

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie – Stellungnahme von Deloitte zu verrechnungspreisbezogenen Fragestellungen

(unterzeichnet von Jobst Wilmanns und Markus Kircher, beide Partner und Stb)

1. Generelle Anmerkungen

- Soweit bekannt und in der Diskussion war ursprünglich die Schaffung einer Rechtsverordnung zum Fremdvergleichsgrundsatz. Dies wurde hintenangestellt bzw. wird nicht mehr weiterverfolgt. Ein zentraler Punkt der Rechtsverordnung wäre gewesen, eine Klärung für die deutschen Rechtsanwender herbeizuführen, wie die Bestimmung von Verrechnungspreisen zeitlich zu erfolgen hat („Price Setting“, „Outcome Testing“, „Outcome“). Die Frage ist auch auf internationaler Ebene (OECD) nicht geklärt und sorgt für dauerhafte Unsicherheit und eine Schwächung der internationalen Konsistenz des Fremdvergleichsgrundsatzes, sowohl national als auch international. Wir hätten uns erhofft, dass die Klärung dieser Frage im Zusammenhang mit einer weitgehenden Überarbeitung des § 1 AStG erfolgt.
- Hinsichtlich der Umsetzung von OECD-Vorgaben bezüglich immaterieller Werte (IW) ist festzustellen, dass zwar die DEMPE-Terminologie der OECD im Referentenentwurf übernommen wurde, aber keinerlei Klarheit geschaffen worden ist, wie mit dieser Terminologie umzugehen ist und welche konkreten Folgen sie für die praktische Handhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes hat.
Unseres Erachtens wäre es wünschenswert, auch die Fragen zu klären,
 - welche der DEMPE-Funktionen unter welchen Umständen dazu führt, dass der sie Ausübende als „Ertragsberechtigter“ eines IW anzusehen und entsprechend zu vergüten ist (Anspruch auf das Residualergebnis),
 - wie die Vergütung der jeweils anderen DEMPE-Funktionen zu bestimmen und wann ggf. tatsächlich ein Profit Split (und nach welchen Kriterien) durchzuführen ist und
 - wie mit dem (ggf. formal) rechtlichen Eigentümer zu verfahren ist.Weiterhin wäre es hilfreich, dass geregelt wird, wie mit Verlusten umzugehen ist, die in diesem Zusammenhang entstehen, und welche Konsequenzen eine Veräußerung des IW für die Beteiligten hat.
- Dem Leser des Referentenentwurfs sowie der Gesetzesbegründung ist bisher nicht klar, inwiefern Konkretisierungen durch Rechtsverordnungen erfolgen werden. So verwundert es, dass sich keine Verordnungsermächtigungen für die §§ 1a, 1b AStG-E im Referentenentwurf wiederfinden.
- Es wäre wünschenswert zu klären, inwieweit bestehende Dauerschuldverhältnisse im Hinblick von Vertrauensschutzregelungen von den geplanten Gesetzesänderungen betroffen sind (z.B. in Bezug auf § 1a AStG-E).
- In der Gesetzesbegründung wird davon gesprochen, dass es Ziel war, die OECD BEPS Aktionspunkte 8-10 in nationales Recht umzusetzen. Jedoch scheinen Aktionspunkt 9 (Risiken), und hier insbesondere die Kontrolle über die Risiken, sowie Aktionspunkt 10 (Dienstleistungen) nicht vollständig im Referentenentwurf umgesetzt worden zu sein.

2. § 1 AStG-E

2.1. § 1 Abs. 2 AStG-E

- In der Gesetzesbegründung wird zu § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG-E ausgeführt, dass auch durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung eines Netzwerks nahestehende Personen vorliegen können. Da sich inhaltlich an der Norm jedoch nichts geändert hat, ist es fraglich, ob auch eine entsprechende Rezeption für diese Interpretation im Gesetzeswortlaut vorhanden ist. Im Zweifel obliegt es der Finanzverwaltung die Nachweise über das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zu erbringen.
- Durch den Referentenentwurf wird mit § 1 Abs. 2 S. 2 AStG-E ein neuer Satz eingefügt. Es wäre wünschenswert, wenn konkretisiert wird, welche Fallgestaltung durch diese Gesetzesänderung aufgegriffen werden sollen.

2.2. § 1 Abs. 3 AStG-E

- In § 1 Abs. 3 S. 1 AStG-E wird die neue Legaldefinition „Fremdvergleichspreise“ eingeführt. Lt. der Gesetzesbegründung soll dadurch deutlich gemacht werden, dass es sich bei § 1 AStG um eine Korrektornorm handelt. Dass es sich bei § 1 AStG um eine Korrektornorm handelt, ergibt sich bereits aus Abs. 1, sodass diese Begründung nicht nachvollziehbar erscheint. Die Begründung ist zudem irreführend, da in § 1 Abs. 3 S. 1 AStG-E von der „Bestimmung“ gesprochen wird, was entgegen der Gesetzesbegründung eher auf eine Ermittlungsvorschrift hindeutet. Die Verwendung des Wortes „Korrektur“ auch in der Gesetzesnorm würde für mehr Klarheit sorgen.
- In § 1 Abs. 3 S. 2 AStG-E wird die Funktions- und Risikoanalyse stärker hervorgehoben. Die von der OECD thematisierten Risikobegriffe finden sich hingegen nicht im Gesetzesentwurfswortlaut wieder. Die Bedingung der Risikokontrolle wurde in der Gesetzesformulierung nicht aufgegriffen.
- In diesem Kontext ist wiederum die Gesetzesbegründung zu § 1 Abs. 3 S. 1 letzter Absatz irritierend. Zitat: „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.“ In diesem Kontext ergänzt die Gesetzesbegründung folgendes: „In diesem Zusammenhang ist auch § 153 AO von besonderer Bedeutung.“ Soll hiermit induzieren werden, dass bei mangelnder Anwendung des „Outcome Testing“ das Steuerstrafrecht eine Relevanz bekommt?
- In § 1 Abs. 3 S. 5 AStG-E wird aufgeführt, dass der Fremdvergleichspreis durch die am besten geeignete Verrechnungspreismethode zu bestimmen ist. Die Methodenhierarchie des aktuellen Gesetzeswortlauts ist damit aufgehoben. Da gesetzlich keine Verrechnungspreismethoden mehr vorgegeben sind, ist für den Steuerpflichtigen unklar, welche Verrechnungspreismethoden zur Anwendung kommen können, ob die Anzahl der möglichen Verrechnungspreismethoden überhaupt beschränkt ist bzw. welche Nachweise erbracht werden müssen, um nachzuweisen, dass es sich um die am besten geeignete Methode handelt. Aus der Gesetzesbegründung geht zwar hervor, dass die im internationalen Kontext anerkannten Verrechnungspreismethoden Anwendung finden sollen, jedoch fehlt der Bezug zum Gesetzestext. Diskussionen im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen sind dadurch vorprogrammiert. Auch ist nach der Gesetzesbegründung davon die Rede, dass die Preisvergleichsmethode in Situationen vorzuziehen sei, in denen

Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen Anwendung finden. Erneut fehlt der Bezug im Gesetzeswortlaut.

- In § 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E wird der hypothetische Fremdvergleich erwähnt, ohne diesen zu definieren. Auch sind die noch im aktuellen Gesetz vorhandenen Ausführungen über die Durchführung, z.B. Einigungsbereich oder Gewinnpotential, des hypothetischen Fremdvergleichs aus dem Gesetz gestrichen. Dahingehend sollte die Gesetzesbegründung erweitert bzw. der hypothetische Fremdvergleich in einer Rechtsverordnung konkretisiert werden.

2.3. § 1 Abs. 3a AStG-E

- Gemäß § 1 Abs. 3a S. 6 AStG-E hat der Steuerpflichtige „nachzuweisen“, dass ein anderer Wert als der Mittelwert des Einigungsbereiches dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Dies widerspricht im Rahmen des Outcome Testing zunächst dem Grundsatz, dass alle Werte einer Bandbreite bzw. eines Einigungsbereiches fremdüblich sind, und ist somit nur im Rahmen des Price Setting sinnvoll. Zudem wird der bisherige Wortlaut, dass lediglich „glaubhaft“ gemacht werden muss, geändert und damit die Beweislast erheblich zu Lasten der Steuerpflichtigen verschoben. Die Gesetzesbegründung reklamiert dem entgegen jedoch, dass S. 6 inhaltlich dem bisher geltenden Recht entspreche.

2.4. § 1 Abs. 3b AStG-E

- Die Ausnahmetatbestände des § 1 Abs. 3 S. 10 AStG (sog. Escape Klauseln) sind im Rahmen einer Funktionsverlagerung im Referentenentwurf nicht mehr enthalten. Selbst in der Gesetzesbegründung werden keine Ausführungen vorgenommen, warum die Ausnahmetatbestände nicht mehr gesetzlich festgeschrieben sein sollen. Nach der Escape Klausel 1 kann der Steuerpflichtige von einer Transferpaketbetrachtung absehen, wenn er glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung sind (siehe auch Tz. 2.2.3.1. der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung). Die Streichung dieser Escape Klausel bedeutet im Umkehrschluss, dass auch bei der Verlagerung von Routinefunktionen in Zukunft die Transferpaketbewertung anzuwenden ist.
- Durch den Verweis auf § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG-E wird indiziert, dass auch Funktionsverlagerungen „anhand allgemein ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden“ vorzunehmen sind. Es sollte u.E. klargestellt werden, dass die einschlägigen Bewertungsvorschriften der Funktionsverlagerungsverordnung somit keine Anwendung finden (z.B. Reingewinn nach Steuern, unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum, steuerlicher True-up etc.) bzw., dass die bestehende Rechtsverordnung aufzuheben ist.
- Die Funktionsverlagerungsverordnung steht durch die Gesetzesänderung nicht mehr in Übereinstimmung mit § 1 Abs. 3b AStG-EEs ist daher offen, ob nach der Gesetzesänderung im Referentenentwurf die Funktionsverlagerungsverordnung noch in Gänze oder in Teilen Anwendung finden wird.

2.5. § 1 Abs. 3c AStG-E

- § 1 Abs. 3c S. 2 AStG-E zeichnet die OECD Richtlinien zu einem gewissen Grad im nationales Recht nach. Aufgrund von offensichtlichen Differenzen zu den OECD Richtlinien, empfiehlt es sich jedoch aus unserer Sicht nochmal genauer zu analysieren, in welchem Detailgrad eine Rezeption in den Gesetzestext vorzunehmen wäre, um mögliche

Qualifikationskonflikte in Bezug auf immaterielle Werte zu vermeiden. So setzt die OECD als Tatbestandsmerkmal noch voraus, dass eine Vergütung zwischen fremden Dritten erfolgen würde.

- Das Gesetz spricht von „angemessen zu vergüten“. Der Referentenentwurf lässt den Bezug zum Fremdvergleich als Maßstab für die Funktionsvergütung vermissen.

2.6. § 1 Abs. 6 AStG-E

- Die bisherige Ermächtigungsgrundlage für die Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) entfällt. Gleichzeitig geht der Entwurf davon aus, dass die FVerIV weitergilt. Allerdings werden wesentliche Punkte, die in der FVerIV geregelt werden, geändert (z.B. hinsichtlich des Einigungsbereichs im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs) oder entfallen (z.B. Escape-Klauseln). Damit entstehen erhebliche Unklarheiten, welche Teile der FVerIV weitergelten bzw. von neuem Gesetzesrecht „überschrieben“ werden.

3. § 1a AStG-E

3.1. § 1a Abs. 1 AStG-E

- Der Referentenentwurf enthält sog. Treaty Overrides. Insofern könnten der angestrebten und durchaus begrüßenswerten Rechtssicherheit bei Finanzierungsbeziehungen im Konzern mögliche Doppelbesteuerungssachverhalte entgegenstehen. Begrüßenswert wären entsprechende Öffnungsklauseln, welche der Finanzverwaltung erlauben, potentielle Doppelbesteuerungstatbestände zu vermeiden.
- In Bezug auf § 1a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG-E wäre eine Klarstellung in Bezug auf die präzisen Anforderungen zur „Glaubhaftmachung“ hilfreich, dass der „Kapitaldienst“ erbracht werden kann. Weiterhin wäre eine Definition der Begriffe „wirtschaftliche Benötigung“ und „Unternehmenszweck“ wünschenswert.
- Des Weiteren wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass In- und Outbound-Fälle gleichbehandelt werden, da der derzeitige Gesetzestext auf Zinsaufwand, der die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat, abstellt. Insbesondere stellt sich hier die Frage nach der Anwendbarkeit des §1 AStG-E oder des §1a AStG-E für die Behandlung von Zinseinnahmen aus grenzüberschreitenden Konzerndarlehen.
- In Bezug auf § 1a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG-E wird die Anwendung des Zinssatzes, den die Gruppe extern für eine solche Finanzierung realisieren könnte, zum Regelfall. Wir verstehen die die Öffnungsklausel dahingehend, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wird, einen anderen „Zinssatz“ im Einzelfall glaubhaft zu machen. Dies sollte auch der Finanzverwaltung erlauben, potentielle Doppelbesteuerungstatbestände resultierend aus einer anderweitigen internationale Interpretation zu vermeiden.

3.2. § 1a Abs. 2 AStG-E

- In Bezug auf § 1a Abs. 2 AStG-E bleibt offen, inwieweit und unter welchen Umständen (z.B. ‚Funding‘) die Vergütung einer „Finanzierungsdienstleistung“ mit einem risikofreien Zins zu vergüten ist. Weitergehende Erläuterungen bzw. Klarstellungen wären wünschenswert.

4. § 1b AStG-E

- § 1b S. 1 AStG-E weitet die Anwendung der Preisanpassungsklausel grundsätzlich auf alle Geschäftsbeziehungen aus, die wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile zum Gegenstand haben. Die in § 1 Abs. 3 S. 10 AStG enthaltene Einschränkung des Anwendungsbereichs der Preisanpassungsklausel auf Funktionsverlagerungen und andere Fallgestaltungen, in denen der hypothetische Fremdvergleich im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung zur Anwendung kommt, ist im Referentenentwurf nicht enthalten. Der Hinweis in der Gesetzesbegründung, § 1b S. 1 und 2 AStG-E entsprächen inhaltlich dem bisherigen § 1 Abs. 3 S. 11 und 12 AStG, entspricht somit nach unserer Auffassung nicht vollständig dem Gesetzeswortlaut. Wir regen an, den Anwendungsbereich der Preisanpassungsklausel im Gesetzestext entsprechend der Formulierung in § 1 Abs. 3 S. 10 AStG einschränkend zu präzisieren.
- § 1b S. 2 AStG-E reduziert den Zeitraum für Preisanpassungsklauseln von 10 auf 7 Jahre, wobei eine Preisanpassung am Ende dieses Zeitraums, d.h. in Jahr 8 zu erfolgen hat. § 1b S. 4 AStG-E regelt zudem, dass der aufgrund einer abweichenden tatsächlichen Gewinnentwicklung zu ermittelnde Verrechnungspreis nach denselben Grundsätzen zu ermitteln ist, wie der ursprünglich ermittelte Verrechnungspreis. Die Absenkung des Überprüfungszeitraums sowie die Klarstellung der anzuwendenden Grundsätze für die Ermittlung des zutreffenden Fremdvergleichspreises sind grundsätzlich zu begrüßen, wenn auch ein siebenjähriger Zeitraum in Preisanpassungsklauseln zwischen nicht nahestehenden Parteien sehr selten – wenn überhaupt – zu beobachten ist. Hinzu kommt, dass die Vorschrift auf der Annahme fußt, dass Gewinnabweichungen regelmäßig auf die Unsicherheiten zurückzuführen sind, die wesentlichen immateriellen Werten inhärent sind. Aus unserer Sicht wäre eine differenzierende Berücksichtigung der Ursachen für mögliche abweichende Gewinnentwicklungen sachgerechter. Mit Bezug auf S. 2 der Gesetzesbegründung zu § 1b S. 4 AStG-E regen wir deshalb insoweit eine Präzisierung des Wortlauts an.
- § 1b S. 6 Nr. 2 AStG-E erfordert die Erbringung eines Nachweises, ohne darauf einzugehen, was genau nachgewiesen werden soll und wie genau dieser Nachweis erbracht werden könnte. Die seitens des Gesetzgebers angestrebte Rechtssicherheit wird hierdurch nicht erreicht. Unseres Erachtens sollte auf das Erfordernis der Erbringung eines Nachweises verzichtet werden und stattdessen eine Glaubhaftmachung bzw. Plausibilisierung ausreichen.
- Da aufgrund der weiten Definition der immateriellen Werte nicht in allen Fällen Lizenzvereinbarungen ieS rechtlich möglich sind, regen wir an, § 1b S. 6 Nr. 3 AStG-E weiter zu fassen und generell auf fremdübliche Vereinbarungen mit umsatz- oder gewinnabhängigen Vergütungen abzustellen.

5. § 89a AO-E

5.1. § 89a Abs. 1 S. 1 AO-E

- S. 1 enthält die Tatbestandsvoraussetzung, dass der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Antragsstellung nicht verwirklicht sein darf. Gemäß dem bestehenden BMF Schreiben beginnt die Laufzeit allerdings üblicherweise mit Anfang des Wirtschaftsjahres, in dem der Antrag förmlich gestellt wird. Es wäre begrüßenswert, wenn im Rahmen von § 89a AO eine klare Regelung getroffen wird, was unter „nicht verwirklicht“ zu verstehen ist.

5.2. § 89a Abs. 1 S. 2 AO-E

- Nr. 1 erscheint unseres Erachtens eher redundant. APAs sind häufig für alle Beteiligten mit enormen Aufwand verbunden. Aus unserer Beratungspraxis sind uns keine Fälle bekannt, in denen Steuerpflichtige ohne die Gefahr einer Doppelbesteuerung ein APA angestrebt

haben. Unnötige Antragstellungen dürften zudem bereits aufgrund der erheblichen Antragsgebühren ausgeschlossen sein.

- Der Wirtschaftsstandort Deutschland kann dadurch gefördert werden, dass die deutsche Finanzverwaltung aktiv berechnete Interessen deutscher (für den APA-Antrag zahlender) Steuerpflichtiger gegenüber ausländischen Finanzverwaltungen vertritt; und zwar unabhängig von einer antizipierten Erfolgswahrscheinlichkeit. Die Beschränkungen der Nr. 2 auf Fälle einer überwiegenden Erfolgswahrscheinlichkeit erscheinen vor diesem Hintergrund zu restriktiv.
- Wir regen daher eine Streichung von Satz 2 an. Alternativ zur Streichung könnte eine weniger restriktive Formulierung gewählt werden; bspw. einleitend mit: „Dies gilt nicht, wenn ausgeschlossen erscheint, dass“ Selbstverständlich könnten hierbei auch die in der Gesetzesbegründung angeführten Ausschlussgründe angeführt werden.

5.3. § 89a Abs. 4 AO-E

- Mit der Durchführung eines APA-Verfahrens unterwirft sich der Steuerpflichtige freiwillig gesteigerten Mitwirkungspflichten und erheblicher Transparenz. Im Gegenzug strebt der Steuerpflichtige eine größtmögliche Rechtssicherheit an.
- Vor dem Hintergrund der begrenzten Zeitdauer eines APAs und dem Umstand, dass dessen Inhalt dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, sollte der Steuerpflichtige Vertrauensschutz für den gesamten APA-Zeitraum genießen. Abs. 4 S. 1 Nr. 3 schränkt den Vertrauensschutz unseres Erachtens unnötig weitgehend ein.
- Des Weiteren regen wir an, Abs. 4 S. 3 mit Blick auf die ausweislich der Gesetzesbegründung beabsichtigte ex-nunc-Wirkung zu präzisieren.

5.4. § 89a Abs. 5 AO-E

- Wir regen ein klareres Rangverhältnis zwischen APA einerseits und einer verbindlichen Auskunft/Zusage andererseits dergestalt an, dass verbindliche Auskunft/Zusage nur insoweit Bindungswirkung entfalten bzw. behalten, als deren Inhalt einer Vorabverständigungsvereinbarung gem. § 89a AO nicht widerspricht.

5.5. § 89a Abs. 6 AO-E

- Die Entwurfsfassung legt unseres Erachtens nahe, dass das APA mit einfachem Antrag auf alle noch einem Verständigungsverfahren offenen Veranlagungszeiträume angewendet werden kann. Ausweislich der Begründung ist jedoch zusätzlich die Einleitung eines Verständigungsverfahrens notwendig. Wir regen daher insoweit eine Präzisierung des Gesetzwortlauts an.

5.6. § 89a Abs. 7 Satz 7 AO-E

- Koordinierte steuerliche Außenprüfungen bieten unseres Erachtens eine sehr gute Möglichkeit, Besteuerungskonflikte effizient zu lösen und eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Aufnahme der Steuerpflichtigen begünstigenden Sonderregelung ist sehr

begrüßenswert. Um die Wirkung des Instruments der koordinierten steuerlichen Außenprüfung darüber hinaus noch weiter zu erhöhen, regen wir explizitere, über die Gebührenreduktion hinausgehende Regelungen im Sinne eines „Fast Track APA“ an; etwa zu einem beschleunigten Verfahrensablauf. Alternativ könnten entsprechende Ausführungen in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden.

6. § 90 AO-E

6.1. § 90 Abs. 3 S. 5 AO-E

- Für uns ergibt sich aus der Formulierung nicht eindeutig, wann die Aufzeichnung nach Satz 3 elektronisch zu übermitteln ist. Uns ist einerseits nicht klar, wie eine Übermittlung bereits vor Ablauf des betreffenden Wirtschaftsjahres möglich sein kann, was durch die Formulierung „spätestens nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres für dieses Wirtschaftsjahr...“ nahegelegt wird. Zudem fehlt es an einer eindeutigen Bestimmung des Fristablaufs, da „nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres“ zwar den Beginn, nicht aber das Ende eines Zeitraumes angibt. Hier wäre eine sprachliche Präzisierung wünschenswert.