

## TP Perspective – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 7. Mai 2021 wurde durch den Bundestag das *Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer* (AbzStEntlModG) verabschiedet und am 26. Mai 2021 durch den Bundesrat beschlossen (BR-Drs. 353/21).

Das Gesetz 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. Dezember 2019 bzw. 24. März 2020 enthalten waren, dabei bisher aber noch nicht in deutsches Recht umgesetzt worden sind.

Mit dem Gesetz werden wesentliche Inhalte der BEPS-Aktionspunkte 8-10 („Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung“) adressiert. So enthält das Gesetz 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. Die deutsche Finanzverwaltung war in diesem Kontext auch schon vor Einführung des AbzStEntlModG davon ausgegangen, dass das nun rechtlich verankerte DEMPE-Konzept aus deutscher Verrechnungspreissicht anzuwenden sei und dies durch die Neufassung des § 1 AStG nur klargestellt würde. Nicht enthalten sind hingegen die umstrittenen Regelungen aus den BMF-Referentenentwürfen für das ATADUmsG, die konzerninterne Finanzierungsbeziehungen zum Gegenstand hatten. Ebenfalls nicht übernommen wurde 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 das nunmehr beschlossene Gesetz im Hinblick auf die deutschen Verrechnungspreisregelungen gegeben (hier: Überarbeitung des § 1 AStG einschließlich des neu eingeführten § 1a AStG n.F. zur Preisanpassungsklausel und der neue § 89a AO n.F. zu Vorabverständigungsverfahren).

### **Wesentliche Änderungen und Ergänzungen im § 1 AStG n.F. (Berichtigung von Einkünften)**

#### **§ 1 Abs. 3 AStG-E: Fremdvergleichspreise und Methodenwahl**

- Erstmalige Legaldefinition von Fremdvergleichspreisen als „*dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Verrechnungspreise*“.
- Abstellen auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles. In der Beantwortung einer kleinen Anfrage der FDP-Fraktion vom 19. März 2020 (BT-Drs. 19/18057) hat die Bundesregierung jedoch klargestellt, dass durch die Neuregelung kein ex ante Ansatz (price setting approach) gesetzlich vorgesehen sein soll.
- Abkehr von der Methodenhierarchie bei der Verrechnungssetzung 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 Abs. 3a AStG n.F.: Vorschrift zu Bandbreiten bei eingeschränkter Vergleichbarkeit und hypothetischer Fremdvergleich

- Gesetzliche Verankerung der Interquartilsbandbreite als Fremdvergleichsmaßstab bei eingeschränkter Vergleichbarkeit.
- Maßgeblichkeit des Medians bei Werten außerhalb der Interquartilsbandbreite (Öffnungsklausel: Möglichkeit der Glaubhaftmachung für den Steuerpflichtigen, dass ein anderer Wert fremdüblich ist).
- Bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs ist i.S.d. § 1 Abs. 7 AStG der Mittelwert der Bandbreite zwischen dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers maßgeblich es sei denn, der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereiches dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

§ 1 Abs. 3b AStG n.F. (bisher: § 1 Abs. 3 S. 9 AStG): Funktionsverlagerungen

- Erstmalige Legaldefinition des Transferpakets.
- Übernahme der bisher in § 2 Abs. 2 S. 1 Funktionsverlagerungsverordnung und Tz. 66 f. Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung enthaltenen Regelung zur Verlagerung von Routinefunktionen (Escape-Klausel). Einzelbewertung, sofern das übernehmende Unternehmen glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter übergehen. Dies gilt, wenn die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausgeübt und die Kostenaufschlagsmethode angewendet wird.
- Die bisher in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG enthaltenen beiden weiteren Escape-Klauseln fallen weg (2. Escape-Klausel: Summe der Einzelverrechnungspreise entspricht, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzem, dem Fremdvergleichspreis; 3. Escape-Klausel: Zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut ist Gegenstand der Funktionsverlagerung und wird genau bezeichnet).

§ 1 Abs. 3c AStG n.F.: Immaterielle Wirtschaftsgüter

- Erstmalige Legaldefinition von immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Verankerung der in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 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 n.F. (Preisanpassungsklausel)**

§ 1a AStG n.F. (bisher: § 1 Abs. 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 (Glaubhaftmachung durch den 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 n.F.**

- Schaffung einer eigenständigen nationalen Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren, die sich nicht nur auf Gewinnabgrenzungsfälle bezieht, sondern auf alle internationalen Fälle, in denen Doppelbesteuerung droht.
- Beschränkung auf noch nicht verwirklichte Sachverhalte, es 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.
- Unter anderem werden im neuen § 89a AO n.F. die notwendigen Inhalte des APA-Antrages geregelt sowie die in § 178a Abs. 2 AO festgelegte Antragsgebühr von 20.000 EUR auf 30.000 EUR erhöht (die Gebühr für Verlängerungsanträge bleibt unverändert bei 15.000 EUR).

### **Anwendungszeitpunkt und mögliche Verordnungsänderungen**

Nach Artikel 21 des AbzStEntlModG tritt das Gesetz am Tag der Verkündung in Kraft, d.h. mit Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt. Die Neuregelungen der §§ 1 und 1a AStG n.F. gelten allerdings erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 2022 (Einführung eines neuen Abs. 25 in § 21 AStG). Bezüglich des neu eingeführten § 89a AO n.F. gelten die Regelungen zu Vorabverständigungsverfahren für Anträge, die nach dem Tag der Verkündung des geänderten *Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung* (EAO) beim BZSt eingereicht werden (geregelt im neuen § 34 EAO).

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 n.F. des Gesetzesentwurfs verankert. Bereits am 3. Dezember 2020 hatte das BMF neue Verwaltungsgrundsätze 2020 zu verrechnungspreisspezifischen Themen (u.a. Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten der Beteiligten sowie Schätzbefugnisse der Finanzverwaltung) veröffentlicht.

### **Ausblick**

Durch die nunmehr im AbzStEntlModG verankerten Änderungen der deutschen Verrechnungspreisregelungen werden signifikante Neuerungen und zusätzliche Anforderungen auf die Steuerpflichtigen zukommen. Auch wenn sich die Neuregelungen der §§ 1 und 1a AStG n.F. erst auf Veranlagungszeiträume ab 2022 beziehen, ist den Steuerpflichtigen dringend geraten, sich zeitnah mit den Gesetzesänderungen auseinanderzusetzen und insbesondere das bestehende Verrechnungspreissystem vor dem Hintergrund der von der OECD vorgesehenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu prüfen und in Hinblick auf die im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern ausgeübten DEMPE-Funktionen genau zu analysieren. Insbesondere der Fokus auf die DEMPE-Analyse erscheint nunmehr noch an Bedeutung zu gewinnen, da die deutsche Finanzverwaltung zwar in der Vergangenheit bereits davon ausgegangen war, dass das DEMPE-Konzept auch für Deutschland einschlägig sei, mit dem § 1 Abs. 3c AStG n.F. diesbezüglich nun aber zusätzlich über eine eigene Rechtsgrundlage verfügt.