



Die geplanten Änderungen des § 1 AStG im Rahmen des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

Ulrike Wolff-Seeger, LL.M., M.R.F., Bayerisches LfSt
Dr. Alexander Reichl, PSP

IFA Sektion Bayern
2. März 2021, München

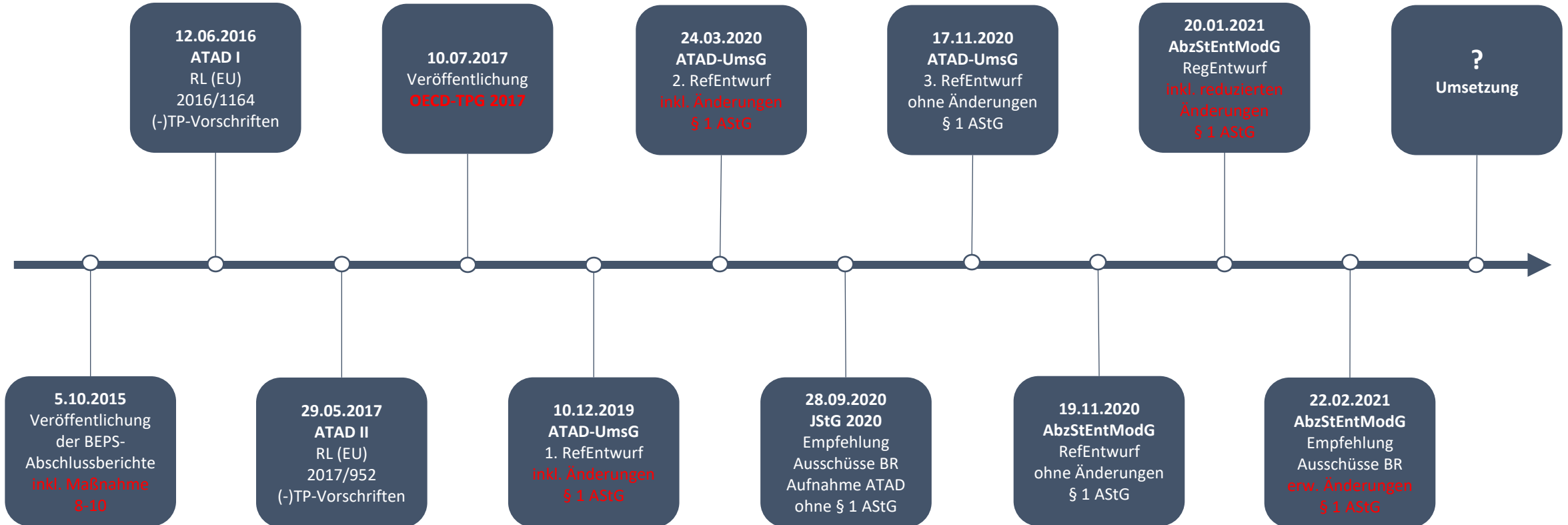
Agenda

- **Hintergrund der geplanten Änderungen und Überblick**
- **Tatsächliche Verhältnisse, Funktions- & Risikoanalyse sowie Vergleichbarkeitsanalyse**
- **Maßgeblicher Zeitpunkt der Verrechnungspreisbildung**
- **Wahl der am besten geeigneten Methode**
- **Fremdvergleichsdaten, Bandbreiten und Median-Korrektur**
- **Hypothetischer Fremdvergleich**
- **Funktionsverlagerung**
- **Immaterielle Werte und DEMPE-Konzept**
- **Gesetzliche Preisanpassungsklausel**
- **Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats vom 22.02.2021**
- **Bewertung der geplanten Änderungen**



Hintergrund der geplanten Änderungen und Überblick

Hintergrund der geplanten Änderungen



Überblick über die Struktur und Regelungen des § 1 AStG-E

Regelung	AbzStEntModG	derzeitige Regelung
Fremdvergleichsgrundsatz, Korrektornorm	§ 1 Abs. 1	§ 1 Abs. 1
Nahe stehende Person	§ 1 Abs. 2	§ 1 Abs. 2
Maßstab der tatsächlichen Verhältnisse	§ 1 Abs. 3 Satz 1	n/a
Funktions- und Risikoanalyse	§ 1 Abs. 3 Satz 2	§ 1 Abs. 3 Satz 1
Vergleichbarkeitsanalyse	§ 1 Abs. 3 Satz 3	n/a
Zeitpunkt der Verrechnungspreisbildung	§ 1 Abs. 3 Satz 4	n/a
Verrechnungsmethode	§ 1 Abs. 3 Satz 5	§ 1 Abs. 3 Satz 1
Sachgerechte Anpassungen	§ 1 Abs. 3 Satz 6	§ 1 Abs. 3 Satz 1, 2
Hypothetischer Fremdvergleich	§ 1 Abs. 3 Satz 7	§ 1 Abs. 3 Satz 5
Bandbreiten und Bandbreiteneinengung	§ 1 Abs. 3a Satz 1-3	§ 1 Abs. 3 Satz 3
Mediankorrektur	§ 1 Abs. 3a Satz 4	§ 1 Abs. 3 Satz 4
Einigungsbereich und Mittelwertbetrachtung	§ 1 Abs. 3a Satz 5, 6	§ 1 Abs. 3 Satz 6, 7
Funktionsverlagerung und Öffnungsklausel	§ 1 Abs. 3b	§ 1 Abs. 3 Satz 9, 10
Definition und Verrechnung immaterieller Werte	§ 1 Abs. 3c Satz 1, 2	n/a
DEMPE-Konzept	§ 1 Abs. 3c Satz 3-5	n/a
Geschäftsbeziehungen	§ 1 Abs. 4	§ 1 Abs. 4
Betriebsstättengewinnabgrenzung	§ 1 Abs. 5	§ 1 Abs. 5
Verordnungsermächtigung	§ 1 Abs. 6	§ 1 Abs. 6
Preisanpassungsklausel	§ 1a	§ 1 Abs. 3 Satz 11, 12



Tatsächliche Verhältnisse, Funktions- & Risikoanalyse sowie Vergleichbarkeitsanalyse

Tatsächliche Verhältnisse, FAR-Analyse und Vergleichbarkeitsanalyse

Tatsächliche Verhältnisse als Maßstab des FVG

Welche tatsächlichen Verhältnisse liegen dem Geschäftsvorfall zugrunde?
Vertragliche Bedingungen, Funktionen & Risiken, Eigenschaften der WG oder DL, wirtschaftl. Verhältnisse, Marktverhältnisse, verfolgte Geschäftsstrategien

Prüfung anhand rechtlicher und wirtschaftlicher Gegebenheiten sowie des tatsächlichen Verhaltens.

§ 1 Abs. 3 Satz 1
AStG-E

Funktions- und Risikoanalyse

Welche Funktionen werden ausgeübt? Welche Risiken werden übernommen?
Welche Vermögenswerte werden eingesetzt?

Analyse unter Berücksichtigung des Risikokontroll-Konzepts.

§ 1 Abs. 3 Satz 2
AStG-E

Vergleichbarkeitsanalyse

Anwendung des Fremdvergleichs am konkreten Geschäftsvorfall.

Kommt eine Vergleichbarkeit von Geschäftsvorfällen in Betracht?

Müssen Anpassungen vorgenommen werden, um Vergleichbarkeit zu erhöhen?

§ 1 Abs. 3 Satz 3
AStG-E



Maßgeblicher Zeitpunkt der Verrechnungspreisbildung

Maßgeblicher Zeitpunkt der Verrechnungspreisbildung

- **§ 1 Abs. 3 Satz 4 AStG-E:** „Abzustellen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles.“
- **Einführung des Price-Setting-Approach**, da in der Gesetzesbegründung auf Tz. 3.69 OECD-TPG 2017 verwiesen wird?
- Price-Setting-Approach i.S.d Tz. 3.69 OECD-TPG 2017: **Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation um Zeitpunkt der Durchführung einer internen Transaktion** (d. h. ex ante) anhand von Informationen, die zu diesem Zeitpunkt verfügbar waren, um zu zeigen, dass hinreichend Anstrengungen unternommen worden sind, den Fremdvergleichsgrundsatz zu befolgen.
- Aus § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG-E lässt sich **keine Verpflichtung** zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation zum Zeitpunkt der Durchführung einer Transaktion ableiten. Vielmehr hat der Steuerpflichtige sicherzustellen, dass (erst) zum Zeitpunkt der Einkünfteermittlung ein fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis zugrunde gelegt wird.
- So weisen auch die **VWG 2020 in Tz. 49** darauf hin, dass sich der Steuerpflichtige auf **nachträglich bekannt gewordene externe Fremdvergleichsdaten** stützen kann, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen.



Wahl der am besten geeigneten Methode

Wahl der am besten geeigneten Methode

§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E: „Der Fremdvergleichspreis ist grundsätzlich nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter **am besten geeigneten Verrechnungspreismethode** zu bestimmen.“

- Auszüge aus der Gesetzesbegründung:
 - Verweise auf insbesondere die „**geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden**“ und die „**geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden**“ (Tz. 2.1 ff. OECD-TPG 2017), aber keine abschließende Methodenaufzählung.
 - Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden gelten als die Methoden, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen fremdvergleichskonform sind. In Situationen, in denen die Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, ist die **Preisvergleichsmethode vorzuziehen** (Tz. 2.3 OECD-TPG 2017).
 - Allein die Feststellung, dass keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle festgestellt oder nachgewiesen werden können, führt für sich gesehen nicht dazu, dass ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz vorliegt.

Fremdvergleichsdaten, Bandbreiten und Korrektur



Fremdvergleichsdaten, Bandbreiten und Korrektur (§ 1 Abs. 3a AStG-E)

Bislang

- uneingeschränkt vs. eingeschränkte Vergleichbarkeit von Fremdvergleichsdaten
- Bandbreitenbildung:
 - Ausschöpfung der vollen Bandbreite bei uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichsdaten
 - (nicht gesetzlich spezifizierte) Einengung der Bandbreite bei eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichsdaten
 - Laut VWG-Verfahren 2005 kann Einengung anhand der Interquartilmethode erfolgen (Tz. 3.4.12.5.d)
- Verrechnungspreiskorrektur auf den Median, soweit Verrechnungspreis des Stpfl. außerhalb der (eingeeengten) Bandbreite

Zukünftig

- Keine Unterscheidung bzgl. uneingeschränkt vs. eingeschränkte Vergleichbarkeit von Fremdvergleichsdaten
- Einengung der Bandbreite, wenn auch nach sachgerechten Anpassungen Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben
- Soweit keine Anhaltspunkte für bestimmte Einengung vorliegen, Einengung anhand der Interquartilmethode
- Verrechnungspreiskorrektur auf den Median, soweit Verrechnungspreis des Stpfl. außerhalb der (eingeeengten) Bandbreite, **außer** der Stpfl. macht glaubhaft, dass **ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht**



Hypothetischer Fremdvergleich

Hypothetischer Fremdvergleich

§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG-E: „Können keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises ein hypothetischer Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 3 aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers **anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen.**“

§ 1 Abs. 3a Satz 5 und 6 AStG-E: „Bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs nach Absatz 3 Satz 7 ergibt sich regelmäßig aus dem **Mindestpreis des Leistenden** und dem **Höchstpreis des Leistungsempfängers** ein **Einigungsbereich**. In den Fällen des Satzes 5 ist der **Mittelwert** des Einigungsbereichs zugrunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.“

▪ Auszug aus der Gesetzesbegründung:

- Bei einem unterstellten rationalen Verhalten unabhängiger Entscheidungsträger kann es **nur dann zu einer Einigung kommen, wenn die Preisobergrenze des Nachfragers über der Preisuntergrenze des Anbieters liegt**. Bei einem **negativen Einigungsbereich**, also wenn die Preisuntergrenze oberhalb der Preisobergrenze liegt, ist zu prüfen, **ob die Ursachen hierfür in einem weiteren Geschäftsvorfall oder weiteren Geschäftsvorfällen begründet liegen** und dementsprechend insbesondere der Höchstpreis des Leistungsempfängers falsch ermittelt wurde.



Funktionsverlagerung

Funktionsverlagerung

- **Verschärfung der Vorschriften zur Funktionsverlagerung:**
 - Bislang „Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile“, nun „Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile“.
 - Es wird nur eine von bislang drei Öffnungsklauseln übernommen:
 - Eingang in § 1 Abs. 3b Satz 2 AStG-E findet lediglich die Regelungen des **§ 1 Abs. 3 Satz 10 1. Alt. AStG**, die 2. und 3. Alternative der geltenden Regelung sollen zukünftig nicht mehr gelten.
 - Damit entfällt die Möglichkeit auf die Transferpaketbewertung zu verzichten, wenn
 - die Summe der Einzelverrechnungspreise gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (Alt. 2) oder
 - zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist und dieses genau bezeichnet wird (Alt. 3).
 - Es verbleibt lediglich die bisherige Alt. 1, die Funktionsabspaltungen bzw. Outsourcing-Fälle umfasst. Dabei scheint die Formulierung in Satz 3 „**Dies gilt dann**“ kritisch, da Satz 3 damit der Charakter eines Regelungsbeispiels entzogen wird, sondern vielmehr den Anwendungsbereich von Satz 2 auf den Fall des C+ Outsourcing einengt. Es wäre eine Formulierung wie z. B. „**Dies gilt insbesondere**“ zu begrüßen. Nur dann wäre auch die Anwendung der Öffnungsklausel auch für andere Fälle der Funktionsabspaltung sichergestellt (wie derzeit in den VWG-FVerl, Tz. 67) geregelt.



Immaterielle Werte und DEMPE-Konzept

Immaterielle Werte

- **Definition Immaterieller Werte** (§ 1 Abs. 3c Satz 2 AStG-E):

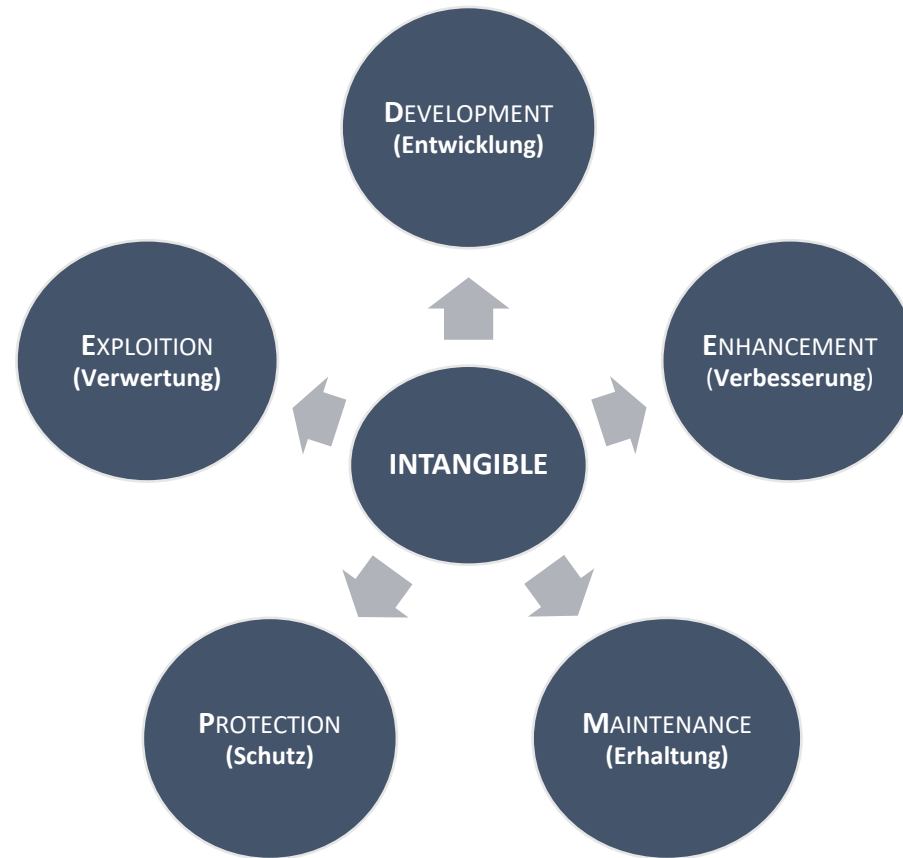
„Immaterielle Werte sind Vermögenswerte,

- 1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,*
- 2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, **ohne einzeln übertragbar sein zu müssen**, und*
- 3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.“*

- Deutsche Definition ist um **Hinweis auf nicht notwendige Einzelübertragbarkeit des Wertes** erweitert. Damit werden **geschäftswertbildende Faktoren** mit erfasst. Die OECD widmet sich in Tz. 6.27 – 6.29 dezidiert der Bedeutung des Geschäftswerts für die Verrechnungspreisermittlung und weist explizit darauf hin, dass es sich bei dem Geschäftswert nicht um einen eigenständigen immateriellen Wert handeln muss (Tz. 6.28).

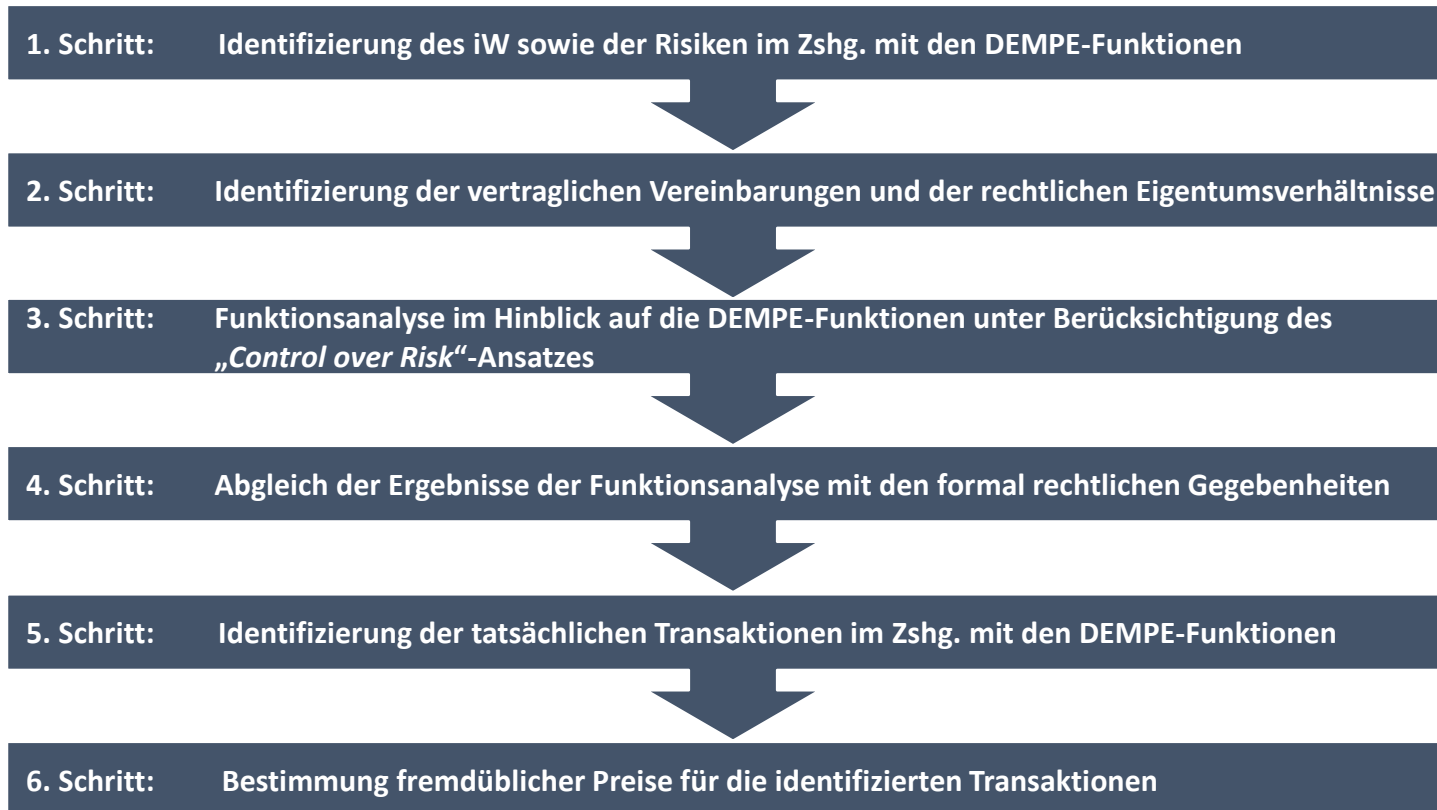
DEMPE-Konzept

- Ausübung der Risikokontrollfunktionen (Tz 6.50 ff. OECD-TPG 2017) bezogen auf immaterielle Werte



DEMPE-Konzept

Von der OECD vorgesehene Prüfschritte im Rahmen der DEMPE-Analyse (Tz. 6.34 OECD-TPG 2017)



Preisanpassungsklausel



Gesetzliche Preisanpassungsklausel

- Neuregelung des **§ 1a AStG-E** ist sehr eng an die OECD-Vorgaben zu „**Hard-To-Value-Intangibles**“ angelehnt (Tz. 6.189 OECD-TPG 2017).
- Wirkt – wie bisher auch – **nur zu Ungunsten des Steuerpflichtigen**.
- Anwendungszeitraum wird auf **sieben Jahre** reduziert (bisher: zehn Jahre).
- „**Erhebliche Abweichung**“ liegt vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung ermittelte Verrechnungspreis um mehr als 20 % von dem vertraglich vereinbarten Verrechnungspreis abweicht. (Bisher: Nachkalkulierter Preis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs oder neuer Höchstpreis niedriger als ursprünglicher Mindestpreis.)
- Einführung von **drei Öffnungsklauseln**:
 - Glaubhaftmachung, dass tatsächliche Entwicklungen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unvorhersehbar waren.
 - Nachweis, dass Unsicherheiten bei der Verrechnungspreisermittlung angemessen berücksichtigt wurden.
 - Umsatz- oder gewinnabhängige Lizenzvereinbarungen.



Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats vom 22.02.2021

Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats vom 22.02.2021

- Ergänzung um einen klarstellenden Hinweis bezüglich **Netzwerkgesellschaften und Organisationseinheiten** in § 1 Abs. 2 AStG (z. B. in Nr. 3 durch Einfügung einer widerlegbaren Vermutung).
- Änderung des § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG-E:
 - Anstatt der Formulierung „Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.“ soll die Formulierung „Wert innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höherer Wahrscheinlichkeit entspricht.“ aufgenommen werden, um zu verhindern, dass die **vorgesehene Regelkorrektur auf den Median nicht zur Ausnahme wird**, da unterstellt wird, dass alle Werte innerhalb der Bandbreite eine ungefähr gleich große Wahrscheinlichkeit für sich beanspruchen können.
- Einführung eines § 1 Abs. 3d und 3e AStG-E zu **Finanzierungsbeziehungen**:
 - **§ 1 Abs. 3d** soll dabei weitgehend dem **§ 1a Abs. 1 AStG im ATADUmsG-Entwurf vom 24.03.2020** entsprechen, wobei die zweite Öffnungsklausel dahingehend konkretisiert wird, dass bei der Ermittlung eines anzuerkennenden Zinssatzes auf ein Unternehmensgruppenrating abzustellen ist. Damit soll der aus einem Unternehmensgruppenrating abgeleitete Zinssatz die Obergrenze für den im Inland gestatteten Zinssatz für ein konzerninternes Darlehen darstellen. Es wird zudem deutlich gemacht, dass das Unternehmensgruppenrating nur anzuerkennen ist, wenn es dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält.
 - **§ 1 Abs. 3e** entspricht dem Wortlaut des **§ 1a Abs. 1 AStG im ATADUmsG-Entwurf vom 24.03.2020** und qualifiziert bestimmte Funktionen der **Konzernfinanzierung pauschal als funktions- und risikoarme Dienstleistungen**.

Bewertung der geplanten Änderungen



Bewertung der geplanten Änderungen

- Positiv hervorzuheben ist die deutliche Annäherung an die OECD-TPG und das Bekenntnis in der Gesetzesbegründung sich an diesen internationalen Maßstab ausrichten zu wollen.
- Zwei wesentliche Kritikpunkte sind:
 - Die **Verschärfungen im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung**, in die zumindest die Öffnungsklauseln wieder vollständig aufgenommen werden sollten.
 - Das von den Ausschüssen des Bundesrats wiederbelebte Konzept einer Regelung zu **Finanzierungsbeziehungen**. Unilaterale Safe Harbor Rules bei Verrechnungspreisen beinhaltenen die latente Gefahr von Doppelbesteuerung, weshalb ausschließlich international abgestimmte Vereinfachungen akzeptabel sind.



**Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit**



Peters, Schönberger & Partner
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2 80539 München

Kontakt



089 38172 0



psp@psp.eu



www.psp.eu