

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke †, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön,
Direktor am MPI für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Prof. Dr. Christian Kaeser
Präsident der Deutschen IFA

IStR

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 14 · Seiten 517 – 560

29. Jahrgang · 16. Juli 2020

Herausgeber:
Prof. Dr. Roland Wacker
Vorsitzender Richter am BFH
Prof. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAfStR
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dr. Daniel Fehling, LL.M., RD
Dr. Alexander Linn, MBR, StB
Dr. Ruben Martini, LL.B.,
Richter am Finanzgericht

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Gründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann, Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer Ständige Mitarbeiter: Andreas Benecke, LL.M., BMF, Berlin; Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Dr. Stefan Greil, LL.M., BMF, Berlin; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Nils Olaf Harbeke, RA, Pestalozzi Rechtsanwälte AG, Zürich; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Prof. Dr. Georg Kofler, Linz; Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Dr. Stefan Pürner, RA, IRZ Bonn; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Amsterdam; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Jiří Zoubek, JUDr., RA, StB (Cz), Rödl & Partner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, LL.M., Stockholm

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Umsetzung überarbeiteter OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 bis 2020 in deutsches Recht

Teil 1: Zielsetzung, Maßstab und aktueller Anspruch

Prof. Dr. Andreas Oestreicher*

Die Initiative der OECD gegen internationale Gewinnverlagerung und die Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen wurde in Deutschland bisher nur zu einem Teil in nationales Recht umgesetzt. Im Bereich Verrechnungspreise wurden zwar die Dokumentationspflichten in Deutschland an die internationalen Standards angepasst und eine länderbezogene Berichterstattung eingeführt. Die materiellen Vorschriften zur Verrechnungspreisbestimmung wurden aber bisher noch nicht iSd Leitlinien von OECD/G20 überarbeitet. Hierzu will der vorliegende, in zwei Teilen erscheinende Beitrag Empfehlungen geben. Teil 1 befasst sich mit der Zielsetzung, dem Maßstab und dem aktuellen Anspruch des BMF. Maßstab sind die überarbeiteten Verrechnungspreisleitlinien der OECD, der aktuelle Anspruch ergibt sich aus dem überarbeiteten Entwurf des BMF für ein ATAD-Umsetzungsgesetz, der ua auch eine Änderung des Außensteuergesetzes im Bereich der „Berichtigung von Einkünften“ vorsieht. Teil 2 wird sich mit den Vorschlägen des BMF kritisch auseinandersetzen und Empfehlungen für eine Doppelbesteuerung vermeidende Umsetzung geben.

1. Einleitung

Auf ihrem Gipfel in Antalya, Türkei, November 2015, verpflichteten sich die G20 zur Umsetzung der OECD-Empfehlungen in Bezug auf Maßnahmen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS). Sie verständigten sich auf vier Mindeststandards zur Vermeidung negativer Ausstrahlungseffekte für den Fall, dass einzelne Länder auf nationale

Maßnahmen verzichten, und forderten die OECD auf, einen „integrativen Rahmen“ zu entwickeln, der die gleichberechtigte Teilnahme der Entwicklungsländer einschließt.

Das Arbeitsprogramm dieses „Inclusive Framework“ konzentriert sich auf die Umsetzung des BEPS-Pakets und die Entwicklung von Standards zu den verbleibenden BEPS-Themen.¹ Diese Entwicklung von Standards bezieht sich vor allem auf DBA und steuerliche Verrechnungspreise. Hierzu gehört die Arbeit an der Entwicklung von Leitlinien für Verrechnungspreise, für die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden und für Finanztransaktionen (Arbeitsgebiet 1). Ein weiteres Arbeitsgebiet im Bereich Verrechnungspreise betrifft die Bewältigung der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft (Arbeitsgebiet 3). Zu diesem Bereich hat das „Inclusive Framework“ im Mai 2019 ein eigenes Arbeitsprogramm vorgelegt, das von den Finanzministern der G20 bereits wenige Tage später gebilligt wurde.²

1 S. OECD (2017), Background brief, Inclusive Framework on BEPS, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

2 S. OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm; OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf; zur Diskussion s. *Saint-Amans/Fuest ua* ifo Schnelldienst 3/2020, 3.

* Prof. Dr. Andreas Oestreicher, StB, Georg-August-Universität Göttingen.

AUFSÄTZE

Die Leitlinien der OECD zu steuerlichen Verrechnungspreisen wurden 2016 auf Basis der Berichte zu den Aktionspunkten 8 bis 10 („Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung“)³ und 13 („Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung“)⁴ überarbeitet und ein Jahr später veröffentlicht.⁵ Sie enthalten außerdem die 2013 verabschiedeten Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen, mit denen anerkannt wird, dass sachgerecht gestaltete Sicherheitsbereiche den Erfüllungsaufwand verringern und den Steuerpflichtigen mehr Sicherheit bieten können. In 2018 veröffentlichte die OECD ihre Empfehlungen zur Anwendung der Betriebsstättengewinnabgrenzung auf die Änderungen, die sich aus der überarbeiteten Definition der Betriebsstätte und des abhängigen Vertreters sowie der hiermit verbundenen Überschneidung der Anwendungsbereiche von Art. 7 und Art. 9 MA ergeben.⁶ Im gleichen Jahr legte das „Inclusive Framework“ die überarbeiteten Leitlinien für die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden⁷ vor und reagierte damit auf das Mandat unter Aktionspunkt 10 („Andere Geschäftsvorfälle mit hohem Risiko“), das im Hinblick auf die Entwicklung von „Regeln zur Verhinderung von BEPS durch Transaktionen, die nicht oder nur sehr selten zwischen Dritten stattfinden würden“, die Klarstellung des Anwendungsbereichs der Verrechnungspreismethoden und hier insbesondere der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode empfahl.⁸ Die Verrechnungspreisleitlinien für Finanztransaktionen folgten Anfang 2020.⁹ Sie stehen im Zusammenhang mit der Forderung nach Verrechnungspreisleitlinien in Bezug auf Finanztransaktionen mit verbundenen Unternehmen in Aktionspunkt 4 („Begrenzung einer Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen mithilfe von Zinsabzügen und anderen finanziellen Zahlungen“).¹⁰

3 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

4 OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13, Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

5 OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

6 OECD (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*, www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-beps-action7.htm.

7 OECD (2018), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Paris, www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf.

8 OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, 21.

9 OECD (2020), *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm.

10 OECD (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4, Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>, 15.

Die Umsetzung des Aktionspunkts 13 („Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung“) wurde in Deutschland bereits Ende 2016 vollzogen¹¹, so dass auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen werden muss. Mit Ausnahme der neuen Leitlinien zu Kostenumlageverträgen¹² bisher nicht umgesetzt sind aber die überarbeiteten Leitlinien der OECD zu steuerlichen Verrechnungspreisen auf Basis der Berichte zu den Aktionspunkten 8 bis 10 einschließlich der Leitlinien für die Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden, für Finanztransaktionen und die Betriebsstättengewinnzuordnung. Sie sind Gegenstand des folgenden Abschnitts. Abschnitt 3 betrachtet die ersten (öffentlichen) Überlegungen des BMF zur Umsetzung (eines Teils) der überarbeiteten OECD-Verrechnungspreisleitlinien in deutsches Recht, die dieses Ministerium im Rahmen seines Referentenentwurfs für ein Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vorgestellt hat.¹³ Aus Sicht des Verfassers schießen diese Überlegungen zu einem großen Teil über das Ziel hinaus und sollten korrigiert werden. Entsprechende Empfehlungen sind Gegenstand von Teil 2 dieses Beitrags. Abschnitt 3 fasst den vorliegenden Beitrag zusammen und gibt einen Ausblick.

2. Empfehlungen der OECD zur Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung

2.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter

2.1.1 Definition

Um eine zu enge Definition der immateriellen Wirtschaftsgüter zu vermeiden, darf sich aus Sicht der OECD das Blickfeld nicht auf registrierte Werte verengen. Zu erfassen sind vielmehr auch die ökonomischen Werte, die nicht in der Bilanz eines Unternehmens stehen oder rechtlich geschützt sind. Sie umfassen Rechte und tatsächliche Positionen von wirtschaftlichem Wert, die weder körperlich fassbar sind noch zum Finanzvermögen gehören. Voraussetzung ist aber, dass sie zwischen fremden Dritten vergütet werden und (persönlich) „zurechenbar“ sind. Dies ist für die OECD der Fall, wenn sie die Eigenschaft haben, zum Zwecke ihrer geschäftlichen Nutzung im Eigentum zu stehen oder eingesetzt werden zu können („capable of being owned or controlled for use in commercial activities“). Hierfür kann die Behandlung eines immateriellen Werts in der Bilanz Aufschluss geben. Sie ist aber für die Frage der Preisverrechnung

11 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, BGBl. I 2016, 3000 v. 23.12.2016; s. hierzu *Oestreicher/Hillmann IStR 2017, 645 (655 bis 658)*.

12 Vgl. OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 8.1 ff.; dazu auch *Oestreicher/Hillmann IStR 2017, 645 (651 f.)*; *Reinfeld/Riedl/Wutschke IStR 2016, 763 (764 f.)*; zur unmittelbaren Anwendung dieser Empfehlungen in Deutschland s. BMF v. 5.7.2018 – IV B 5 – S 1341/0 :003, DOK 2018/0513090, BStBl. I 2018, 743, IStR 2018, 656, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen.

13 BMF, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), Berlin, Bearbeitungsstand: 24.3.2020 15:38 Uhr.

AUFsätze

nicht maßgebend.¹⁴ Keine Rolle spielt auch, ob und, wenn ja, in welchem Ausmaß der immaterielle Wert rechtlich, vertraglich oder in anderer Form geschützt ist. Diese Tatsache mag sich auf den Wert eines Rechts auswirken, sie ist aber keine Voraussetzung für die Einstufung als immaterielles Wirtschaftsgut für Zwecke der Preisverrechnung.

2.1.2 Ertragszuordnung nach dem wirtschaftlichen Gehalt

Ausgangspunkt der Feststellung, welche Konzerngesellschaft(en) Anspruch auf Teilhabe an den Erträgen oder Rückflüssen aus dem Einsatz immaterieller Werte haben, ist das rechtliche Eigentum.¹⁵ Dieses Eigentum ergibt sich in aller Regel aus gesetzlichen Rechtsansprüchen oder vertraglichen Vereinbarungen einschließlich notwendiger Registrierungen. Der rechtliche Eigentümer hat aber nach den Empfehlungen der OECD nur dann Anspruch auf sämtliche Rückflüsse, die der multinationale Konzern durch die Verwertung des immateriellen Werts erwartet, wenn er alle

- Funktionen ausübt und verantwortet,
- Vermögenswerte, einschließlich der Finanzierung, bereitstellt und
- Risiken übernimmt,

die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte zusammenhängen oder erforderlich sind. Üben andere Mitglieder eines multinationalen Konzerns Funktionen aus, die mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung der immateriellen Werte zusammenhängen, nutzen sie entsprechende Vermögenswerte oder übernehmen korrespondierende Risiken, müssen diese verbundenen Unternehmen eine fremdübliche Vergütung für ihren Beitrag erhalten.¹⁶ Diese Vergütung kann je nach den Gegebenheiten und Umständen aus allen oder einem erheblichen Teil der erwarteten Erträge aus der Verwertung des immateriellen Werts bestehen.

Ergibt sich, dass die tatsächlich festgestellten Geschäftsvorfälle des multinationalen Unternehmens in ihren Merkmalen von den Bedingungen abweichen, die vertraglich vereinbart wurden, sind jene Geschäftsvorfälle der Verrechnungspreisermittlung zugrunde zu legen, „für die festgestellt wird, dass sie dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten und den sonstigen relevanten Gegebenheiten zufolge stattgefunden haben“ (Substance-over-Form-Ansatz).

2.1.3 Synergien innerhalb des multinationalen Konzerns

Synergievorteile sind nach Empfehlungen der OECD im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse zu berücksichtigen

(„Comparability factors“). Dabei unterscheiden die Empfehlungen zwischen positiven oder negativen Nebeneffekten, die den Mitgliedsunternehmen eines multinationalen Unternehmens lediglich deshalb zufließen, da sie Teil dieses Unternehmens sind (beispielsweise infolge der vereinten Kaufkraft des Konzerns oder von Skalenvorteilen, kombinierten und integrierten IT- und Kommunikationssystemen, einem integrierten Management, der Vermeidung von Doppelarbeit, erhöhtem Verschuldungsspielraum und zahlreichen ähnlichen Faktoren), und Kostenvorteilen aus konzertiertem Handeln im Konzern, wie das zB der Fall ist, wenn ein Konzern konkrete Schritte zur Zentralisierung des Einkaufs in einem einzigen Konzernunternehmen unternimmt, um von Mengenrabatten zu profitieren, und wenn dieses Konzernunternehmen die Waren, die es einkauft, an andere Konzernunternehmen weiterverkauft.¹⁷

Während die Konzerneffekte nach den Empfehlungen der OECD nicht gesondert vergütet oder speziell zwischen den Mitgliedern des multinationalen Konzerns aufgeteilt werden müssen, sind Vor- und Nachteile der Konzernzugehörigkeit, die durch bewusstes konzertiertes Handeln der Konzernunternehmen herbeigeführt werden, nach angemessener Vergütung für die koordinierende Dienstleistung zwischen den einzelnen Konzernunternehmen proportional zu ihrem Beitrag zum Entstehen der Synergien aufzuteilen.

2.1.4 Unsicherheit und schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter

Bei der Bestimmung von Fremdvergleichspreisen für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten, deren Wertermittlung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist, erkennen die Empfehlungen der OECD an, dass fremde Dritte Erwartungen bilden und gegebenenfalls vertragliche Korrekturklauseln vereinbaren. Beispiele sind kurzfristige Vereinbarungen, Preisanpassungsklauseln oder die Neuaushandlung von Verträgen, wenn die tatsächliche Entwicklung von den ursprünglichen Erwartungen in nicht vorhergesehener Weise abweicht.¹⁸

Die Empfehlungen der OECD wollen aber auch berücksichtigen, dass es sich, wenn besondere Fachkenntnisse in Bezug auf das Geschäftsumfeld erforderlich sind, für eine Steuerverwaltung schwierig erweisen kann, die Verlässlichkeit der Informationen zu beurteilen, die dem Steuerpflichtigen als Grundlage für die Preisbestimmung des Geschäftsvorfalles dienen. Dies gilt vor allem im Fall von immateriellen Werten, deren Wert im Zeitpunkt der Übertragung äußerst ungewiss ist. Um die Finanzverwaltung vor negativen Effekten zu schützen, die auf Informationsnachteile in Bezug auf das geschäftliche Umfeld zurückzuführen sind, empfiehlt die OECD, dass die Finanzverwaltungen Ex-post-Ergebnisse als Indizienbeweise für die Beurteilung einer Angemessenheit der tatsächlich vereinbarten Preise zugrunde legen dürfen, während der Steuerpflichtige die Beweislast trägt, dass seine Preisbestimmung auf einer sorgfältigen Verrechnungspreisanalyse basiert und zu einem fremdvergleichskonformen Ergebnis führt. Will er nachweisen, dass die Unsicherheit in

¹⁴ Diese Feststellung erscheint missverständlich. Eine fehlende Aktivierung muss nicht bedeuten, dass ein betrachteter Vorteil kein Wirtschaftsgut oder „Wert“ ist. Sie blendet aus, dass die fehlende Aktivierung einer Konvention über die Behandlung unsicherer Werte folgt, nicht aber zum Ausdruck bringt, dass Wirtschaftsgüter im Rechnungswesen nach anderen Maßstäben identifiziert werden; dies erscheint selbst dann nicht der Fall, wenn mögliche Vorteile aufgrund ihrer auch begrifflich nicht immer einfach zu erfassenden Kennzeichen unterschiedlich beschrieben oder vermittelt werden, vgl. *Oestreicher Intertax* 2014, 509 (518 ff.).

¹⁵ Vgl. OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 6.34 ff.

¹⁶ Zur Analyse ausgewählter Transaktionen mit immateriellen Werten s. *Koch IStR* 2016, 881 (882 ff.).

¹⁷ Vgl. OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 1.157 ff., 1.160.

¹⁸ Vgl. OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 6.181 ff.

AUFsätze

der angewendeten Preisbestimmungsmethode angemessen berücksichtigt wurde, muss der Steuerpflichtige die Details seiner Vorausschau offenlegen (Berücksichtigung zu erwartender Entwicklungen und Ereignisse) und belastbar zeigen, dass die tatsächlich günstigere Entwicklung auf nicht vorhersehbare Ereignisse zurückzuführen ist. Ausnahmen bestehen im Rahmen von bi- und multilateralen Vorabverständigungen in Bezug auf Verrechnungspreise, bei insignifikanten Abweichungen und nach Ablauf eines Vermarktungszeitraums von fünf Jahren.¹⁹

2.2 Risiko und Kapital

Nach den Empfehlungen der OECD soll bei der Berücksichtigung einer spezifischen Risikoaufteilung im Konzern das Spannungsverhältnis zwischen konzerninternen Vertragsbedingungen und dem tatsächlichen Verhalten der Konzernunternehmen betrachtet werden. Daher behalten sich die Finanzbehörden vor zu prüfen, ob die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Konzernunternehmen eine fremdübliche Aufteilung der Risiken widerspiegeln, inwieweit diese Risiken ökonomisch bedeutsam sind und welche Schlussfolgerungen für die Bestimmung von Verrechnungspreisen zu ziehen sind.²⁰ In diesem Sinne stellen die Empfehlungen der OECD auch sicher, dass kapitalstarke Konzerneinheiten, die keinen anderen relevanten wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgehen („Cash Boxes“), keinen Anspruch auf überhöhte Gewinne erheben können.

Mögliche Korrekturen können nach Auffassung der OECD auf zwei Ebenen ansetzen. Ergibt sich, dass die Risikoordnung dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht, bleibt zu prüfen, ob sich diese Zuordnung in den Preisen für verrechnete Leistungen angemessen niedergeschlagen hat. Ist das nicht der Fall, sind entsprechende Korrekturen erforderlich. Widerspricht die Risikoverteilung dem Grundsatz des Fremdvergleichs, weil sich entweder aus vergleichbaren Verträgen zwischen fremden Dritten ergibt, dass die Vertragsparteien eine andere Risikoordnung wählen oder die Vertragspartner nicht in der Lage sind, die ihnen zugeordneten Risiken tatsächlich zu verwalten, werden die Finanzverwaltungen durch die OECD ermuntert, bei der Bestimmung der Verrechnungspreise von einer geänderten Risikoaufteilung zwischen den Vertragsparteien auszugehen.²¹

2.3 Rohstoffgeschäfte

In Bezug auf Rohstoffe unterstreichen die Empfehlungen der OECD die Eignung der Preisvergleichsmethode und die besondere Bedeutung notierter Rohstoffpreise.²² Vergleicht man die überwiegend klarstellenden Empfehlungen der OECD mit den bestehenden Regelungen in Deutschland, ergibt sich, dass in Bezug auf die Ermittlung von Verrechnungspreisen für Rohstoffe kein Handlungsbedarf besteht.

2.4 Dienstleistungen

In ihren Bestrebungen, konzerninterne Gewinnverlagerungen einzudämmen, die durch extensive Verrechnung von Dienstleistungen im Konzern ausgelöst werden, empfiehlt die OECD eine besondere Verrechnungsform für Dienstleistungen, die zur Wertschöpfung des Konzerns nur wenig beitragen.²³ Diese Dienstleistungen zeichnen sich durch die Tatsache aus, dass sie unterstützenden Charakter haben, nicht Teil des Kerngeschäfts des multinationalen Unternehmens sind, nicht auf der Nutzung einzigartiger oder wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter beruhen, keine derartigen Wirtschaftsgüter herstellen und auch kein Risikomanagement voraussetzen oder Risiken zur Folge haben. Das besondere Entgegenkommen der OECD besteht hier darin, dass auf Nachweise weitgehend verzichtet wird; angemessen sei ein Gewinnaufschlag iHv fünf Prozent.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Dienstleistungen nur konzernintern erbracht werden, da andernfalls belastbare Vergleichstransaktionen vorliegen würden, auf deren Grundlage die Leistungsverrechnung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz möglich wäre. Nicht im vereinfachten Verfahren abrechenbar sind damit aber vor allem Leistungen im Kerngeschäft, Entwicklungsdienstleistungen, Herstellungsdienstleistungen, Vertriebsleistungen oder Finanzierungsleistungen. Daneben können die Finanzbehörden der Länder einen angemessenen Grenzwert vorsehen, der es ihnen ermöglicht, den vereinfachten Ansatz in Fällen, in denen ein bestimmtes Verrechnungsvolumen überschritten wird, zu überprüfen.²⁴

2.5 Gewinnaufteilungsmethode

Für die OECD ist die transaktionsorientierte Gewinnaufteilungsmethode anwendbar, wenn sie für den vorgesehenen Fall die am besten geeignete Methode ist.²⁵ Die OECD will aber in ihren neuen Leitlinien „genauer herausarbeiten“, unter welchen Voraussetzungen dies der Fall ist, und nutzt hierzu vor allem Anwendungsbeispiele. Für die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ist danach grundsätzlich eines oder sind mehrere der folgenden Kriterien relevant:

- Jede Partei leistet einzigartige und wertvolle Beiträge, dh Beiträge, die nicht mit denen dritter Parteien vergleichbar sind und eine wesentliche Quelle für den wirtschaftlichen Geschäftserfolg darstellen;
- die Geschäftstätigkeit ist hochgradig integriert, so dass die Beiträge der Parteien nicht isoliert voneinander zuverlässig bewertet werden können, da insbesondere Funktionen gemeinsam ausgeübt und Vermögenswerte gemeinsam genutzt werden oder die Beiträge der Parteien voneinander abhängig sind;
- die Parteien tragen wirtschaftlich bedeutsame Risiken gemeinsam oder übernehmen Risiken, die eng mit den Risiken der jeweils anderen Vertragspartei verbunden sind.

19 Vgl. ebenda, Tz. 6.193.

20 Zur Kritik s. *Schön* StW 2015, 69 (82 f.); *Werra* ISrR 2009, 81 (84).

21 Vgl. OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 6.65, 1.42 ff.

22 Zu Einzelheiten s. *Oestreicher/Hillmann* ISrR 2017, 645 (653).

23 Zur Abgrenzung der Dienstleistungen, die zur Wertschöpfung des Konzerns nur in geringem Maße beitragen, s. OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 7.45 ff.

24 OECD 2015 (Fn. 3), Tz. 7.63.

25 Vgl. OECD 2018 (Fn. 7), Executive Summary, 9.

AUFsätze

Inhaltlich beziehen sich die Leitlinien heute weitgehend auf die Aufteilung der tatsächlich erzielten Gewinne, was nicht nur den Anwendungsbereich der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode unterstreicht, sondern auch deren Nutzung vereinfacht, das Streitpotenzial (über die Erwartungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses) herabsetzt und Eigenschaften der globalen formelhaften Gewinnaufteilung übernimmt. Ist allerdings eine Partei an der Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken nicht beteiligt (zB die Produktionsgesellschaft an bestimmten Vertriebsrisiken), sollte sie an diesen Risiken nicht teilhaben; dies lässt sich für die OECD erreichen, indem die Aufteilung nach Maßgabe der erwarteten Gewinne vollzogen wird. Die Profit-Split-Methode ist aber nicht schon deshalb besser geeignet, weil keine zuverlässigen Vergleichswerte verfügbar sind. Fehlende Vergleichswerte allein reichen nicht aus, um die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode zu rechtfertigen. Zwar wird nicht verlangt, dass jede Methode in jedem Fall einer eingehenden Analyse unterzogen wird. Jedoch sollte bei der Auswahl der am besten geeigneten Methode die relative Angemessenheit und Zuverlässigkeit der gewählten Methode im Vergleich zu alternativ anwendbaren Methoden berücksichtigt werden.²⁶

Methodisch beschränken sich die überarbeiteten Leitlinien auf die Beitragsanalyse und die Residualanalyse. Die Beitragsanalyse orientiert sich am relativen Wert der Beiträge, die die an der Transaktion beteiligten Unternehmen leisten. Sie kann durch Vergleich von Art und Umfang dieser Beiträge (zB Dienstleistungen, Entwicklungen, zur Nutzung überlassene Vermögenswerte oder investiertes Kapital) und Zuweisung eines Prozentsatzes auf der Grundlage des relativen Vergleichs oder externer Marktdaten erfolgen, so dass sich die Gewinnaufteilungsmethode nicht notwendigerweise an Vergleichswerten orientiert. Können die Beiträge einzelner Parteien auf Basis einseitiger Methoden oder eines Preisvergleichs zuverlässig bewertet werden, wird die Beitragsanalyse im Rahmen der residualen Gewinnaufteilung auf die verbleibenden Beiträge und Gewinne beschränkt.

2.6 Finanztransaktionen

2.6.1 Übersicht

Die Verrechnungspreisempfehlungen der OECD zu Finanztransaktionen erstrecken sich auf Leitlinien zu Treasury-Funktionen (konzerninterne Darlehen, Cash-Pooling und Hedging), finanzielle Garantien und konzerneigene Versicherungsgesellschaften.²⁷ Daneben geht die OECD in diesen Empfehlungen auf den Zusammenhang mit den allgemeinen Leitlinien zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes²⁸ ein und diskutiert die Ermittlung von risikofreien und risikoangepassten Renditen. Im Hinblick auf das

Ziel dieses Beitrags erscheint es ausreichend, die Leitlinien zu konzerninternen Darlehen zu betrachten. Daneben soll auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und die Ermittlung der risikofreien Rendite eingegangen werden.

2.6.2 Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

In Bezug auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes machen die Empfehlungen der OECD klar, dass im Einklang mit den allgemeinen Grundsätzen auf das tatsächliche Verhalten der Vertragsparteien abzustellen ist. Zu diesem Zweck ist es erforderlich, finanzielle Transaktionen genau zu beschreiben und bei zB einer Kreditbeziehung unter anderem zu prüfen, ob ein Rückzahlungstermin, eine Verzinsung, Regelungen in Bezug auf die Durchsetzung von Zahlungsansprüchen, Berichtspflichten und Sicherheiten oder Zweckbestimmungen vereinbart sind. Wirtschaftlich bedeutsam sind vor allem die vertraglichen Bedingungen und ihr Einklang mit dem tatsächlichen Verhalten der Vertragsparteien, die übernommenen Aufgaben, die Eigenschaften des Finanzinstruments, die ökonomischen Rahmendaten und die Geschäftsstrategie.

2.6.3 Konzerninterne Darlehen

Bei der Bestimmung des Zinssatzes für konzerninterne Darlehen ist nach den Empfehlungen der OECD die Perspektive des Kreditgebers und des Kreditnehmers zu berücksichtigen. Aus Sicht des Kreditgebers spielen in diesem Zusammenhang sein Kreditrisiko und mögliche Kreditsicherheiten eine zentrale Rolle. Kreditnehmer zielen auf eine Optimierung ihrer Kapitalkosten und, damit verbunden, die für ein Darlehen wirtschaftlichste Lösung. Im Fall vorhandener Kreditsicherheiten bevorzugen sie daher grundsätzlich besicherte Darlehen, wenn auch stets alle maßgebenden Alternativen (wie zB die alternative Verwendung der möglichen Kreditsicherheiten) in Betracht zu ziehen sind. Dabei berücksichtigen sie die Entwicklung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen (insbesondere die Entwicklung der Zinssätze und Wechselkurse) und schätzen auch ihre voraussichtliche Fähigkeit, Kredite bedienen zu können, ein.

Eine zentrale Rolle spielen Bonitätsbewertungen, Zusicherungen und Garantien. Bonitätsbewertungen sind ein nützliches Maß zur Beurteilung der Kreditwürdigkeit und können bei der Identifikation möglicher Vergleichsunternehmen und entsprechender Kreditaufnahmen am Geld- oder Kapitalmarkt hilfreich sein. Wirken sich bestehende Unterschiede zwischen den konzerninternen Geschäftsbeziehungen und den danach vergleichbaren Kreditaufnahmen nicht wesentlich auf den maßgebenden Zinssatz aus, lassen sich mithilfe von Bonitätsbewertungen belastbare Fremdvergleichspreise ermitteln. Nachteilig ist grundsätzlich, dass sich die öffentlich zugänglichen Bonitätsbewertungen auf den Konzern insgesamt beziehen. Ein möglicher Ausweg besteht darin, dieses Konzernrating mithilfe finanzwirtschaftlicher Werkzeuge, die den Beurteilungsprozess unabhängiger Kreditratingagenturen zu replizieren versuchen, auf einzelne Konzernunternehmen anzuwenden. Dieses Verfahren ist aber weniger genau, beruht auf Modellparametern und nutzt finanzwirtschaftliche Kennzahlen, die dem Einfluss konzerninterner Verrechnungspreise unterliegen können; letzteres wäre für die OECD nicht akzeptabel.

26 Vgl. OECD 2018 (Fn. 7), Tz. 2.118; zu den Aufteilungsgrundsätzen s. *Oestreicher* Freundesgabe Baumhoff zum 65. Geburtstag, 2019, 246 ff.

27 S. OECD 2020 (Fn. 9); diese Empfehlungen der OECD werden (mit Ausnahme der Hinweise zu risikofreien und risikoadjustierten Zinssätzen, diese ergänzen Kap. 1 und tragen die Tz. 1.107 bis 1.126) zu Kap. X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, die bisher neun Kapitel umfassten, s. OECD 2017 (Fn. 5).

28 S. OECD 2017 (Fn. 5), Kap. 1, Abschn. D.1, Tz. 1.33 ff.

AUFsätze

Hinzukommt, dass, im Unterschied zu formellen Garantien, die (nicht verrechenbare)²⁹ mehr oder weniger aktive Unterstützung durch andere Konzernunternehmen und ein hiermit verbundener „passiver Konzerneffekt“ für die Finanzverwaltung nicht transparent ist, dh, nur aus dem feststellbaren Verhalten des Konzerns in der Vergangenheit abgeleitet werden kann. Alternativ kommt daher für die OECD für insbesondere wichtige Gruppengesellschaften die Nutzung des Gruppenratings in Betracht.

Zur Bestimmung des fremdüblichen Zinssatzes für konzerninterne Darlehen sind verschiedene Verrechnungsmethoden anwendbar. In Frage kommen die Anwendung der Preisvergleichsmethode, die Kostenaufschlagmethode, die Orientierung an Preisen für Credit Default Swaps³⁰ und die Bestimmung von Zinssätzen auf der Basis von Preismodellen; letztere leiten den Preis aus dem risikofreien Zinssatz zuzüglich Prämien für insbesondere das Kreditrisiko, Liquiditätsrisiko, Wechselkursrisiko und Inflationsrisiko ab. Die Auswahl der am besten geeigneten Methode sollte jedoch mit den Gegebenheiten des tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfalles im Einklang stehen. Im Hinblick auf die Liquidität, die Frequenz und Preistransparenz von Kreditmärkten ist die Preisvergleichsmethode oft einfach anwendbar, wenn auch häufig nur Bandbreiten für Darlehen, Gebühren und Kosten bestimmt werden können. Fehlen vergleichbare Transaktionen, ist neben dem internen Preisvergleich unter besonderen Umständen die Kostenaufschlagmethode eine Alternative. Sie beruht auf den Refinanzierungskosten des Darlehensgebers und berücksichtigt mögliche Kosten, einen Risiko- und Gewinnaufschlag, setzt aber voraus, dass der Darlehensnehmer selbst keine besseren Konditionen erzielen kann. Diese Methode hat ihren besonderen Anwendungsbereich bei Kapital durchleitenden Intermediären; hier sollte der Gewinnaufschlag aber an den Kosten der Dienstleistung orientiert sein.

2.6.4 Risikofreie und risikoadjustierte Vergütungen

Ein Kreditgeber, der weder das Kreditrisiko trägt noch damit verbundene Entscheidungen selbst trifft, hat nach den Empfehlungen der OECD lediglich Anspruch auf eine Vergütung in Höhe der risikofreien Rendite. Die Differenz zwischen dieser Vergütung und dem fremdüblichen Entgelt ist der Person zuzuordnen, die das Kreditrisiko verantwortet. Zur Bestimmung der risikofreien Rendite kann auf Staatsanleihen in gleicher Währung Bezug genommen werden, die zum gleichen Zeitpunkt begeben werden und eine vergleichbare Laufzeit haben. Daneben kommen Interbanken-Zinssätze und die Preise für Interest Rate Swaps oder Rückkaufvereinbarungen in Betracht.

2.7 Betriebsstättengewinnzuordnung

Die Empfehlungen der OECD zur Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs wurden im März 2018 um Leitlinien für

die Zuordnung von Betriebsstättengewinnen ergänzt.³¹ Diese Empfehlungen beruhen auf öffentlichen Diskussionen zweier Entwürfe aus den Monaten Juli 2016 und Juni 2017, deren Lektüre deutlich macht, dass der in Form detailliert ausgearbeiteter Beispiele zunächst sehr spezifisch auf den „Authorised OECD Approach“ (AOA)³² bezogene Entwurf unter den Mitgliedstaaten nicht konsensfähig war. Hierzu trägt bei, dass dieser AOA nicht in allen Mitgliedstaaten umgesetzt ist. Der Abschlussbericht dokumentiert aber wichtige Grundsätze in Bezug auf die Anwendung der BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 auf Betriebsstätten und gibt Hinweise zur Anwendung der Fragmentierungsregel, zum Verhältnis der Regelungen für Betriebsstätten und verbundene Unternehmen (vor allem für den Fall, dass das verbundene Unternehmen die Rolle eines Vertreters übernimmt), zu Möglichkeiten der administrativen Vereinfachung und der Gewinnermittlung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gütern im Rahmen von Kommissionärsmodellen, dem Verkauf von Online-Werbeflächen via Dienstleister und dem Bezug von Gütern mithilfe eines konzerninternen Beschaffungsagenten.³³

Die ergänzenden Empfehlungen der OECD zur Betriebsstättengewinnabgrenzung beziehen sich im Wesentlichen auf Vertreterbetriebsstätten. Die OECD stellt heraus, dass sich die für verbundene Unternehmen relevante Zuordnung des Risikos nach Verantwortung („Control over risks“) und finanzieller Ausstattung („Financial capacity to assume the risk“) auf den Sachverhalt, dass

- der Vertreter im Vertragsstaat im Auftrag des nicht ansässigen Unternehmens tätig ist,
- der Vertreter gewöhnlich Verträge abschließt oder im Wesentlichen unterschriftsreif vorbereitet und
- die Verträge entweder im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden, auf die Übertragung oder Überlassung des Vermögens des Unternehmens gerichtet sind oder die Erbringung von Dienstleistungen durch das Unternehmen zum Gegenstand haben,

nicht auswirkt. Zu berücksichtigen ist aber, dass diese Aufgaben, die von der Person des Vertreters ausgeübt werden, (zum Teil) sowohl wesentliche Personalfunktionen, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, als auch Risikokontrollfunktionen, die in den Aufgabenbereich des Vertreters fallen, sein können. Die Konzepte der Personal- und Risikokontrollfunktionen sind weder aufeinander abgestimmt, noch für Zwecke der Anwendung der Art. 7 OECD-MA und Art. 9 OECD-MA wechselseitig austauschbar. Wurden Aufgaben im Rahmen der Gewinnzuordnung dem Funktionsbereich des Vertreters zugeordnet, ist, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, sicherzustellen, dass diese Aufgaben nicht ein weiteres Mal als Personalfunktionen der

²⁹ Vgl. OECD 2017 (Fn. 5), Tz. 1.158, 1.164 bis 1.166, 7.13.

³⁰ Ein Credit Default Swap ist ein Kreditderivat, bei dem der Käufer des Swaps eine Reihe von Zahlungen an den Verkäufer zu leisten hat und im Gegenzug eine Ausgleichszahlung erhält, falls eine Anleihe oder ein Darlehen nicht bedient wird.

³¹ Vgl. OECD 2018 (Fn. 6).

³² Vgl. OECD (2010), Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/attribution-of-profits-permanent-establishments-german.pdf>.

³³ Zu Einzelheiten s. Oestreicher, Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und Gewinnaufteilung, in Oestreicher/Schnitzger/Wellens, Gewinnabgrenzung nach dem Authorised OECD Approach (AOA), 2020, Kap. 3, Rn. 3.47 ff.

AUFsätze

Betriebsstätte behandelt werden und umgekehrt. Möglich ist daher, dass bei einer Zuordnung von Aufgaben in den Risikokontrollbereich des Vertreters die Gewinne der Betriebsstätte nach Abzug der Vertreterprovision auf null fallen und der Vertreter einen Gewinn ausweist, der über die Vertreterprovision hinausgeht. Werden sie als wesentliche Personalfunktionen der Betriebsstätte behandelt, können die Gewinne der Betriebsstätte positiv oder negativ sein, während der Gewinn des Vertreters seiner Vertreterprovision entspricht.

Im Ergebnis besteht ein faktisches Wahlrecht, nach dem die dem Betriebsstättenstaat zuzuordnenden Gewinnanteile dem Vertreter oder der Vertreterbetriebsstätte zugeordnet werden können. Diese Lösung erweckt den Anschein eines Kompromisses, der vor allem auch die Staaten, in denen der AOA nicht umgesetzt ist, mitnimmt. Schließlich ist auf dieser Basis die bereits vor Umsetzung des AOA übliche Gewinnermittlung für Vertreterbetriebsstätten nach Maßgabe der „Nullgewinnhypothese“ („Single taxpayer approach“) möglich. Inhaltlich überzeugen kann sie nicht. Sie würde zulassen, dass eine Betriebsstätte, deren Grenzen durch BEPS neu (und breiter) abgesteckt wurden, einen Gewinn iHv null ausweist.

3. Überlegungen des BMF zur Umsetzung (eines Teils) der überarbeiteten OECD-Verrechnungspreisleitlinien in deutsches Recht

3.1 Übersicht

Mit dem ATADUmsG werden die Vorgaben der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Art. 5 ATAD) und zu hybriden Gestaltungen (Art. 9, 9b ATAD) umgesetzt sowie die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung reformiert (Art. 7, 8 ATAD). Daneben werden in diesem Zusammenhang aber auch das Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) gesetzlich geregelt, die Dokumentationspflichten (§ 90 Abs. 3 AO) verschärft und die Vorschriften zur Berichtigung von Einkünften (§§ 1, 1a, 1b AStG) „zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet“.³⁴ Letztere Ausgestaltung erfolgt vor dem Hintergrund der Abschlussberichte zu den BEPS-Aktionspunkten 8 bis 10 und soll gewährleisten, dass die konzerninternen Verrechnungspreise mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen der jeweiligen Vertragsparteien im Einklang stehen.³⁵

3.2 Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

In diesem Sinne soll der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG) insoweit ergänzt werden, als für eine Geschäftsbeziehung die tatsächlichen Verhältnisse sowie insbesondere die Funktionen, Risiken und Vermögenswerte, die die am Geschäftsvorfall beteiligten Personen ausüben, übernehmen und einsetzen, festzustellen sind (§ 1 Abs. 3 S. 1, 2 AStG-E). Abzustellen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles (§ 1

Abs. 3 S. 4 AStG-E). Neu ist aber ferner auch, dass die bisher maßgebende Rangfolge unter den anwendbaren Verrechnungspreismethoden aufgehoben und durch den Anwendungsvorrang der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ersetzt werden soll. Zudem fällt die Unterscheidung zwischen eingeschränkt und uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten weg. Können keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist ein (zweiseitiger) hypothetischer Fremdvergleich nach ökonomisch anerkannten Bewertungsmethoden durchzuführen (§ 1 Abs. 3 S. 5 bis 7 AStG); das an dieser Stelle konkret vorgegebene Bewertungsverfahren wurde gestrichen, sollte aber grundsätzlich weiterhin anwendbar sein.

3.3 Bandbreiten und Einigungsbereiche

Der Umgang mit Bandbreiten und Einigungsbereichen soll in einem eigenen Absatz zusammengefasst werden (§ 1 Abs. 3a AStG-E). Danach soll die Bandbreite ermittelter Vergleichswerte eingengt werden, wenn nach „sachgerechten Anpassungen“ Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben. Neu ist auch die gesetzliche Vorgabe der Interquartils-methode für den Fall, dass die verbleibenden „Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung“ bieten. Liegt der Verrechnungspreis des Steuerpflichtigen außerhalb dieser Bandbreite, ist der Median aber nur noch maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.

3.4 Immaterielle Werte

Am zweiten Buchstabenabsatz (§ 1 Abs. 3b AStG-E) ist neben einer redaktionellen Änderung lediglich die Bildung dieses Absatzes neu. Inhaltliche Änderungen bringt aber der dritte Absatz (§ 1 Abs. 3c AStG-E) mit sich. Betont wird zunächst die Entgeltspflicht einer Übertragung oder Überlassung immaterieller Werte zur Nutzung, wenn diese im Rahmen einer Geschäftsbeziehung erfolgt und für die Vertragspartner mit finanziellen Auswirkungen verbunden ist. Daneben werden der Begriff des immateriellen Wertes definiert, die Bedeutung des Eigentums oder der Inhaberschaft für die Zuordnung des Ertrags aus der Verwertung immaterieller Werte geregelt und eine Vergütungspflicht für Funktionen nahestehender Personen „im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung“ eingeführt. Die bloße Finanzierung dieser Funktionen soll nicht zum Ertrag aus dem finanzierten Wert berechtigen; die Vergütung muss sich hier auf die Finanzierungsfunktion beschränken.

3.5 Finanzierungsbeziehungen

Vorgeschlagen werden zudem zwei Buchstabenparagrafen (§§ 1a, 1b AStG-E), durch die Finanzierungsbeziehungen und eine neue Preisanpassungsklausel gesetzlich normiert werden sollen. In Bezug auf Finanzierungsbeziehungen ist zum einen vorgesehen, dass der Betriebsausgabenabzug ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zu versagen ist, wenn grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen, insbesondere Darlehens- oder an-

³⁴ So BMF (Fn. 13), Lösung, Seite 1.

³⁵ S. BMF (Fn. 13), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, § 1, Allgemeines, Seite 65.

AUFsätze

dere Kreditbeziehungen, „nicht ernstlich gemeint“ sind (§ 1a Abs. 1 AStG-E). Dies ist nach dem Entwurf der Fall, wenn

- der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er den Kapitaldienst für die Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung erbringen kann, die grenzüberschreitende Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck einsetzt oder
- der vom Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe am Markt finanzieren könnte, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass der von ihm entrichtete Zinssatz dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Zum anderen soll normiert werden, dass die konzerninterne Vermittlung oder Weiterleitung von „Finanzierungsbeziehungen“ regelmäßig den Charakter einer „funktions- und risikoarmen Dienstleistung“ hat (§ 1a Abs. 2 AStG-E). Dies gelte auch für die Tätigkeiten einer konzerninternen Treasury- oder Finanzierungsgesellschaft. Vorgesehen ist, die Vergütung dieser Vorgänge ungeachtet eines DBA auf den risikofreien Zinssatz (Zinssatz für laufzeitadäquate Staatsanleihen höchster Bonität) zu begrenzen.

3.6 Preisanpassungsklausel

Die Preisanpassungsklausel soll berücksichtigen, dass unsichere Erwartungen die Bewertung „immaterieller Werte oder Vorteile“ erschweren. Durch die vorgeschlagene Neufassung soll der Preisanpassungszeitraum auf sieben Jahre verkürzt und die „erhebliche Abweichung“ auf mehr als 20 % des ursprünglichen Verrechnungspreises festgelegt werden; dabei soll der zutreffende Fremdvergleichspreis nach denselben Grundsätzen bestimmt werden, die auf die Ermittlung des ursprünglichen Verrechnungspreises anwendbar sind. Eine Anpassung soll nicht vorzunehmen sein, wenn die tatsächliche Entwicklung nicht vorhersehbar war, die aus der künftigen Entwicklung resultierende Unsicherheit angemessen berücksichtigt wurde oder Lizenzvereinbarungen getroffen wurden, die die zu zahlende Lizenz von der Höhe der Umsätze oder Gewinne abhängig machen (§ 1b AStG-E).

4. Zusammenfassung und Ausblick

Ein Vergleich der Empfehlungen von OECD und Überlegungen des BMF zeigt, dass die Vorschläge des Bundesministeriums an den Gesetzgeber sowohl positive als auch negative Nachrichten zum Inhalt haben. Die negative Botschaft ist, dass nicht alle Entwicklungen auf Ebene der OECD zum Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens gemacht werden. Dies liegt zu einem Teil sicher daran, dass die Aktionspunkte der OECD zur Vermeidung von Gewinnverlagerung und der Aushöhlung von Bemessungsgrundlagen noch nicht auf allen Gebieten zu abschließenden Empfehlungen geführt haben. Hierzu gehört die Arbeit der OECD in Bezug auf die Bewältigung der Herausforderungen einer fortschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft. An dieser Stelle setzt man im Bundesministerium derzeit noch auf die ausreichende Flexibilität, die das Konzept des Fremdvergleichs bietet.³⁶ Offen bleibt aber vor allem auch die Anpassung des deutschen Rechts an die überarbeiteten Empfehlungen der OECD im Rahmen der Betriebsstättengewinnzuordnung.

Positiv zu vermerken ist, dass das BMF im Zuge des ATADUmG einen großen Teil der Leitlinien, die die OECD in den vergangenen Jahren im Bereich der Verrechnungspreise überarbeitet hat, zur „Umsetzung“ in deutsches Recht vorschlägt. Dies geschieht zwar zunächst lediglich auf Ebene der gesetzlichen Vorschrift, während die bereits avisierten Rechtsverordnungen zuzüglich ergänzender Schreiben an die nachgeordneten Finanzbehörden noch in der Schublade liegen. Die Steuerpflichtigen können aber, da sie aus nationaler Perspektive formuliert sind, die Positionen des BMF kennenlernen und sich für ihre Dispositionen darauf einrichten. Diese Positionen des BMF sind Gegenstand des Folgebeitrags. Hier sei aber schon festgehalten, dass die Aufgaben, Schwierigkeiten und negativen Rechtsfolgen, die mit dem Konzept der Marktpreisermittlung in Bezug auf konzerninterne Leistungen verbunden sein können, in weiter zunehmenden Maße auf die Ebene der Steuerpflichtigen verlagert werden.

³⁶ Vgl. BMF (Fn. 13), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, § 1, Allgemeines Seite 64 f.