

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski



Die geplante Änderung von § 1 AStG – eine erste Würdigung

IFA Nord, Online, 30. März 2021

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten!

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski



Agenda

1. Ausgangspunkte
2. Korrektur bei Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz
3. Nahestehende Person
4. Fremdvergleichsgrundsatz
5. Bandbreiten
6. Funktionsverlagerungsbesteuerung
7. Immaterielle Werte
8. Fremdfinanzierungsleistungen
9. Rechtsverordnungsermächtigung
10. Preisanpassungsklausel
11. Grundsätzliche Bedenken

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten!

2

1. Ausgangspunkte: Ziele der Änderungen (im Entwurf nicht benannt)

- Umsetzung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017
 - ➔ international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes
 - ➔ Vermeidung von Doppelbesteuerungen sowie doppelten Nichtbesteuerungen
- „Faire“ Aufteilung der Besteuerungsrechte durch eine Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit
- Verhinderung der Verlagerung von im Inland wirtschaftlich erzielten Einkünften, unabhängig von der dortigen Besteuerungshöhe
- Unilaterale Positionierungen, wo es keinen internationalen Konsens gibt bzw. Leitlinien zu unbestimmt sind
- Klare Regelungen zur Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen
- Beachte: Keine europarechtliche Umsetzungserfordernis, anders als bei Betriebsausgaben für Gestaltungen bei hybriden Finanzierungen (§ 4k EStG-E)

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) – Zeitlicher Ablauf

- 20.11.2020 Referentenentwurf
- 20.01.2021 Regierungsentwurf
- 05.03.2021 Stellungnahme des Bundesrates
- 14.04.2021 Anhörung Finanzausschuss des Deutschen Bundestags
- 07.05.2021 Beschlussfassung Deutscher Bundestag
- 28.05.2021 Beschlussfassung Bundesrat

Beachte:

Regelungen sollten ursprünglich im ATAD-UmsG enthalten sein, dessen Verabschiedung unverändert aussteht ➔ Entwurf vom 24.3.2021; Zwei Vertragsverletzungsverfahren wg. Verstoßes gegen die Umsetzung von ATAD 1 und ATAD 2 (vom 24.1.2020)

Verrechnungspreisrelevante Regelungen im AbzStEntModG

Änderung von § 1 AStG und
Schaffung eines neuen § 1a AStG

NEU: ATAD-UmsG-RE (24.3.2021)

Nationale Rechtsgrundlage für ein
APA-Verfahren und Erhöhung der
Gebühr auf 30.000 €

Beachte:

Eine Absenkung der Umsatzgrenze von 100 Mio. € im vorigen Jahr auf 50 Mio. € für die Erstellung eines Master-Files und eine elektronische Übermittlung durch den Stpfl. an die örtlich zuständige Finanzbehörde sieht der Entwurf nicht vor (anders noch ATAD-UmsG-E; im Entwurf vom 24.3.2021 **nicht** enthalten)

Aufbau der Regelungen

- Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 AStG-RE)
- Nahestehende Person (§ 1 Abs. 2 AStG)
- Legaldefinition des Fremdvergleichspreises (§ 1 Abs. 3 AStG-RE)
- Bandbreiten bei eingeschränkter Vergleichbarkeit (§ 1 Abs. 3a AStG-RE)
- Funktionsverlagerungsbesteuerung (§ 1 Abs. 3b AStG-RE)
- Gesetzliche Definition immaterieller Werte – einschließlich „DEMPE-Konzept“ (§ 1 Abs. 3c AStG-RE)
- Finanzierungsleistungen (§ 1 Abs. 3d und 3e AStG-BRE)
- Rechtsverordnungsermächtigung (§ 1 Abs. 6 AStG-RE)
- Preisanpassungsklausel (§ 1a AStG-RE)

Beachte:

§ 1 Abs. 4 und 5 AStG sollen unverändert bleiben. Dies schließt jedoch nicht aus, dass es dort mittelbare Auswirkungen durch die übrigen Änderungen geben kann.

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski



2. Korrektur bei Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 AStG-RE)

- Redaktionelle Änderungen
- Beachte:
 - ↳ Unveränderte Anwendung „unbeschadet anderer Vorschriften“
 - ↳ Keine Reaktion auf die Entscheidung des BFH (Urt. v. 27.11.2019, I R 40/19), dass § 1 AStG nicht nachrangig ist, sondern der Stpfl. bei nicht voneinander abweichenden Rechtsfolgen wählen kann → unveränderte Übernahme der Formulierung
 - ↳ Keine Konkretisierung der Aussage, dass davon „auszugehen ist“, dass die „voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“ ✗ Unionsrecht?
 - ↳ Ergänzende Anwendung von § 1 AStG, wenn auf Grund einer anderen Korrekturvorschrift noch keine Anpassung auf den Fremdvergleichspreis erfolgt → Ungleichbehandlung bei Personengesellschaft inländischer vs. Grenzüberschreitender Fälle

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten!

7

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski



3. Nahestehende Person: Änderung des § 1 Abs. 2 AStG?

- Regierungsentwurf sieht – anders als frühere Entwürfe – keine Änderung vor
- Bundesrat: Prüfung, ob „Netzwerkgesellschaften und deren Organisationseinheiten“ einzubeziehen sind
 - ↳ Begründung:
 - Regelmäßig hohe Zahlungen
 - Keine Korrektur nach § 1 AStG möglich
 - ↳ Abgrenzung:
 - Rechtlich selbstständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk (Verbund), die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Kooperation auszeichnen
 - im Zweifelsfall: Rückgriff auf § 319b (Abs. 1) Satz 2 3 HGB

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten!

8

Regierungsentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz v. 24.3.2021

- Vermeidung von „Steuerunggehungen“ (Reg.-Begr.) durch Ausgabe von mit Mehrfachstimmrechten ausgestatteten oder stimmrechtslosen Anteilen, den Abschluss von Stimmbindungsverträgen oder vergleichbaren Verträgen
- Dreiecksfälle: Dritte Person ist sowohl an dem Stpfl. als auch an dessen Geschäftspartner zu mehr als 25% beteiligt (≈ § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG)
- Eigenes Interesse an der Einkunftserzielung bei Netzwerken und deren Organisationseinheiten („die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung“ auszeichnen, nicht aber Franchiseunternehmen)

4. Fremdvergleichsgrundsatz: Legaldefinition des Fremdvergleichspreises (§ 1 Abs. 3 AStG-RE)

- Der Bestimmung des Verrechnungspreises sind die tatsächlichen Verhältnisse zugrunde zu legen, sofern sie preisrelevant sind: rechtliche und wirtschaftliche Gegebenheiten sowie tatsächliches Verhalten
- „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. Hier ist ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis, der zur Verdeutlichung als Fremdvergleichspreis bezeichnet wird, zu ermitteln und der Besteuerung zugrunde zu legen“ (Reg.-Begr. S. 69, Herv. d. Verf. (= **year end adjustment**))
- Betonung der Funktions- und Risikoanalyse und der eingesetzten Vermögenswerte (**≠ Wirtschaftsgüter**)
- Beurteilung auf dieser Basis von konzerninternem und Vergleichsgeschäft
- Entscheidend: Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles (= **Price-Setting-Approach**)

4. Fremdvergleichsgrundsatz: Legaldefinition des Fremdvergleichspreises (§ 1 Abs. 3 AStG-RE)

- Am **besten geeignete Verrechnungsmethode**
 - ↳ Aufgabe des Vorrangs der Standardmethoden
- Reg.-Begr.: Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden und geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden der OECD, aber **nicht abschließend**, ggf. auch Anwendung mehrerer Methoden; wenn möglich: Preisvergleichsmethode vorzuziehen
- „**Sachgerechte Anpassungen**“ bei Unterschieden zwischen Leistungsbeziehungen, wenn dadurch die Vergleichbarkeit erhöht wird
- **Hypothetischer Fremdvergleich**, wenn keine Vergleichswerte festgestellt werden können, wobei dieser aus Sicht des Leistenden und des Leistungsempfängers durchzuführen ist
 - ↳ ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden

5. Bandbreiten: Bandbreiten bei eingeschränkter Vergleichbarkeit (§ 1 Abs. 3a AStG-RE)

- Regelmäßig: Bandbreite von Werten (≈ § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG)
- **Einengung**, wenn nach „sachgerechten Anpassungen“ (s.o.) Unterschiede in der Vergleichbarkeit bleiben
- Anordnung der sog. **interquartile range**, wenn keine Anhaltspunkte für eine andere Einengung bestehen und eine „Anzahl von Werten“ verbleibt, „die es zulassen, statistische Methoden zur Einengung der Bandbreite“ zu verwenden.

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski

HELMUT SCHMIDT
UNIVERSITÄT

Veranschaulichung der interquartile range

➤ Problem: Keine Vorgabe, wie viele Werte erforderlich sind, um eine Eingrenzung mit dieser Methode vornehmen zu können oder zu müssen

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten! 13

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski

HELMUT SCHMIDT
UNIVERSITÄT

Korrektur auf den Median, wenn nicht glaubhaft gemacht wird, dass ein anderer Wert dem FVG entspricht (§ 1 Abs. 3a Satz 4 AStG-RE)

Die M-AG vereinbart mit der ausl. T-Ges. m.b.H. in Österreich eine Lizenz. Hierfür wird a) ein Satz von 5,99 % bzw. alternativ b) von 6 % vereinbart. Die FinVerw. ermittelt die Bandbreite der möglichen Lizenzsätze zwischen 6 und 8 %.

BR: Abweichung vom Median nur, wenn für diesen Wert eine **höhere Wahrscheinlichkeit** spricht.

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten! 14

5. Bandbreiten: Bandbreiten bei eingeschränkter Vergleichbarkeit (§ 1 Abs. 3a AStG-RE)

- Bei hypothetischem Fremdvergleich: Einigungsbereich

Preisuntergrenze des
Unternehmens, das die
Leistung erbringt

;

Preisobergrenze des
Unternehmens, dass
die Leistung erhält
- Anwendung des Mittelwerts, wenn der Stpfl. nicht einen anderen Wert in der Bandbreite glaubhaft macht

6. Funktionsverlagerungsbesteuerung (§ 1 Abs. 3b AStG-RE)

- Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, wenn **keine Vergleichsdaten** für das Transferpaket festgestellt werden können
- Einigungsbereich ist auf Grundlage des **Transferpakets** zu bestimmen
- Ausnahme: Stpfl. macht glaubhaft, dass **weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile** Gegenstand der Funktionsverlagerung waren
- Ausnahme auch, wenn das übernehmende Unternehmen die Leistung **nur gegenüber dem verlagernden Unternehmen** erbringt **und** eine Vergütung nach der **Kostenaufschlagsmethode** erfolgt; Beachte: Hier wird die *Transaktionsbezogene Nettomargenmethode* **nicht** genannt, obwohl diese Methoden immer ineinander überführt werden können. Das ist systematisch nicht überzeugend, daher müsste ggf. die TNMM auf die Kostenaufschlagsmethode umgestellt werden

7. Immaterielle Werte (Gesetzliche Definition)

- **Vergütungspflicht**, wenn
 - ↳ Grundlage einer Geschäftsbeziehung i.S.d. Abs. 4 und
 - ↳ Finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlasser

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

„DEMPE-Konzept“ (§ 1 Abs. 3c AStG-RE)

- Ausgangspunkt: Feststellung des **Eigentums oder der Inhaberschaft** → Zuordnung der Erträge aus der Verwertung

- Vergütung der DEMPE-Funktionen durch den Eigentümer
 - ↳ **D**evelopment (Entwicklung/Erschaffung)
 - ↳ **E**nhancement (Verbesserung)
 - ↳ **M**aintenance (Erhalt/Wartung)
 - ↳ **P**rotection (Schutz)
 - ↳ **E**xploitation (Verwertung)

- Ausschluss der Ertragszuordnung, wenn „nur“ eine **Finanzierung** der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes
 - ↳ Angemessene Vergütung der ausgeübten Finanzierungsfunktion, aber nicht mehr

8. Fremdfinanzierungsleistungen: Unüblichkeit (§ 1 Abs. 3d AStG-BRE)

- Der Steuerpflichtige kann **nicht glaubhaft machen**, dass er den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können **und** eine Finanzierung benötigt, die für den Unternehmenszweck verwendet wird (⇔ § 4 Abs. 4 EStG)
- oder**
- Der Zinssatz übersteigt den Zinssatz, zu dem sich das Unternehmen auf Grundlage des Unternehmens**gruppen**ratings finanzieren könnte. „Im Einzelfall“: Nachweis, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem **Fremdvergleichsgrundsatz** entspricht.

Folge: Darlehen gilt nicht als fremdüblich → Gezahlte Zinsen werden nach § 1 AStG korrigiert, aber keine Berücksichtigung als Einlage (z.B. § 27 KStG)

Finanzierung als „regelmäßig“ funktions- und risikoarme Dienstleistung (§ 1 Abs. 3e AStG-BRE)

Wenn eine Finanzierungsbeziehung

- im Konzern **vermittelt** oder
- in einer Gruppe **weitergeleitet** wird
 - ↳ dies soll auch gelten, wenn eine Gesellschaft die Steuerung der Finanzmittel, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft übernimmt; Möglichkeit des Gegenbeweises auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse

9. Rechtsverordnungsermächtigung (§ 1 Abs. 6 AStG-RE)

- Reg.-Begr.: Redaktionelle Anpassung
- Beachte: Die Verordnungsermächtigung bezieht sich ihrem Wortlaut nach **nicht auf** die Preisanpassungsklausel i.S.v. **§ 1a AStG**
 - ↳ Sinn? Einschränkung gewollt?
 - ↳ Preisanpassungsklausel als Ausfluss des Fremdvergleichsgrundsatz gem. § 1 Abs. 1 AStG?
 - ↳ Rechtsstreitigkeiten m.E. vorprogrammiert

10. Preisanpassungsklausel (§ 1a AStG-RE)

- Wesentliche immaterielle Werte und Vorteile und tatsächlicher Gewinn **weicht erheblich** von der unterstellten Gewinnermittlung **ab** → Unsicherheit → Widerlegbare Vermutung, dass fremde Dritte eine „**sachgerechte Anpassungsklausel**“ vereinbart hätten
- Fehlt diese, führt eine erhebliche Abweichung binnen 7 Jahren zu einer „angemessenen Verrechnungspreisanpassung“ des **8. Jahres**
- Erhebliche Abweichung, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung um **20%** abweicht
- Ermittlung des tatsächlichen Gewinns nach den gleichen Grundsätzen wie die Verrechnungspreisbestimmung
- **Korrektur i.H.d. Differenz** zwischen vereinbartem Verrechnungspreis und Verrechnungspreis auf Grundlage des tatsächlichen Gewinns
- **Ausnahmen** von der Anpassung: nicht vorhersehbare Entwicklungen, Unsicherheit ausreichend berücksichtigt und Lizenzzahlungen (umsatz- und/oder gewinnbezogen)

11. Grundsätzliche Bedenken

- Keine – m.E. unionsrechtlich gebotene – Möglichkeit zum generellen Gegenbeweis
- Fremdvergleichsgrundsatz gem. § 1 AStG vs. vGA: Grundlegende Fragen bleiben offen
- § 1 AStG als Einkunfts korrektur- oder Ermittlungsvorschrift? – Reg.-Begr.:
„... es sich bei § 1 um eine Korrektornorm handelt.“ (BT-Drucks. 19/27632, S. 69)
 - ↳ Systematische Zuordnung
 - ↳ Verwerfungen mit rein nationalen Fällen
 - ↳ Rspr. des EuGH „international anerkannter Fremdvergleichsgrundsatz“ (vgl. EuGH-Urt. v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, SGI, Rz. 71 und EuGH-Urteil v. 31.5.2018, C 382/16, Hornbach Baumarkt, Rz. 54 sowie BMF-Schreiben vom 6.12.2018, IV B 5-S 1341/11/10004-09, BStBl. I 2018, 1305 letzteres zumindest für Sanierungsfälle)

Materialien

- Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) vom 17.3.2021, BT-Drucks. 19/27632
- Stellungnahme des Bundesrats vom 5.3.2021, BR-Drucks. 50/21
- Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG),
 - ↳ abrufbar unter
https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-03-24-ATADUmsG/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2
- Kaminski, „Wirtschaftlicher Grund“ und Gewinnberichtigung nach § 1 AStG, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, München 2019, S. 363 ff.

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!!!

Kontakt:

-  kaminski@hsu-hh.de
-  <http://www.hsu-hh.de/steuerlehre>
-  040 – 6541 2881
-  040 – 6541 3044

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten!

25

Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Prof. Dr. Bert Kaminski



Haftungsausschluss

- Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte.
- Die Präsentation gibt meine Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.
- Die vorliegende Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.
- Ich bin nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die ich in dieser Präsentation behandelt haben.
- Ich übernehme keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.



Copyright: Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg – Alle Rechte vorbehalten.

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit meiner vorherigen schriftlichen Zustimmung gestattet.

© Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg 30. März 2021. Alle Rechte vorbehalten!

26