

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 20. Januar 2021 wurde durch das Bundeskabinett ein Regierungsentwurf für ein *Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer* („AbzStEntl-ModG“) beschlossen.

Der Regierungsentwurf enthält dabei auch aus Verrechnungspreissicht relevante Änderungen bzw. Ergänzungen des Außensteuergesetzes („AStG“) und der Abgabenordnung („AO“), die in ähnlicher Form bereits in den vom Bundesministerium der Finanzen („BMF“) veröffentlichten Referentenentwürfen für das ATAD-Umsetzungsgesetz („ATADUmsG“) vom 10.12.2019 bzw. 24.3.2020 enthalten waren, dabei bisher aber noch nicht in deutsches Recht umgesetzt worden sind.

Mit dem Regierungsentwurf werden wesentliche Inhalte der BEPS-Aktionspunkte 8-10 („*Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungsergebnissen und Wertschöpfung*“) adressiert. So enthält der Regierungsentwurf eine umfangreiche Überarbeitung und Neufassung des § 1 AStG und hebt u.a. die von der OECD vorgesehene wirtschaftliche Betrachtungsweise und die Anwendung des OECD „DEMPE“-Konzepts im Kontext immaterieller Wirtschaftsgüter hervor. Nicht enthalten sind hingegen die umstrittenen Regelungen aus den BMF-Referentenentwürfen für das ATADUmsG, die konzerninterne Finanzierungsbeziehungen zum Gegenstand hatten. Ebenfalls nicht übernommen wurden die vorgeschlagenen Regelungen des § 90 Abs. 3 AO-E hinsichtlich der Stammdokumentation („Master File“), d.h. Senkung der Dokumentationsschwelle von 100 mEUR auf 50 mEUR und zeitnahe Dokumentationspflicht.

Im Folgenden wird ein stichwortartiger Überblick über die wesentlichen Änderungen durch den nunmehr vorgelegten Gesetzesentwurf im Hinblick auf die deutschen Verrechnungspreisregelungen gegeben (hier: Überarbeitung des § 1 AStG einschließlich des neu eingeführten § 1a AStG-E zur Preisanpassungsklausel und des neuen § 89a AO-E zu Vorabverständigungsverfahren).

Änderungen und Ergänzungen im § 1 AStG-E (Berichtigung von Einkünften)

§ 1(2) AStG-E: Erweiterte Definition der nahestehenden Person

- Erweiterung der Definition der „nahestehenden Person“ um Personen, die Anspruch auf mindestens 25% des Gewinns oder Liquidationserlöses haben.

§ 1(3) AStG-E: Fremdvergleichspreise und Methodenwahl

- Erstmalige Legaldefinition von Fremdvergleichspreisen als „*dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Verrechnungspreise*“.
- Abstellen auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles.
- Abkehr von der Methodenhierarchie bei der Verrechnungspreissetzung und -verprobung (bisher Vorrang der Standardmethoden, d.h. Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode); stattdessen wird in Übereinstimmung mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 auf die im einzelnen Sachverhalt nach Datenlage am besten geeignete Methode abgestellt („best method rule“).

§ 1(3a) AStG-E: Vorschrift zu Bandbreiten bei eingeschränkter Vergleichbarkeit

- Gesetzliche Verankerung der Interquartilsbandbreite als Fremdvergleichsmaßstab bei eingeschränkter Vergleichbarkeit.
- Orientierung am Median bei Werten außerhalb der Interquartilsbandbreite (Öffnungsklausel: Nachweispflicht des Steuerpflichtigen, dass ein Wert außerhalb der Bandbreite fremdüblich ist).

§ 1(3b) AStG-E (bisher: § 1(3) S. 9 AStG): Funktionsverlagerungen

- Erstmalige Legaldefinition des Transferpakets.

§ 1 (3c) AStG-E: Immaterielle Wirtschaftsgüter

- Erstmalige Legaldefinition von immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Verankerung der in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 beschriebenen DEMPE-Funktionen (d.h. Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und die Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter) in nationales Recht als Grundlage für die Ertragszuordnung bei immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Die bloße Finanzierung der DEMPE-Funktionen bei immateriellen Wirtschaftsgütern rechtfertigt eine Vergütung der Finanzierungsfunktion, eröffnet aber keinen Ertragsanspruch bzgl. des immateriellen Wirtschaftsguts als solches.

Einführung eines neuen § 1a AStG-E (Preisanpassungsklausel)

§ 1a AStG-E (bisher: § 1(3) S. 11 AStG)

- Erweiterung des Anwendungsbereichs der Preisanpassungsklausel auf sämtliche Transaktionen, deren Gegenstand wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile sind (d.h. nicht nur Funktionsverlagerungs-Tatbestände).
- Reduzierung des Anpassungszeitraums der Verrechnungspreise von zehn auf sieben Jahre, Anpassungsbetrag ist im achten Jahr ergebniswirksam zu erfassen.
- Anpassung des Verrechnungspreises bei einer „*erheblichen Abweichung*“ von der bei der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde gelegten Gewinnerwartungen. Als „*erhebliche Abweichung*“ wird eine Abweichung i.H.v. mehr als 20% der ursprünglichen Gewinnerwartung definiert.
- Eine Preisanpassung soll in den folgenden Fällen nicht erfolgen:
 - Die Entwicklung des Verrechnungspreises beruht auf Umständen, die ex ante (d.h. zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles) nicht berücksichtigt werden konnten (Nachweispflicht des Steuerpflichtigen);
 - Unsicherheiten über zukünftige Entwicklungen wurden bei der ex ante Bestimmung des Verrechnungspreises berücksichtigt (Nachweispflicht des Steuerpflichtigen);
 - Bestehende Lizenzvereinbarungen für immaterielle Wirtschaftsgüter auf Basis von Umsätzen oder Gewinnen.

Regelungen zu Vorabverständigungsverfahren im neuen §89a AO-E

- Schaffung einer eigenständigen nationalen Rechtsgrundlage, die sich nicht nur auf Gewinnabgrenzungsfälle bezieht, sondern auf alle internationalen Fälle, in denen Doppelbesteuerung droht.
- Beschränkung auf noch nicht verwirklichte Sachverhalte, allerdings bleibt die Möglichkeit eines Roll-Backs im Rahmen eines Verständigungsverfahrens bestehen.
- Explizite Regelung der Verfahrensvoraussetzungen:
 1. Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht (Ausschluss doppelter Nichtbesteuerung),
 2. Wahrscheinlichkeit der Beseitigung der Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren ist gegeben,
 3. Wahrscheinlichkeit ist gegeben, dass übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats erreichbar ist.

Anwendungszeitpunkt und mögliche Verordnungsänderungen

Nach Artikel 9 des AbzStEntlModG tritt das Gesetz am Tag nach Verkündung in Kraft, d.h. die Neuregelungen des § 1 AStG sind unmittelbar ab diesem Tag anzuwenden. Bezüglich des neu eingeführten § 89a AO gelten die Regelungen zu Vorabverständigungsverfahren für Anträge, die nach dem Tag der Verkündung des geänderten *Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung* (EGAO) beim BZSt eingereicht werden (geregelt im neuen § 34 EGAO).

Durch die Änderungen in den deutschen Verrechnungspreisregelungen ist damit zu rechnen, dass es zu einer grundsätzlichen Überarbeitung der einschlägigen verrechnungspreisspezifischen Verordnungen (insb. die Funktionsverlagerungsverordnung und die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung) sowie der relevanten Verwaltungsanweisungen (z.B. Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) kommen wird. Die entsprechenden Ermächtigungen bzgl. des § 1 AStG sind in § 1 Abs. 6 AStG-E des Gesetzesentwurfs verankert. In diesem Zusammenhang wurden durch das BMF bereits am 3. Dezember 2020 neue Verwaltungsgrundsätze 2020 zu verrechnungspreisspezifischen Themen (u.a. Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten der Beteiligten sowie Schätzbefugnisse der Finanzverwaltung) veröffentlicht.

Ausblick

Durch die geplanten Änderungen der deutschen Verrechnungspreisregelungen im Rahmen des AbzStEntlModG (wie auch schon im Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes) werden signifikante Neuerungen und zusätzliche Anforderungen auf die Steuerpflichtigen zukommen. Vor dem Hintergrund der in diesem Jahr stattfindenden Bundestagswahl bleibt allerdings abzuwarten, ob das AbzStEntlModG in dieser Form noch verabschiedet wird. Es ist jedoch in diesem Zusammenhang dringend anzuraten, den Gesetzgebungsprozess und mögliche weitere Konkretisierungen der deutschen Verrechnungspreisregelungen zu beobachten.