

Erstes BEPS-Umsetzungsgesetz: Vorstellung der Verrechnungspreisregelungen mit dem Schwerpunkt CbCR

Aktuell:

- verkündet am 23.12.2016 im [BGBl. I 2016 S. 3000](#)
- Bundesrat hat am 16.12.2016 dem Gesetz zugestimmt, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Bundestag hat das Gesetz am 01.12.2016 verabschiedet, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Bundesrat hat Stellung genommen, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Alle Beiträge zum [BEPS-Umsetzungsgesetz](#)

Webcast:

- [Dbriefs Legal - Intercompany Contracts: BEPS and the increased importance of contractual documentation](#)

Am 01.06.2016 wurde vom BMF der bereits mit Spannung erwartete Referentenentwurf des „Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen“ veröffentlicht. Mit dem Gesetzesentwurf sollen insbesondere die Empfehlungen des BEPS-Projekts der OECD sowie Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt werden. Schwerpunkt ist dabei die nationale Umsetzung eines Country by Country Reportings (CbCR).

Einführung

Am 01.06.2016 wurde vom Bundesfinanzministerium der bereits mit Spannung erwartete Referentenentwurf des „Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen“ veröffentlicht. Mit dem Gesetzesentwurf sollen insbesondere die Empfehlungen des BEPS-Projekts der OECD sowie Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt werden. Der Gesetzesentwurf adressiert dabei folgende Themen:

- a) Umsetzung der neuen Vorgaben von Seiten der OECD bzgl. Verrechnungspreisdokumentationen in einem entsprechend neu gefassten § 90 Absatz 3 AO (Masterfile/ Localfile Konzept gemäß BEPS Aktionspunkt 13)
- b) Umsetzung der Verpflichtung zur Erstellung von länderbezogenen Berichten (d.h. eines Country-by-Country Reportings, im Folgenden „CbC-Reporting“) gemäß BEPS Aktionspunkt 13 in § 138a AO-E (neu)
- c) Umsetzung von Regelungen zum internationalen Informationsaustausch durch eine Anpassung des EU-Amtshilfegesetzes an die Änderungen in der EU-Amtshilferichtlinie
- d) Überschreibung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Umfang des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 AStG
- e) sowie weitere steuerliche Anpassungen (beispielsweise Hinzurechnungsbesteuerung oder im Bereich des § 50d EStG) (siehe [Deloitte Tax-News](#))

Hintergrund der Änderungen zu den Punkten a) bis c) ist die Umsetzung internationaler Vorgaben in deutsches Steuerrecht, insbesondere des finalen OECD Berichts zu Aktionspunkt 13 der BEPS-Initiative vom 05.10.2015 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) sowie die jüngsten Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU. Diese betreffen den automatischen Austausch der CbC-Reportings (siehe [Deloitte Tax-News](#)) sowie von Basisinformationen zu steuerlichen Vorabbescheiden (sog. Tax Rulings) zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Hintergrund der Änderungen in §1 AStG ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf zwei Urteile des BFH zur Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA, zu denen bereits im Vorfeld von Seiten des BMF ein Nichtanwendungserlass ergangen war.

Die folgende Zusammenfassung bezieht sich auf die oben genannten Themengebiete a) bis d).

1) Der dreigliedrige Aufbau der Verrechnungspreisdokumentationen

Der Kernaspekt von Aktionspunkt 13 der BEPS-Initiative der OECD war die Empfehlung,

dass Verrechnungspreisdokumentationen künftig einem dreistufigen Aufbau folgen sollen, bestehend aus einem Masterfile, einem Localfile sowie einem CbC-Reporting. Masterfile und Localfile sollen dabei durch eine Änderung von § 90 Absatz 3 AO in deutsches Recht implementiert werden, während die Verpflichtung zum CbC-Reporting in einem neu einzufügenden § 138a AO eingeführt werden soll.

a. Localfile (§ 90 Absatz 3 Satz 2 AO-E)

In Bezug auf den Inhalt des Localfiles, d.h. der Verrechnungspreisdokumentation im engeren Sinne, ändert sich vordergründig nicht viel. Der neu vorgeschlagene Wortlaut unterscheidet nun bereits im Gesetzestext zwischen Sachverhaltsdokumentation (Darstellung der Geschäftsvorfälle) und Angemessenheitsdokumentation, wobei letztere die wirtschaftlichen und rechtliche Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen), sowie insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung und zur verwendeten Verrechnungspreismethode umfassen.

Neu hieran ist die Verpflichtung zur Darstellung des Zeitpunkts der Verrechnungspreisbestimmung. Damit wird in § 90 Absatz 3 Satz 2 AO-E explizit ein besonderer Fokus auf den sog. „Price Setting Approach“ (Preisfestsetzung) gelegt, indem festgestellt wird, dass insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung für die Beurteilung des Fremdvergleichsgrundsatzes Beachtung finden sollen. Im Gegensatz dazu sollte dem sog. „Outcome-Testing Approach“ (Überprüfung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise im Nachhinein) künftig vermutlich eine geringere Bedeutung zukommen.

b. Masterfile (§ 90 Absatz 3 Satz 3 AO-E)

§ 90 Absatz 3 Satz 3 AO n.F. soll die Erstellung eines Masterfiles (Wortlaut in der Begründung zum aktuellen Gesetzesentwurf: Stammdokumentation) regeln. Die Pflicht soll dabei lediglich solche Unternehmen betreffen, die im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens einen Umsatz von 100 Millionen Euro erzielt haben. Dieser Wert bezieht sich sowohl auf Umsätze mit fremden Dritten als auch mit nahe stehenden Personen, wobei der aktuelle Wortlaut wohl so zu verstehen ist, dass diese Wertegrenze jeweils pro Gesellschaft zu prüfen ist. Das Kriterium von 100 Millionen Euro auf Einzelgesellschaftsebene zu betrachten, erscheint etwas überraschend, bedeutet dies doch, dass etwa in dem Fall einer multinationalen Unternehmensgruppe, die über drei in Deutschland ansässige Einheiten verfügt mit jeweils einem Umsatz von 50 Millionen Euro, kein Masterfile eingereicht werden müsste, obwohl der Gesamtumsatz aller drei Einheiten in Deutschland den Schwellenwert von 100 Millionen Euro übersteigt.

Inhaltlich soll das Masterfile gemäß Wortlaut des aktuellen Gesetzesentwurfs einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie über die angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung geben. Durch § 90 Absatz 3 Satz 11 AO-E wird das BMF ermächtigt, durch eine Rechtsverordnung den Inhalt des Masterfiles (und auch des Localfiles) zu konkretisieren. Diesbezüglich wird in der Begründung zum vorliegenden Gesetzesentwurf auch eine entsprechende Anpassung der GAufzV angekündigt.

Nichtsdestoweniger macht die Begründung des Gesetzentwurfs bereits deutlich, dass die sog. Stammdokumentation im Wesentlichen dem Informationskatalog des Anhangs I des OECD-Berichts zu BEPS-Maßnahme 13 gleichen soll. Explizit listet die Gesetzesbegründung dabei auf, dass insbesondere enthalten sein soll:

- eine grafische Darstellung des Organisationsaufbaus (Rechts- und Eigentumsstruktur)
- und der geografischen Verteilung der zugehörigen Gesellschaften und Betriebsstätten,
- eine kurzgefasste Darstellung der Geschäftstätigkeit,
- eine allgemeine Darstellung der Gesamtstrategie für die Nutzung von immateriellen Werten in der Wertschöpfungskette, insbesondere hinsichtlich der Entwicklung, des Eigentums und der Verwertung sowie
- eine allgemeine Beschreibung der Art und Weise der Finanzierung.

Soweit solche Informationen schon in anderen, mit der Steuererklärung einzureichenden Unterlagen enthalten sind, genügt ein Verweis. Generell soll der Steuerpflichtige bei der Erstellung der Stammdokumentation eine vernünftige kaufmännische Beurteilung walten lassen. Dadurch soll gewährleistet werden, dass die Erstellung des Masterfiles auf Seiten des Steuerpflichtigen zu keinem unangemessenen Aufwand führt.

Schließlich ist hervorzuheben, dass Aufzeichnungen nach § 90 Absatz 3 AO-E insgesamt (d.h.

Localfile und Masterfile) auch weiterhin lediglich auf Anfrage der Finanzverwaltung vorzulegen sind (§ 90 Absatz 3 Satz 5 AO-E), wobei auch die 60-Tage Frist (bzw. 30 Tage bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen) weiterhin Anwendung finden soll. In dieser Hinsicht würden die deutschen Vorschriften demnach nicht der Empfehlung der OECD folgen, nach der das Localfile bis zum Tag der Abgabe der Steuererklärung der entsprechenden Gesellschaft bzw. das Masterfile bis zum Tag der Abgabe der Steuererklärung der Konzernobergesellschaft erstellt werden sollten.

c. Sanktionen (§ 162 Absatz 3 und 4 AO-E)

Die Sanktionen bei Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten sollen sich auch weiterhin aus § 162 Absatz 3 und 4 AO ergeben. So wird § 162 Absatz 3 Satz 1 AO an den geänderten § 90 Absatz 3 AO angepasst, indem der bisherige Verweis auf § 90 Absatz 3 Satz 3 durch einen Verweis auf Satz 8 ersetzt wird. Inhaltliche Änderungen ergeben sich dadurch jedoch nicht.

Eine Besonderheit ist allerdings, dass sowohl im neuen Absatz 3 als auch im neuen Absatz 4 auf Geschäftsvorfälle im Einzelnen abgestellt wird, d.h. nach diesem Wortlaut wäre die Verletzung von Mitwirkungspflichten und auch Strafzuschläge künftig immer für jeden Geschäftsvorfall separat zu beurteilen. Dadurch wird für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten ein stärkerer Bezug auf einzelne Geschäftsvorfälle hergestellt, wie er auch bereits in der aktuell geltenden GAufzV (§ 2 Absatz 3) verankert ist. Die Verletzung von Mitwirkungspflichten bezüglich eines Geschäftsvorfalles sollte nicht zwingend bedeuten, dass die komplette Verrechnungspreisdokumentation unverwertbar ist.

d. Anwendungszeitpunkt (§ 22 Abs. 1 Satz 4 EGAO-E)

Die geplanten Änderungen in § 90 Abs. 3 AO sollen erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. 12.2015 beginnen.

2) Umsetzung der Verpflichtung zur Erstellung eines Country-By-Country-Reporting - § 138a AO (neu)

Die Verpflichtung zur Erstellung eines CbC-Reportings als dritte Komponente des von der OECD vorgeschlagenen Dokumentationskonzepts soll durch die Einführung eines neuen § 138a AO in deutsches Recht implementiert werden. Wie bereits im finalen Bericht zu BEPS Aktionspunkt 13 erwähnt, soll das CbC-Reporting der Finanzverwaltung eine erste Einschätzung steuerlicher Risiken aus Verrechnungspreisen sowie bezüglich Gewinnverlagerungen und Gewinnverkürzungen ermöglichen. In der Begründung zum vorliegenden Gesetzesentwurf wird jedoch betont, dass die im länderbezogenen Bericht enthaltenen Informationen nicht dazu geeignet sind, die Unangemessenheit von Verrechnungspreisen zu belegen und daher von den Finanzbehörden explizit nicht für eine globale formelhafte Gewinnaufteilung verwendet werden dürfen.

Im Einklang mit BEPS Aktionspunkt 13 sollen nur solche Unternehmen zur Erstellung eines CbC-Reportings verpflichtet werden, deren Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und deren im Konzernabschluss ausgewiesene, konsolidierte Umsatzerlöse mindestens 750 Millionen Euro im vorangegangenen Wirtschaftsjahr betragen (§ 138a Absatz 1 Satz 1 AO-E).

Inhaltlich ist der aktuelle Gesetzesentwurf auf den ersten Blick nur bedingt im Einklang mit den Vorgaben seitens der OECD, wenngleich in der Gesetzesbegründung ausgeführt wird, dass das Reporting der OECD entsprechen sollte. Bezüglich der zu verwendenden Datenquelle führt Absatz 2 etwa explizit den Konzernabschluss der Gruppe auf, obwohl die OECD es dem Steuerpflichtigen offen gelassen hatte, ob der Gruppenabschluss, Einzelabschlüsse, das interne Rechnungswesen oder andere Quellen zur Anwendung kommen, solange eine konsistente Anwendung gewährleistet ist. Darüber hinaus ist der aktuelle Gesetzesentwurf in Bezug auf den Inhalt bzw. die in das CbC-Reporting aufzunehmenden Positionen relativ unspezifisch und verweist auf die Empfehlungen der OECD und die Anforderungen der EU-Amtshilferichtlinien (Artikel 8 aa). Hilfreich ist, dass einige Positionen des CbC-Reportings, die in der bisherigen englischen Version mit starker Unklarheit verbunden sind, in der Gesetzesbegründung näher erläutert werden (z.B. „income tax paid (on cash basis)“ im Vergleich zu „income tax accrued – current year“), wobei zu hoffen bleibt, dass die deutsche Auslegung am Ende nicht im Widerspruch zu der Auslegung der englischen OECD-Empfehlung durch andere Staaten führt. Das Ziel, Interpretationswidersprüche zu vermeiden, ist wohl auch der Grund, warum im Gegensatz zu Masterfile und Localfile keine Ermächtigung für eine Verordnung zur Konkretisierung der Vorgaben angedacht ist.

Die Übermittlung des CbC-Reportings an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) soll über einen amtlich vorgeschriebenen Datensatz erfolgen (vgl. § 138a Absatz 6 AO), wobei in der

Gesetzesbegründung bereits davon ausgegangen wird, dass es zu einer Übergangslösung (z.B. Übermittlung per De-Mail) kommen wird. Satz 2 des künftigen § 138a Absatz 6 AO regelt außerdem, dass das CbC-Reporting – im Einklang mit den Empfehlungen der OECD – spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres an das BZSt zu übermitteln ist. Erstmals soll ein CbC-Reporting für Wirtschaftsjahre zu erstellen sein, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

§ 138a Absatz 4 AO soll den Fall regeln, dass das BZSt kein CbC-Reporting für einen Konzern mit ausländischer Konzernobergesellschaft erhält, obwohl diese, hätte sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, nach Absatz 1 zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts verpflichtet wäre. Für diesen Fall sieht der Gesetzesentwurf vor, dass jede einbezogene inländische Konzerngesellschaft zur fristgerechten Übermittlung des länderbezogenen Berichts für diesen Konzern verpflichtet wird („sog. Secondary Mechanism“). Dieser Mechanismus soll allerdings erst für Wirtschaftsjahre greifen, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Problematisch erscheint dabei die kurze Frist von einem Monat, die Anwendung soll, falls kein CbC-Reporting beim BZSt eingegangen ist, obwohl die betreffende einbezogene inländische Gesellschaft davon ausgehen konnte, dass das Reporting erstellt und dem BZSt übermittelt wird.

Falls ein inländisches Unternehmen im Rahmen des Secondary Mechanism verpflichtet ist, das CbC-Reporting abzugeben, kann es zu einer Situation kommen, in der die inländische Gesellschaft den länderbezogenen Bericht faktisch nicht beschaffen kann oder nicht über die notwendigen Informationen verfügt, um ihn selbst zu erstellen, weil es die rechtliche Stellung der inländischen Gesellschaft nicht erlaubt, diese Daten konzernintern zu erhalten. In solchen Fällen hat das inländische Unternehmen diesen Umstand dem BZSt mitzuteilen und einen länderbezogenen Bericht zu erstellen, der zumindest alle Informationen umfasst, über die die inländische Gesellschaft verfügt. Diese Regelung ist zu begrüßen, da der Gesetzgeber damit anerkennt, dass im Falle einer Verweigerung der ausländischen Konzernobergesellschaft zur Aufstellung und Weitergabe eines CbC-Reporting eine abhängige Konzerngesellschaft im Innenverhältnis an ihre rechtlichen Grenzen stoßen kann, anstelle der Konzernobergesellschaft diese Informationen aufzubereiten. Ein solches Rumpf-CbC-Reporting wird folgerichtig auch nicht automatisch unter allen Staaten ausgetauscht werden, da es eben kein vollwertiges CbC-Reporting darstellt. Unklar bleibt, was das BZSt genau mit den abzugebenden Mitteilungen anfängt. Gegebenenfalls arbeitet das BZSt an einer Liste unkooperativer Staaten bzw. Unternehmensgruppen.

Vertreter des BMF haben mehrfach bekundet, dass das BMF nicht unbedingt das Interesse verfolgt, die Nichtbefolgung der Verpflichtungen zur Abgabe eines CbC-Reportings mit Strafen zu belegen, dass aber gleichzeitig ein EU-weite einheitliche Vorgehensweise sichergestellt werden muss. Nachdem sich der Rat der EU in der Überarbeitung der EU-Amtshilferichtlinie (Artikel 25a) dazu entschlossen hat, von allen Mitgliedsstaaten eine nicht nur symbolische Sanktionierung zu fordern, führte für das BMF hieran im nationalen Steuerrecht auch kein Weg mehr vorbei. Falls ein CbC-Reporting demnach trotz bestehender Verpflichtung nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig erstellt wird, regelt eine Ergänzung von § 379 Absatz 2 um die Nummer 1c, dass dies künftig eine Ordnungswidrigkeit darstellt, die bei Vorsatz mit einer Geldbuße bis zu 5.000 Euro und bei Leichtfertigkeit mit höchstens 2.500 Euro geahndet werden soll. Anderweitige Sanktionen bei Nichterfüllung der CbC-Reporting Pflicht sind gemäß dem aktuellen Gesetzesentwurf nicht vorgesehen.

Eine weitere Besonderheit ist, dass nach § 138a Absatz 5 AO eine Anzeigepflicht in der Steuererklärung bestehen soll (jedoch erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen). Dies soll bereits im Zuge der Steuererklärung gegenüber der Finanzverwaltung offenlegen, ob und wie durch den Steuerpflichtigen eine länderbezogene Berichterstattung übermittelt werden wird. Sollte ein inländisches Unternehmen eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft sein, ohne selbst als „beauftragte Gesellschaft“ („Surrogate Entity“) zu agieren, ist in der Steuererklärung auch anzugeben, bei welcher ausländischen oder inländischen Finanzbehörde und von welcher Konzerneinheit das CbC-Reporting eingereicht wird.

3) Umsetzung von Regelungen zum internationalen Informationsaustausch durch eine Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Hinsichtlich der grenzüberschreitenden Informationsbereitstellung zwischen Mitgliedsstaaten beinhaltet der Gesetzesentwurf Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes, des Finanzverwaltungsgesetzes und des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes. Die wesentlichen Änderungen, insbesondere das EU-Amtshilfegesetz betreffend, werden nachfolgend ausgeführt. Sie dienen insbesondere dazu, die seit dem Dezember 2015

vorgenommenen Ergänzungen der EU-Amtshilferichtlinie (Artikel 8a und Artikel 8aa) in nationales Recht umzusetzen.

Die neu eingefügten Absätze 2 bis 7 des § 2 des EU-Amtshilfegesetzes regeln den automatischen Austausch und definieren die auszutauschenden Informationen, die über den bisherigen Katalog an automatisch auszutauschenden Informationen in § 7 Abs. 1 EUAHiG hinausgeht. Demnach erfolgt der Informationsaustausch ohne das vorherige Ersuchen eines anderen Mitgliedsstaates und in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen. Der Informationsaustausch umfasst nun auch einerseits Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden sowie andererseits Informationen zu Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (sog. Tax Rulings).

Neben weiteren Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes wird § 7 geändert und die bisherigen Absätze 3 und 4 durch Absätze 3 bis 14 ersetzt, welche sowohl den Zeitrahmen und konkrete Inhalte für den Informationsaustausch regeln als auch die Übermittlung der länderbezogenen Berichte (CbC-Reporting) gemäß neuem § 138a AO bestimmen.

Demnach erfolgt für nach dem 31.12.2016 erteilte, getroffene, geänderte oder erneuerte Vorbescheide oder Vorabverständigungen der automatische Informationsaustausch innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Kalenderhalbjahrs, in dem die grenzüberschreitenden Vorbescheide oder Vorabverständigungen erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden. Für Vorbescheide oder Vorabverständigungen, die den Zeitraum von fünf Jahren vor dem 01.01.2017 betreffen, erfolgt der Informationsaustausch vor dem 01.01.2018. Die Anwendungsbestimmung in § 21 regelt, dass der automatische Austausch erstmals ab dem 01.01.2017 erfolgt.

Der Informationsaustausch umfasst insbesondere die folgenden Inhalte:

- Angaben zu der Person (natürlichen Personen ausgenommen);
- Eine Zusammenfassung des Inhalts mit Beschreibung der Geschäftstätigkeit oder Transaktionen;
- Das Datum der Erteilung, des Treffens, der Änderung oder der Erneuerung;
- Den Tag des Beginns und des Ablaufs ihrer Geltungsdauer;
- Die Art des Vorbescheids bzw. der Vorabverständigung;
- Den Betrag der Transaktionen in den beiden Vereinbarungen;
- Eine Beschreibung der bei der Festlegung der Verrechnungspreise zugrunde gelegten Kriterien und des Verfahrens;
- Angaben zu den betroffenen Mitgliedstaaten;
- Identifizierungsangaben zu den anderen betroffenen Personen (natürlichen Personen ausgenommen); und
- Angaben dazu, ob die übermittelten Informationen auf einer der beiden Vereinbarungen beruhen, oder auf einem Antrag gemäß Absatz 5 Satz 3.

Die neuen Absätze 10 und 11 des § 7 EU-Amtshilfegesetzes regeln, dass die länderbezogenen Berichte auf elektronischem Weg auszutauschen sind und zusätzlich das zentrale Verbindungsbüro den anderen Mitgliedstaaten mitteilt, wenn sich die ausländische Konzernobergesellschaft geweigert hat, die erforderlichen Informationen zur Erstellung des länderbezogenen Berichts bereitzustellen.

Der Informationsaustausch mit weiteren Staaten (nicht EU), zu denen sich Deutschland im Rahmen des BEPS-Projekts politisch verpflichtet hat, bedarf laut Gesetzesentwurf keiner gesetzlichen Umsetzung und kann auf Basis der bestehenden gesetzlichen Regelungen durch Verwaltungsanweisungen getroffen werden. Wie dies in der Praxis administrativ für die Weitergabe des CbC-Reportings an nicht EU-Staaten umsetzbar ist, ist unseres Erachtens aufgrund der Vielzahl der Fälle fraglich.

4) Änderung des § 1 AStG

Im Rahmen des geplanten BEPS-Umsetzungsgesetzes soll legislatorisch klargestellt werden, dass sich die inhaltliche Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des Art. 9 OECD-MA ausschließlich nach den Regelungen des § 1 AStG richten soll. Dazu soll in § 1 Absatz 1 AStG der folgende Satz 5 eingefügt werden: „Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, bestimmt sich nur nach den Regelungen dieses Gesetzes“.

Die angestrebte Ergänzung des § 1 Abs. 1 AStG ist im Zusammenhang mit dem sog. Nichtanwendungserlass des BMF von Ende März diesen Jahres (siehe [Deloitte Tax-News](#)) hinsichtlich der Entscheidungen des BFH vom 17.12.2014 - I R 23/13 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) und vom 24. Juni 2015, I R 29/14 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) zu betrachten. In beiden Entscheidungen ging es um durch die Finanzverwaltung vorgenommene

Einkünftekorrekturen nach § 1 AStG, die auf „Bedingungen“ des Rechtsgeschäfts beruhen und nicht im Zusammenhang mit der Höhe der zugrunde liegenden Verrechnungspreise standen. Der BFH hatte hierzu die Auffassung vertreten, dass eine derartige Interpretation nicht im Einklang mit dem DBA-Recht steht, sofern das jeweilige DBA eine Art. 9 OECD-MA nachgebildete Regelung enthalte. Entscheidend sei nach Abkommensrecht ausschließlich die Angemessenheit des Verrechnungspreises und nicht primär dessen rechtlicher Grund. Diese „Sperrwirkung“ des Abkommensrechts kann im Grundsatz nur durch einen sog. gesetzlich kodifizierten „treaty override“ durchbrochen werden. Eine derartige „treaty override“-Regelung, die auch infolge der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für ein „Überschreiben“ des DBA-Rechts als Völkervertragsrecht (siehe Beschluss vom 15.12.2015, 2 BvL 1/12 zur Zulässigkeit eines sog. treaty overrides (siehe [Deloitte Tax-News](#)) durch ein innerstaatliches Gesetz unbedingt erforderlich ist, fehlte bislang in § 1 AStG und soll durch die Ergänzung des § 1 Abs. 1 AStG nunmehr geschaffen werden.

Die Finanzverwaltung scheint sich hierdurch zu erhoffen, dass in steuerlichen Außenprüfungen bereits die „Bedingungen“ eines grenzüberschreitenden Geschäftsvorfalles (siehe § 1 Abs.1 S. 1 AStG) zwischen nahe stehenden Personen – und nicht ausschließlich die Angemessenheit des Verrechnungspreises als solches – als Anknüpfungspunkt für eine Einkünftekorrektur herangezogen werden dürfen. Insofern ist zu erwarten, dass sich in Betriebsprüfungen künftig die Diskussionen wieder vermehrt um den „Grund“ des Geschäftsvorfalles (einschließlich seiner vertraglichen Bedingungen und Form) – statt nur um dessen Höhe – drehen werden.

Es ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die Interpretation des Fremdvergleichs durch eine entsprechende Rechtsverordnung (sog. „Fremdvergleichsverordnung“) näher definieren wird. In § 1 Abs. 6 AStG-E soll jedenfalls hierfür eine entsprechende Rechtsgrundlage geschaffen werden.

Weiterhin geklärt scheint die Frage der Sperrwirkung des Abkommensrechts bei Einkünftekorrekturen auf der Grundlage von verdeckten Gewinnausschüttungen zu sein. Hier hatte der BFH in einer Entscheidung vom 11.10.2012 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) eindeutig „Stellung bezogen“ und Einkünftekorrekturen, die lediglich auf „formalen“ Beanstandungen (z.B. fehlender, im Vorhinein geschlossener Vertrag und dessen tatsächliche Durchführung) beruhen und zu einer vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG führen sollen, durch das Abkommensrecht (vgl. Art. 9 OECD-MA) „gesperrt“ sind. Allerdings könnte es fraglich sein, ob es ein fremdübliches Verhalten darstellt, ohne eine im Vorhinein geschlossene und klare Vereinbarung eine schuldrechtliche Geschäftsbeziehung einzugehen. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung in Zukunft versucht, diese möglicherweise fremdunüblichen Bedingungen und deren Auswirkungen auf die Gewinnverteilung zwischen den verbundenen Parteien mit Hilfe des § 1 Abs. 1 AStG-E zu korrigieren.

In Anbetracht der Ergänzung des § 1 AStG sind Steuerpflichtige deshalb sicherlich gut beraten, die Vereinbarungen und vertraglichen Grundlagen von grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen zeitnah im Hinblick auf ihre „formalen“ und „inhaltlichen“ Bedingungen noch einmal zu überprüfen.

Fundstelle

BMF, [Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen](#), 01.06.2016

[Alle Beiträge zum Thema BEPS](#)

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.