

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/umfangreiche-aenderungen-der-deutschen-verrechnungspreisregeln-auf-den-weg-gebracht.html>

📅 16.12.2019

Transfer Pricing

ATAD-Umsetzungsg: Umfangreiche Änderungen der deutschen Verrechnungspreisregeln auf den Weg gebracht

Veranstaltungshinweis:

- Webcast zum ATADUmsG – Reform der Hinzurechnungsbesteuerung und hybride Gestaltungen - vom 18.12.2019 [zur Aufzeichnung](#)
- Webcast "Deloitte TP Insight" - Neuer § 1 AStG nach ATADUmsG - vom 19.12.2019 [zur Aufzeichnung](#)

Aktuell:

- Das Bundeskabinett hat am 24.03.2021 den Regierungsentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes verabschiedet, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Das BMF hat am 27.03.2020 einen überarbeiteten Referentenentwurf in die Ressortenabstimmung gegeben, [Referentenentwurf März 2020](#)
- Der Koalitionsausschuss hat sich am 08.03.2020 mit dem Thema befasst:
 - Hinzurechnungsbesteuerung soll im Zusammenhang mit der Neuordnung der internationalen Besteuerung reformiert werden.
 - Der Niedrigbesteuerungssatz im AStG soll entsprechend der "Minimum-Taxation"-Initiative bis Ende 2020 angepasst
 - ATAD-Umsetzung soll schnell erfolgen. Zum "wie" findet sich nichts im Beschlusspapier. [Beschlüsse des Koalitionsausschusses](#)

Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) enthält auch den Entwurf umfangreicher und grundlegender Änderungen der deutschen Verrechnungspreisregeln.

Hintergrund

Am 10.12.2019 hat das BMF den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) veröffentlicht (zum Inhalt des Gesetzesentwurfes siehe [Deloitte-Tax-News](#)).

Der Gesetzesentwurf enthält aus Verrechnungspreis-Sicht neben einer umfangreichen Überarbeitung des § 1 AStG auch Anpassungen zur Abgabenordnung. Es geht bei dem Entwurf ausdrücklich nicht um redaktionelle Anpassungen, sondern um eine grundsätzliche Neufassung, die sich nach Aussage des BMF am OECD-BEPS-Projekt orientiert. Der Entwurf von § 1 AStG findet sich in Artikel 5 des Gesetzes (ab S. 12). Die wichtigsten Themen des Gesetzesentwurfs aus Verrechnungspreis-Sicht werden im Folgenden kurz vorgestellt.

Funktions- und Risikoanalyse und Verrechnungspreismethode

Mit der Neufassung des § 1 AStG will das BMF laut Begründung des Referentenentwurfs den Fremdvergleichsgrundsatz konkretisieren und an die OECD BEPS Grundsätze anlehnen. Das BMF zielt dabei darauf ab, die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 niedergelegten Grundsätze möglichst umfassend in das deutsche Recht umzusetzen. Dies erfolgt, indem es im Referentenentwurf unter anderem

- die bisher kodifizierte Methodenhierarchie nicht weiter beibehält,
- die tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Geschäftsvorfalles in den Vordergrund rückt (im Gegensatz zu den vertraglich vereinbarten Bedingungen) und
- die Funktions- und Risikoanalyse als Basis für die Vergleichbarkeit der Geschäftsvorfälle kodifiziert.

Zusätzlich führt das BMF nun auch die international verbreitete, sogenannte „Best-Method-Rule“ in § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E ein, d.h. die begründete Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode unter Berücksichtigung der jeweiligen Vor- und Nachteile. Zudem hat das BMF ergänzt, dass nur die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles objektiv vorhandenen Informationen zur Ermittlung des Fremdvergleiches herangezogen werden dürfen, allerdings ohne eindeutig zu klären, welche Auswirkungen dies in der Praxis haben soll.

In dem neu eingefügten § 1 Abs. 3a AStG-E schlägt das BMF vor, dass zukünftig eine Bandbreiteneinengung grundsätzlich durch Einengung auf die Interquartilsbandbreite zu erfolgen hat.

Immaterielle Werte

In § 1 Abs. 3c AStG wird erstmals eine Legaldefinition des Begriffs „immaterielle Werte“ eingeführt, welche die Formulierung der OECD Verrechnungspreisleitlinien zu einem gewissen Grad in nationales Recht übernimmt. Angesichts der sehr weit gefassten Formulierung dieser Definition ist allerdings fraglich, ob damit eine Begriffsbestimmung tatsächlich erreicht werden kann.

Darüber hinaus wird das sog. DEMPE-Konzept gesetzlich verankert, welches eine Ertragsberechtigung für die Übernahme wesentlicher Funktionen und Risiken sowie den Einsatz von Vermögenswerten im Zusammenhang mit immateriellen Werten vorsieht. Allerdings wird nicht geregelt, welche Art der Ertragsberechtigung jeweils mit der Ausübung dieser Funktionen verbunden sein soll. Eine bloße Finanzierung dieser Funktionen soll indes nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert berechtigen, sondern ist als Finanzierungsfunktion angemessen zu vergüten.

In diesem Zusammenhang bleiben allerdings wesentliche Fragen offen, wie z.B.: Welche DEMPE-Funktionen führen unter welchen Umständen zu einer Ertragsberechtigung und wie ist diese zu bestimmen? Wann und nach welchen Kriterien ist ein Profit Split durchzuführen? Wie ist mit Verlusten umzugehen und welche Konsequenzen hat eine Veräußerung eines immateriellen Werts für die Beteiligten? Hierzu sind gesetzlich verbindliche Klarstellungen nicht enthalten, die allerdings für eine praktische Handhabung unerlässlich wären.

Preisanpassungsklausel

Nach § 1b AStG-E ist die Anwendung der Preisanpassungsklausel nicht mehr auf Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werte, für die der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden ist, beschränkt, sondern ihre Anwendbarkeit wird grundsätzlich auf alle Geschäftsbeziehungen ausgeweitet, die wesentliche immateriellen Werte oder Vorteile zum Gegenstand haben. Als Voraussetzung für die Anwendung der Preisanpassungsklausel ist eine erhebliche Abweichung (>20% im Verhältnis zum ursprünglichen Fremdvergleichspreis unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung) bezogen auf die ersten 7 Jahre vorgesehen.

Die Anpassung hat im achten Jahr nach Geschäftsabschluss in Höhe des Unterschiedsbetrags zu erfolgen. Davon werden die folgenden drei Ausnahmen definiert:

1. Glaubhaftmachung einer Nichtvorhersehbarkeit der Umstände für die tatsächliche Entwicklung
2. Nachweis einer angemessenen Berücksichtigung der aus künftigen Entwicklungen resultierenden Unsicherheit im Rahmen des Verrechnungspreises
3. Lizenzvereinbarung mit umsatz- oder gewinnbasierter Vergütung

Der Entwurf geht insbesondere nicht darauf ein, wie ein „Nachweis“ für die 2. Ausnahme zu führen sein könnte. Möglich erscheint diesbezüglich allenfalls eine Glaubhaftmachung.

Die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Preisanpassungsklausel durch die Wortlautänderung widerspricht der Gesetzesbegründung, welche von einer inhaltlichen Entsprechung zur bisherigen Vorschrift ausgeht. Sie hätte eine erhebliche Auswirkung, insbesondere, weil in der Praxis die Fremdüblichkeit von Vergütungen für immaterielle Werte häufig mit Datenbankstudien nachgewiesen wird.

Die Reduktion des Betrachtungszeitraums von 10 auf 7 Jahre ist zwar zu begrüßen. Allerdings bleibt die Fremdüblichkeit dieser Regelung fraglich, da auch ein siebenjähriger Zeitraum in Preisanpassungsklauseln zwischen nicht nahestehenden Parteien wohl kaum vereinbart wird.

Funktionsverlagerung

Die sog. „Escape“-Klauseln (§ 1 Abs. 3 S. 10 AStG), nach denen bei Funktionsverlagerungen unter gewissen Voraussetzungen Einzelverrechnungspreise für alle betroffenen Wirtschaftsgüter an Stelle einer Transferpaketbewertung angesetzt werden können, sind in § 1 Abs. 3b AStG-E nicht mehr enthalten. Dies stellt insbesondere deswegen eine klare Verschärfung gegenüber dem geltenden Recht dar, da danach zukünftig eine Funktionsverlagerungsbesteuerung auch ohne Übertragung bzw. Überlassung wesentlicher immaterieller Werte greifen würde.

Die Bewertung der Transferpreispakete soll anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchgeführt werden. Es bleibt zu hoffen, dass die einschlägigen, vom internationalen Standard abweichenden Bewertungsvorschriften und Vermutungsregeln der Funktionsverlagerungsverordnung somit keine Anwendung mehr finden dürften (z.B. unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum und Tax Gross-up). Die Funktionsverlagerungsverordnung würde zumindest insoweit ihre Ermächtigungsgrundlage in § 1 AStG verlieren.

Finanztransaktionen

Der neu eingefügte § 1a AStG-E beginnt mit einem sog. offenen Treaty Override, indem klar formuliert wird, dass die folgenden Regelungen unabhängig von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden sind.

Die neue Vorschrift soll – soweit ersichtlich - nur für Zinsaufwendungen inländischer Steuerpflichtiger Anwendung finden (d.h. nur auf Inbound Transaktionen). Die Abzugsfähigkeit jeglicher Zinsaufwendungen soll steuerlich nicht anerkannt werden, es sei denn, es kann glaubhaft gemacht werden, dass

- der Schuldner den Kapitaldienst der Transaktion (Zins- und Tilgungszahlung, basierend auf der Gesetzesbegründung) über die Laufzeit des Darlehens bedienen kann (und von Anfang an hätte bedienen können),

UND

- das Darlehen aus geschäftlicher Sicht erforderlich ist und die Mittel für den Unternehmenszweck verwendet werden (nach der Gesetzesbegründung soll hierdurch insbesondere eine Darlehensaufnahme und nachfolgende Einlage in den Cash Pool der Gruppe verhindert werden).

Der Fremdvergleichzinssatz soll dem Zinssatz entsprechen, zu dem sich die Gruppe insgesamt am Kapitalmarkt finanzieren könnte. Die Hinweise zur Bonität legen nahe, dass das Gruppenrating anzuwenden sein soll, außer, die Bonität des inländischen Schuldners ist besser - dann soll das Einzelrating des Schuldners maßgeblich sein. Dem Steuerpflichtigen steht es frei nachzuweisen, dass ein anderer Zinssatz (d.h. ein höherer Zinssatz als mittels Gruppenrating bestimmt) fremdvergleichskonform ist. Obwohl wir erwarten, dass dies durch Benchmarkanalysen für Darlehen möglich sein sollte, wird hierauf in den Begründungen nicht näher eingegangen.

Darüber hinaus dürfte diese Regelung in der Praxis effektiv zu einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen führen, falls er einen anderen Ansatz / Zinssatz anwendet, als den anhand des Gruppenratings ermittelten Zinssatz oder einen Zinssatz, zu dem sich die Gruppe extern finanzieren könnte.

Konzerninterne Finanzierungsleistungen (einschließlich deren Vermittlung, Back-to-Back-Finanzierungen und typische Funktionen von Finanzierungsgesellschaften wie Liquiditätsmanagement, Finanzrisikomanagement und Währungsrisikomanagement) werden grundsätzlich als Routinedienstleistungen qualifiziert. Anhand der Begründung zum Gesetzentwurf sind diese auf Basis der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten, wobei explizit Cash Pool Führer betroffen sein sollen. Das Gesetz selbst schreibt hierzu jedoch darüber hinaus vor, dass diese Tätigkeit auf der Grundlage eines "risikofreien Zinssatzes", basierend auf "laufzeitadäquaten Staatsanleihen höchster Bonität", vergütet werden soll. Dies ist aus unserer Sicht ein offensichtlicher Widerspruch.

Nahestehende Person

Die Definition des Nahestehens in § 1 Abs. 2 AStG-E soll erweitert werden, u.a. um Steuerumgehungen durch die Ausgabe stimmrechtsloser Anteile und Stimmbindungsverträge zu vermeiden. Daneben kann nun laut Begründung des Entwurfs bereits durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung eines Netzwerks ein Nahestehen begründet werden, ohne dass dafür eine spezifische Grundlage im Gesetz zu finden ist.

Masterfile

Der Umsatzschwellenwert für die Pflicht zur Erstellung einer Stammdokumentation (Masterfile) soll von 100 Millionen Euro auf 50 Millionen Euro gesenkt werden, was eine zahlenmäßig erhebliche Ausweitung der entsprechenden Verpflichtung in Deutschland mit sich bringen dürfte.

Das Masterfile soll elektronisch „spätestens nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres“ an die zuständige Finanzbehörde zu übermitteln sein. An der Vorgabe eines genauen realistischen Zeitpunkts oder an der Verknüpfung mit einem bestimmten Ereignis, z.B. mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Jahressteuererklärungen für das betreffende Wirtschaftsjahr, fehlt es. Falls damit eine Übermittlung bis spätestens zum Beginn des Folgejahres gemeint sein sollte, wäre diese Verpflichtung praktisch kaum erfüllbar.

Vorabverständigungsverfahren (APA)

Der Entwurf kodifiziert erstmals gesetzlich die Voraussetzungen und den Ablauf eines Vorabverständigungsverfahrens und schafft damit eine eigene Rechtsgrundlage. Hintergrund ist die Absicht des Gesetzgebers, erhöhte Rechtssicherheit im grenzüberschreitenden Kontext zu schaffen, um internationale Streitigkeiten zu vermeiden.

Die neu eingeführte Norm definiert eine Reihe von Tatbestandsvoraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Vorabverständigungsverfahren eingeleitet werden darf. Aus Praktikersicht erscheint die Regelung als zu restriktiv. Insbesondere sind uns aus der Praxis keine Fälle bekannt, in denen Steuerpflichtige ohne die Gefahr einer Doppelbesteuerung ein APA angestrebt haben. Unnötige Antragstellungen dürften zudem bereits aufgrund der freiwillig gesteigerten Mitwirkungspflichten und daraus resultierenden erheblichen Transparenz sowie der im Voraus zu entrichtenden Antragsgebühren ausgeschlossen sein.

Die Grundgebühr soll von EUR 20.000 auf EUR 30.000 erhöht werden. Eine Reduzierung der Gebühr ist möglich, wenn das APA einer koordinierten bi- oder multilateralen steuerlichen Außenprüfung („Joint Audit“) folgt. Damit würde ein zusätzlicher Anreiz geschaffen, sich das Ergebnis eines „Joint Audits“ auch für die Zukunft zu sichern. „Joint Audits“ bieten unseres Erachtens eine sehr gute Möglichkeit, Besteuerungskonflikte und eine Doppelbesteuerung effizient bereits im Vorfeld zu vermeiden. Da eine intensive Sachverhaltsklärung im Regelfall bereits im Rahmen des „Joint Audit“ erreicht worden sein sollte, wäre ein schnelles Verfahren im Sinne eines „Fast Track APA“ möglich sein.

Im Übrigen folgt die neu eingeführte Norm weitgehend dem von der Finanzverwaltung zuletzt in 2018 aktualisierten Merkblatt für APAs.

Zeitliche Anwendung und Rechtsverordnungen

Das ATADUmsG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft. Die folgende zeitliche Anwendung ist für die Neuregelungen im Verrechnungspreisbereich ist vorgesehen:

- Der geänderte § 1 sowie §§ 1a und 1b AStG-E sollen ab Veranlagungszeitraum 2020 gelten,
- Die Änderung des Schwellenwertes zur Erstellung eines Masterfiles soll erstmals Anwendung auf Wirtschaftsjahre finden, die nach dem 31.12.2020 beginnen.
- Die erstmalige Anwendung der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung des Masterfiles soll noch durch Rechtsverordnung bestimmt werden.
- Der neue § 89a AO-E ist erstmalig auf Anträge anzuwenden, welche nach dem Tag des Inkrafttretens bei der zuständigen Behörde eingehen.

Trotz des Umfangs der Regelungen sind wichtige Fragen nicht abschließend im Gesetzestext abgedeckt. Der Gesetzesentwurf sieht dementsprechend eine Ermächtigung vor, Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Absätze 1, 3, 3a, 3b, 3c und 5 AStG in einer Rechtsverordnung zu regeln. Sinnvoll wäre allerdings auch die Anpassung bereits bestehender Rechtsverordnungen und BMF-Schreiben.

Erstaunlicherweise ist eine entsprechende Ermächtigung für die neugeschaffenen §§ 1a und 1b AStG nicht vorgesehen.

Weiteres Gesetzgebungsverfahren

Der Referentenentwurf soll am 18.12.2019 im Bundeskabinett diskutiert werden, um so möglicherweise bereits Anfang 2020 von Bundestag und Bundesrat beschlossen zu werden. Aufgrund der Bedeutung der geplanten Änderungen hat Deloitte trotz der knapp bemessenen Frist gegenüber dem BMF eine –angesichts der Frist – vorläufige Stellungnahme zu den Verrechnungspreisregelungen im Referentenentwurf des ATADUmsG abgegeben, die Sie hier

([Deloitte Stellungnahme](#)) abrufen können.

Fundstelle

BMF, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 10.12.2019 ([ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG](#))

[Alle Beiträge zum Gesetzgebungsverfahren ATAD-Umsetzungsgesetz](#)

Ihre Ansprechpartner

Jobst Wilmanns

Partner

jwilmanns@deloitte.de

Tel.: +49 69-75695 6243

Claudia Lauten

Partner

clauten@deloitte.de

Tel.: +49 211 8772 5626

Markus Kircher

Partner

mkircher@deloitte.de

Tel.: +49 69 75695 7011

www.deloitte-tax-news.de

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.