

**07.05.21**

## **Stellungnahme**

**des Bundesrates**

---

### **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuer- vermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG)**

Der Bundesrat hat in seiner 1004. Sitzung am 7. Mai 2021 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 Nummer 6 (§ 4k Absatz 5 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der in § 4k Absatz 5 EStG zur Verhinderung sogenannter Imported Mismatches vorgesehene hypothetische Vergleich, inwieweit der Abzug eingeschränkt gewesen wäre, wenn „der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte“, in technischer Hinsicht vervollständigt werden muss.

Begründung:

Betroffen ist insbesondere der Fall, dass eine im Ausland bestehende Rechtsbeziehung nach dem Recht des einen Staates anders behandelt wird als nach dem deutschen Steuerrecht, aber nach dem Recht eines dem erstgenannten Staat aus deutscher Sicht nachgeschalteten Staates so gesehen wird wie in Deutschland.

Bei der nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG anzuwendenden hypothetischen Prüfung bei inländischer unbeschränkter Steuerpflicht, stellt sich das Problem, dass der Abzug in diesem Fall nicht nach § 4k Absätze 1 bis 4 EStG, sondern nach allgemeinen Grundsätzen infolge der Qualifikation als Eigenkapital nicht abzugsfähig gewesen wäre. Das heißt bei einer Auslegung nach dem Wortlaut des hypothetischen Vergleichs mit „einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht“ drohen die Tatbestandsvoraussetzungen ins Leere zu laufen.

2. Zu Artikel 1 Nummer 11 Buchstabe f - neu - (§ 52 Absatz 35d - neu - EStG)  
Artikel 3 Nummer 4 Buchstabe c - neu - (§ 36 Absatz 5b - neu - GewStG)  
Artikel 5a - neu - (Artikel 97 § 36 Absatz 1, 2 EGAO)

a) In Artikel 1 ist der Nummer 11 folgender Buchstabe f anzufügen:

„f) Nach Absatz 35c wird folgender Absatz 35d eingefügt:

„(35d) § 37 Absatz 3 Satz 3 EStG ist in Fällen des § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung auf Antrag des Steuerpflichtigen mit der Maßgabe anzuwenden, dass für den Veranlagungszeitraum 2019 an die Stelle des 15. Kalendermonats der 21. Kalendermonat und an die Stelle des 23. Kalendermonats der 28. Kalendermonat tritt sowie dass für den Veranlagungszeitraum 2020 an die Stelle des 15. Kalendermonats der 18. Kalendermonat tritt.““

b) In Artikel 3 ist der Nummer 4 folgender Buchstabe c anzufügen:

„c) Nach Absatz 5a wird folgender Absatz 5b eingefügt:

„(5b) § 19 Absatz 3 Satz 2 und 3 GewStG ist in Fällen des § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung auf Antrag des Steuerpflichtigen mit der Maßgabe anzuwenden, dass für den Erhebungszeitraum 2019 an die Stelle des 15. Kalendermonats der 21. Kalendermonat tritt sowie dass für den Erhebungszeitraum 2020 an die Stelle des 15. Kalendermonats der 18. Kalendermonat tritt.““

c) Nach Artikel 5 ist folgender Artikel 5a einzufügen:

„Artikel 5a

Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

In Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. Februar 2021 (BGBl. I S. 237) geändert worden ist, wird § 36 wie folgt geändert:

1. Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung in der am ... [*einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes*] geltenden Fassung ist für den Besteuerungszeitraum 2019 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des letzten Tags des Monats Februar 2021 der 31. August 2021 und an die Stelle des 31. Juli 2021 der 31. Dezember 2021 tritt. § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung in der am ... [*einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes*] geltenden Fassung ist für den Besteuerungszeitraum 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des letzten Tags des Monats Februar 2022 der 31. Mai 2022 tritt. § 149 Absatz 4 Satz 1 der Abgabenordnung in der am ... [*einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes*] geltenden Fassung ist für den Besteuerungszeitraum 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des letzten Tags des Monats Februar 2022 der 31. Mai 2022 tritt. Im Übrigen bleibt § 149 Absatz 4 der Abgabenordnung jeweils unberührt.“

2. Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

„Abweichend von § 233a Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung in der am ... [*einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes*] geltenden Fassung beginnt der Zinslauf für den Besteuerungszeitraum 2020 am 1. Juli 2022.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 5 folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 5a Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Es handelt sich bei dieser Änderung um eine Folgeänderung zur Fristverlängerung der Steuererklärungsfristen nach § 149 Absatz 3 Abgabenordnung (AO).

Zeichnet sich bei der Erstellung der Steuererklärung eine größere Steuernachzahlung ab, empfehlen Steuerberater ihren Mandanten, die Festsetzung einer nachträglichen Vorauszahlung zu beantragen. Damit soll vermieden werden, dass die Nachzahlung in die Verzinsung nach § 233a AO fällt. Im Normalfall ist hierfür durch die Steuererklärungsfrist bis 28. Februar des Zweitfolgejahres und den Ablauf der 15-Monats-Frist am 31. März des Zweitfolgejahres ausreichend Zeit.

Aufgrund der durch das Gesetz zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2019 vom 15. Februar 2021 (BGBl. I S. 237) für den Veranlagungszeitraum 2019 und der durch dieses Gesetz für den Veranlagungszeitraum 2020 verlängerten Steuererklärungsfristen sind auch die Fristen des § 37 Absatz 3 Satz 3 EStG entsprechend anzupassen.

Mit der Änderung soll ein Gleichklang der Fristen gewahrt bleiben. Die Steuerpflichtigen haben dadurch auf Antrag weiterhin die Möglichkeit, frühzeitig Steuerzahlungen zu leisten und Nachzahlungszinsen zu vermeiden, für die Verwaltung ergeben sich Verfahrenserleichterungen.

Zu Buchstabe b:

Diese Regelung ist erforderlich, um einen Gleichklang der Fristläufe bei nachträglichen Vorauszahlungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sowie bei der Gewerbesteuer zu erzielen. Auf die Begründung zu Buchstabe a wird verwiesen.

Zu Buchstabe c:

Mit dem Gesetz zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2019 vom 15. Februar 2021 (BGBl. I S. 237) wurde die regulär mit Ablauf des Monats Februar 2021 endende Steuererklärungsfrist nach § 149 Absatz 3 AO für den Besteuerungszeitraum 2019 um sechs Monate verlängert. Gleichzeitig wurde die – regulär fünfzehnmonatige – zinsfreie Karenzzeit des § 233a Absatz 2 Satz 1 AO für den Besteuerungszeitraum 2019 um sechs Monate verlängert. Grund für die gesetzliche Maßnahme war die Corona-Pandemie, die die steuerberatenden Berufe in besonderer Weise vor zusätzlichen Anforderungen stellt. Die Einhaltung der gesetzlichen Steuererklärungsfrist für den Besteuerungszeitraum 2019 ist dadurch in vielen Fällen möglich. Den Angehörigen der steuerberatenden Berufen wurde somit antraglos eine längere Bearbeitungszeit ohne Verspätungsfolgen in Gestalt von Verspätungszuschlägen und Zinsen eingeräumt.

Der Gesetzgeber hat damit der außergewöhnlichen Situation und zugleich den besonderen Herausforderungen der Angehörigen der steuerberatenden Berufe Rechnung getragen, die nicht nur Unternehmen bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten unterstützen, sondern auch bei der Beantragung des Kurzarbeitergeldes und von Coronahilfe-Leistungen des Bundes und der Länder als sogenannte prüfende Dritte im öffentlichen Interesse liegende wichtige Aufgaben übernehmen. Sie sind unmittelbar in die Abwicklung der staatlichen Förderprogramme eingebunden und leisten damit einen großen Beitrag für den Erhalt einer breiten Zahl an wirtschaftlich massiv von der Krise betroffenen Unternehmen.

Die Corona-Pandemie stellt die Angehörigen der steuerberatenden Berufe nicht nur gegenwärtig in besonderer Weise vor zusätzliche Belastungen und Anforderungen. Es ist bereits heute absehbar, dass die Corona-Krise trotz fortschreitender Impferfolge auch im nächsten Jahr noch tiefgreifende Spuren und Verwerfungen in der Wirtschaft hinterlassen wird, die zu verstärkten betriebswirtschaftlichen Beratungen durch die steuerberatenden Berufe führen werden. Vor allem ist hier zu nennen die von den Steuerberatern anzufertigende Bestätigung der Schlussabrechnungen für die jeweiligen Förderprogramme, die bis spätestens Ende dieses Jahres vorliegen müssen.

Gefordert wird eine detaillierte Auflistung der tatsächlich angefallenen betrieblichen Fixkosten in den jeweiligen Fördermonaten sowie der tatsächlich in Anspruch genommenen Leistungen aus anderen Corona-bedingten Zuschussprogrammen des Bundes und der Länder. Auf der Grundlage der für die Schlussabrechnung erstellten Bestätigung des Steuerberaters überprüfen die Bewilligungsstellen, ob die Voraussetzungen für die Leistungsgewährung vorlagen oder zu Unrecht bewilligte Leistungen zurückzufordern sind. Damit hat die inhaltliche Richtigkeit der Bestätigung des Steuerberaters weitreichende Bedeutung u. a. für eine mögliche Haftung des Steuerberaters.

Um den Steuerberatern neben den besonderen Aufgaben der gewissenhaften und arbeitsaufwendigen Erstellung der Schlussabrechnungen ausreichend Zeit für die Erstellung der Steuererklärung einzuräumen, wird die Frist für die Steuererklärung für den Besteuerungszeitraum 2020 um drei Monate verlängert. Durch eine frühzeitige gesetzliche Verlängerung wird Rechts- und Planungssicherheit für alle Beteiligten hergestellt.

Für den Besteuerungszeitraum 2019 wurde davon abgesehen, den Zeitraum für die Vorabanforderung in § 149 Absatz 4 Satz 1 AO an die Abgabefristen aus Absatz 3 anzupassen, weil die Gesetzesänderung zu einem Zeitpunkt erfolgte, zu dem Vorabanforderungen unter Einhaltung des viermonatigen Vorlaufs nicht mehr möglich waren. Für den Besteuerungszeitraum 2020 sollte das Finanzamt im Einzelfall aber anordnen können, dass Erklärungen im Sinne des Absatzes 3 zu einem Zeitpunkt abzugeben sind, der nicht nur vor dem 28. Februar 2022 liegt, sondern auch zwischen dem 1. März 2022 und dem 31. Mai 2022 liegen kann.

Auf Grund der dreimonatigen Verlängerung der Erklärungsfrist nach Absatz 1 wird auch die – regulär fünfzehnmonatige – zinsfreie Karenzzeit des § 233a Absatz 2 Satz 1 AO für den Besteuerungszeitraum 2020 um drei Monate verlängert. Dies betrifft gleichermaßen Erstattungs- wie Nachzahlungszinsen.

3. Zu Artikel 1 Nummer 11 (§ 52 Absatz 1 EStG) und  
Artikel 2 Nummer 4 (§ 34 Absatz 1 KStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die bisher im Entwurf vorgesehenen Anwendungsvorschriften auf Vollständigkeit zu prüfen und dabei insbesondere einen Gleichlauf der einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Entstrickungsvorschriften sicherzustellen. Diese wären nach derzeitigem Entwurfsstand für die Einkommensteuer über § 52 Absatz 1 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden, für die Körperschaftsteuer über § 34 Absatz 1 KStG aber schon ab 2020.

Begründung:

Der Gesetzentwurf enthält insbesondere zur geänderten Entstrickungsbesteuerung in § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG (Artikel 1 Nummer 3 Buchstabe a) keine gesonderte Anwendungsregelung. Die körperschaftsteuerliche Entstrickungsregelung in § 12 KStG nimmt in Absatz 1a Bezug auf die einkommensteuerliche Regelung (Artikel 2 Nummer 3 Buchstabe c). Auch zu § 12 enthält der Gesetzentwurf keine gesonderte Anwendungsregelung.

Auch wenn die ATAD-Richtlinie zwingende Anpassungen nur für Körperschaften vorsieht, erscheint ein zeitlicher Gleichlauf der Änderungen mit der Einkommensteuer sachgemäß.

#### 4. Zu Artikel 1 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die im Gesetzentwurf vorgesehenen Vorschriften zur Verhinderung hybrider Gestaltungen um Regelungen für umgekehrt hybride Rechtsträger ergänzt werden sollten, um die europarechtlichen Vorgaben vollständig und in einem Schritt umzusetzen.

##### Begründung:

Artikel 9a der ATAD-Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten zu einer Regelung zur Besteuerung von Einkünften einer (im Inland eingetragenen oder niedergelassenen) transparenten Gesellschaft, soweit der Ansässigkeitsstaat eines oder mehrerer Gesellschafter (Beteiligung mindestens 50 Prozent) die Gesellschaft als intransparent behandelt („umgekehrt hybrider Rechtsträger“) und daher die Einkünfte auch bei dem/den Gesellschafter(n) keiner Besteuerung unterliegen. Daraus ergibt sich Umsetzungsbedarf in Deutschland, wenn im Ausland ansässige beherrschend Beteiligte eines umgekehrt hybriden Rechtsträgers aus dieser Beteiligung Einkünfte erzielen, die bisher weder der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG noch einer Besteuerung im Ausland unterliegen.

Die Umsetzungsfrist für Artikel 9a ATAD endet am 31. Dezember 2021 (Artikel 2 Absatz 3 der Richtlinie (EU) 2017/952). Es bietet sich an, die ohnehin anstehenden Ergänzungen im Zuge des laufenden Gesetzgebungsverfahrens aufzugreifen.

5. Zu Artikel 2 Nummer 3 b (§ 12 Absatz 1 KStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob das Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven in Fällen einer Stärkung deutscher Besteuerungsrechte auch für die körperschaftsteuerliche Entstrickungsbesteuerung übernommen werden kann, um einen Gleichlauf der einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Entstrickungsvorschriften sicherzustellen.

Begründung:

Der Gesetzentwurf enthält zur geänderten Entstrickungsbesteuerung in § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG (Artikel 1 Nummer 3 Buchstabe a) die sich aus Artikel 5 Absatz 5 ATAD ergebende Verpflichtung zur grundsätzlichen Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen dessen Entstrickungsbesteuerung angesetzten Wertes durch gesetzestechnische Fiktion einer Entnahme mit anschließender Einlage. Mit Ausgestaltung der Wertverknüpfung als Wahlrecht sollen mögliche Hemmnisse bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland vermieden werden. Ein solches Wahlrecht ist bei der Körperschaftsteuer bisher nicht vorgesehen.

6. Zu Artikel 3 Nummer 3 Buchstabe a

(§ 9 Nummer 2 Satz 2, Satz 3, Satz 4 - neu -, Satz 5 GewStG)

In Artikel 3 Nummer 3 ist Buchstabe a wie folgt zu fassen:

„a) Nummer 2 Buchstabe a Satz 2 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Satz 1 ist nicht anzuwenden, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 enthalten sind. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds ist Satz 1 auch auf den übrigen Gewinnanteil nicht anzuwenden. Satz 2 ist nicht anzuwenden, soweit diese Einkünfte bereits bei einer den Anteil am Gewinn vermittelnden inländischen offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, Bestandteil des Gewerbeertrags waren. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds ist Satz 4 auf Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 nicht anzuwenden;““

Begründung:

In § 9 Nummer 2 Satz 2 GewStG-E ist redaktionell das Wort „Einkünften“ durch „Einkünfte“ zu ersetzen. Des Weiteren ist § 9 Nummer 2 Satz 5 GewStG-E um die Nennung des § 7 Satz 7 GewStG zu ergänzen. § 9 Nummer 2 Satz 5 GewStG-E ordnet an, dass bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds die Kürzung für Einkunftsbestandteile im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG wieder ausgeschlossen ist, auch wenn sie bereits auf Ebene der Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer unterlegen haben.

Dies ist nachvollziehbar, weil der bisherige Kürzungsausschluss des § 9 Nummer 2 Satz 2 GewStG für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds erfolgte, obwohl die Personengesellschaft die Einkünfte bereits einmal der Gewerbesteuer unterworfen hat. Die „Doppelbelastung“ mit Gewerbesteuer ist vor dem Hintergrund gerechtfertigt, dass die handelsrechtlich gebuchten Erträge aus den Anteilen an Personengesellschaften die Rückstellung für Beitragsrückerstattungen erhöhen (§ 21 KStG). Um die Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds insoweit nicht doppelt zu begünstigen (Mehraufwand aus höherer Rückstellung und gewerbesteuerliche Kürzung), soll die Kürzung zu Recht ausgeschlossen werden.

Auch die über eine Mitunternehmerschaft bezogenen Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Absatz 1 AStG sind im handelsrechtlichen Gewinn der Personengesellschaft enthalten. Sie werden im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses der Zwischengesellschaft als handelsrechtliche Beteiligungserträge bei der Personengesellschaft erfasst. Danach werden sie beim Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds (ggf. mit einer weiteren zeitlichen Verzögerung) auch handelsrechtlich Erträge. Diese handelsrechtliche Ertragsbuchung erfolgt spätestens bei Aufgabe bzw. Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft (oder der Zwischengesellschaft) – in diesen Fällen bei der Berücksichtigung des Veräußerungserlöses.

Folglich erhöhen auch die Einkünfte aus der Zwischengesellschaft die Bemessungsgrundlage der Rückstellung für Beitragsrückerstattung (§ 21 KStG). Dies erfolgt allerdings möglicherweise in einem anderen Wirtschaftsjahr als die Hinzurechnung der Einkünfte aus der Zwischengesellschaft beim Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen bzw. Pensionsfonds. Denn es wird regelmäßig in das Benehmen des beherrschenden Gesellschafters gestellt sein, ob die Zwischengesellschaft einen Ausschüttungsbeschluss fasst. Dieser Umstand kann eine gewerbsteuerliche Kürzung nicht rechtfertigen.

Im Übrigen spricht die Begründung des Gesetzentwurfs zwar im Gegensatz zum Gesetzestext davon, dass die rein steuerlichen Einkunftsbestandteile aus einer passiven ausländischen Betriebstätte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG nicht im handelsrechtlichen Gewinn enthalten seien und deshalb insoweit eine Kürzung nach § 9 Nummer 2 GewStG gewährt werden müsse. Im handelsrechtlichen Ergebnis der Personengesellschaft sind die Ergebnisse der ausländischen Betriebstätte aber enthalten, da handelsrechtlich irrelevant ist, ob es sich um inländische oder ausländische Einkünfte handelt (Bilanzierungspflicht des (Welt-)Vermögens). Nur für steuerliche Zwecke wird der „Gesamtgewinn“ auf In- und Ausland aufgeteilt. Insofern ist die Aussage in der Begründung des Gesetzentwurfs, wonach „diese nur im steuerlichen Gewinn enthaltenen Einkünfte nicht in die vom handelsrechtlichen Gewinn abzuleitende Rückstellung für Beitragsrückerstattung eingehen“, unzutreffend und steht im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut.

7. Zu Artikel 5 Nummer 2 (§ 1 Absatz 2 Nummer 1 AStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren sprachliche Anpassungen in § 1 Absatz 2 AStG, insbesondere im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der Beteiligung am Gewinn, zu prüfen.

Begründung:

In § 1 Absatz 2 Nummer 1 AStG-E werden „die Person an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person“ den Buchstaben a und b vorangestellt. In Verbindung mit Buchstabe b ergibt sich daraus jedoch kein stimmiger Satz.

8. Zu Artikel 5 Nummer 2 (§ 1 Absatz 2 AStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Definition des Begriffs der nahestehenden Person in § 1 Absatz 2 AStG um einen klarstellenden Hinweis bezüglich Netzwerkgesellschaften und deren Organisationseinheiten ergänzt werden kann. Hierzu könnte beispielsweise in § 1 Absatz 2 Nummer 4 AStG eine widerlegbare Vermutung eingefügt werden, wonach bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen auszugehen ist.

Begründung:

Bei Netzwerkgesellschaften handelt es sich um rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk (Verbund), die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Kooperation ausweisen. Im Zweifelsfall ist bei der Auslegung des Begriffs Netzwerk auf § 319b Satz 2 HGB abzustellen. Bei der steuerlichen Prüfung der an solchen Netzwerken beteiligten Gesellschaften wird häufig das Nahestehen nach § 1 Absatz 2 AStG bestritten, so dass die regelmäßig hohen Zahlungen in internationale Netzwerke, die im Inland als Betriebsausgaben einkommensmindernd erfasst werden, auch bei Vereinbarung fremdunüblicher Bedingungen keiner

Einkommenskorrektur nach § 1 AStG zugänglich sind. Hinzu kommt, dass Zahlungsströme häufig in Steueroasen enden.

Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung wäre wünschenswert, um eine angemessene inländische Besteuerung zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuergebiete bei Netzwerkgesellschaften sicherzustellen.

9. Zu Artikel 5 Nummer 2 (§ 1 Absatz 2, 3 - neu - bis 3e - neu - AStG)

In Artikel 5 ist Nummer 2 wie folgt zu fassen:

„2. § 1 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

< ... weiter wie Vorlage >

b) Absatz 3 wird durch die folgenden Absätze 3 bis 3e ersetzt:

„(3) Für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen. Insbesondere ist zu berücksichtigen, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Person welche Funktionen in Bezug auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ausgeübt, welche Risiken diesbezüglich jeweils übernommen und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden (Funktions- und Risikoanalyse). Die Verhältnisse im Sinne der Sätze 1 und 2 bilden den Maßstab für die Feststellung der Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten (Vergleichbarkeitsanalyse); die diesen Geschäftsvorfällen zugrunde liegenden Verhältnisse sind in entsprechender Anwendung der Sätze 1 und 2 maßgebend, soweit dies möglich ist. Abzustellen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles. 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. Unterschiede zwischen den Verhältnissen der zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Dritten und den dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegenden Verhältnissen, die die Anwendung der Verrechnungspreismethode beeinflussen können, sind durch sachgerechte Anpassungen zu beseitigen, sofern dies möglich ist; dies gilt nur, wenn dadurch die Vergleichbarkeit erhöht wird. 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.

(3a) Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt regelmäßig zu einer Bandbreite von Werten. Diese Bandbreite ist einzuengen, wenn nach Anwendung von Absatz 3 Satz 6 Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben. Bieten diese Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung, so bleiben aus dieser Bandbreite das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt. Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der Bandbreite gemäß Satz 1 oder der eingengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höherer Wahrscheinlichkeit entspricht. 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.

(3b) Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die

verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen. Hiervon kann abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren. Dies gilt dann, wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist.

(3c) Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. 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.

Die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte, ist Ausgangspunkt für die Bestimmung, welchem an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen der Ertrag zusteht, der sich aus jedweder Art der Verwertung dieses immateriellen Wertes ergibt. Soweit eine dem Eigentümer oder dem Inhaber des immateriellen Werts nahestehende Person Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Wertes ausübt, hierzu Vermögenswerte einsetzt oder Risiken übernimmt, sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber der nahestehenden

Person angemessen zu vergüten. Die Finanzierung der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes eines immateriellen Wertes ist angemessen zu vergüten und berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert.

(3d) Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er
  - a) den Kapitalsdienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
  - b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet;oder
2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen. Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

(3e) Es handelt sich regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung, wenn

1. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vermittelt wird, oder
2. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen innerhalb einer multinationalen

Unternehmensgruppe weitergeleitet wird. Hiervon ist auch regelmäßig dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachgewiesen wird, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt.“

- c) In Absatz 5 Satz 1 werden die Wörter „Absätze 1, 3 und 4“ durch die Wörter „Absätze 1, 3, 3a, 3b, 3c, 3d, 3e und 4“ ersetzt.
- d) In Absatz 6 werden die Wörter „Absätze 1, 3 und 5“ durch die Wörter „Absätze 1, 3, 3a, 3b, 3c, 3d, 3e und 5“ ersetzt.“

Begründung:

Der Bundesrat hatte in seiner 1001. Sitzung am 5. März 2021 empfohlen, § 1 Absatz 3 AStG durch die Absätze 3 bis 3e zu ersetzen und § 1 Absatz 5 Satz 1, Absatz 6 AStG zu ändern (BR-Drucksache 50/21 (Beschluss), Ziffer 16 und 17).

Im weiteren – noch nicht abgeschlossenen – Gesetzgebungsverfahren wurden diese Änderungen und Ergänzungen nicht übernommen.

Zu Buchstabe b:

Zu § 1 Absatz 3:

Absatz 3 konkretisiert den in Absatz 1 Satz 1 enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz. Hierdurch wird die international anerkannte Vorgehensweise zur Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen im AStG deklaratorisch, konkretisierend und nachvollziehbar aufgenommen. Ziel ist es, das internationale Verständnis über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes offenzulegen, um auf diese Weise auch zur Rechtssicherheit beizutragen, da eine einheitliche Anwendung sichergestellt werden kann.

Zu Satz 1:

Durch Satz 1 wird verdeutlicht, dass für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen, also dem jeweiligen Fremdvergleichspreis, die tatsächlichen Verhältnisse, die dem jeweiligen zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegen und die preisrelevant sind, festzustellen sind. Diese gilt es, anhand rechtlicher und wirtschaftlicher Gegebenheiten sowie des tatsächlichen Verhaltens der einander nahestehenden, an dem Geschäftsvorfall Beteiligten festzustellen. Verhältnisse in diesem Sinne sind insbesondere

- die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese dem tatsächlichen Verhalten der an dem jeweiligen Geschäftsvorfall Beteiligten entsprechen,
- die ausgeübten Funktionen der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten unter Berücksichtigung der verwendeten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung der multinationalen Unternehmensgruppe, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalles und der branchenüblichen Gepflogenheiten,
- die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen,
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie der rechtlichen Rahmenbedingungen und
- die von den an dem Geschäftsvorfall Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien (Tz. 1.36 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zugleich wird eine Legaldefinition des Fremdvergleichspreises vorgenommen, um deutlich zu machen, dass es sich bei § 1 um eine Korrektornorm handelt. 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.

Zu Satz 2:

Durch Satz 2 wird klargestellt, dass für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen insbesondere eine Funktions- und Risikoanalyse erforderlich ist (siehe hierfür Abschnitt D.1.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Hierdurch wird zugleich ein zentrales Ergebnis des von den Vertretern der G20-Staaten initiierten und von der OECD durchgeführten BEPS-Projektes in nationales Recht hervorgehoben. So wird vor allem in Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die Bedeutung von Funktions- und Risikoanalysen sowie die Tatsache hervorgehoben, dass die zwischen voneinander unabhängigen Dritten unter Marktbedingungen zustande kommenden Vergütungen regelmäßig die Funktionen und deren Umfang widerspiegeln, die von den unverbundenen Geschäftspartnern tatsächlich ausgeübt werden, wobei die Bewertung dieser funktionalen Beiträge auf deren wirtschaftlicher Bedeutung beruht (Tz. 1.51 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu den relevanten Faktoren gehören neben grundsätzlich substituierbaren Routinebeiträgen auch die Verwendung einzigartiger Vermögenswerte, insbesondere einzigartiger immaterieller Werte (Tz. 6.17 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), sowie Entscheidungsfindungstätigkeiten, die auf Basis entsprechender tatsächlicher (nicht nur formaler) Kompetenzen ausgeübt werden (Tz. 1.51 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu Satz 3:

Durch Satz 3 wird sichergestellt, dass die nach den vorhergehenden Sätzen festgestellten tatsächlichen Verhältnisse auf Seiten der einander nahestehenden Geschäftspartner zum Fremdvergleich heranzuziehen sind. Maßstab ist somit der am konkreten Geschäft zu vollziehende Fremdvergleich. Das heißt, dass Geschäftsvorfälle voneinander unabhängiger Dritter zum Zeitpunkt von deren Vereinbarung zu ermitteln sind und deren tatsächliche Verhältnisse ebenfalls festzustellen sind, die es dann mit den festgestellten Verhältnissen des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles zu vergleichen gilt; mithin ist eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen (Tz. 3.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Dabei können nur solche unter Marktbedingungen zustande gekommenen Geschäftsvorfälle zum Fremdvergleich herangezogen werden, die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall vergleichbar sind. 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. In solchen Fällen ist insbesondere ein Nachdenken erforderlich, wie fremde Dritte den betreffenden Geschäftsvorfall behandelt hätten.

Zu den zu beachtenden rechtlichen Gesichtspunkten gehören unter anderem die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese mit dem tatsächlichen Verhalten einander nahestehender Vertragspartner übereinstimmen, sowie insbesondere nicht abdingbare, zivilrechtliche Gegebenheiten. Zu den in wirtschaftlicher Hinsicht relevanten Aspekten gehören neben den ausgeübten Funktionen, kontrollierten Risiken und eingesetzten Vermögenswerten insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie aller rechtlichen Rahmenbedingungen und Begleitumstände, die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien sowie die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen, denen je nach der zur Durchführung des Fremdvergleichs verwendeten Methode ein unterschiedliches Gewicht zukommen kann.

Diese rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte sind im Rahmen einer Gesamtbewertung unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zunächst daraufhin zu untersuchen, ob überhaupt eine Vergleichbarkeit eines auf den ersten Blick in Betracht kommenden zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfalles mit dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall vorliegt oder eine Vergleichbarkeit durch sachgerechte Anpassungen des zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfalles hergestellt werden kann; hierbei können je nach den Umständen des Einzelfalles insbesondere ökonomisch fundierte Aspekte heranzuziehen sein.

Im Rahmen dieser Untersuchung sind die vorgenannten rechtlichen und wirtschaftlichen Aspekte somit grundsätzlich sowohl auf den zu untersuchenden Geschäftsvorfall als auch auf die als vergleichbar in Betracht kommenden Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten anzuwenden. Für den Fall, dass hiernach überhaupt keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle und somit auch keine Vergleichswerte festgestellt oder nachgewiesen werden können, können die nämlichen Gesichtspunkte sowohl im Rahmen der Glaubhaftmachung desjenigen Preises im Einigungsbereich nach Absatz 3a von Bedeutung sein, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, als auch im Rahmen der Bestimmung dieses Einigungsbereichs selbst.

Zu Satz 4:

Satz 4 hat keine Entsprechung im bisherigen Absatz 3. Durch Satz 4 wird klarstellend hervorgehoben, dass nur die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles vorhandenen und vorhersehbaren Informationen zur Fremdvergleichspreisermittlung herangezogen werden. Informationen, die zu diesem Zeitpunkt objektiv nicht hätten berücksichtigt werden können, dürfen sich nicht auf den Fremdvergleichspreis auswirken.

Maßgebender Zeitpunkt für den Fremdvergleich ist der Abschluss des Vertrages, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 3.69, 5.27 ff.).

Den zu untersuchenden Geschäftsvorfällen und den zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfällen sind daher diejenigen Verhältnisse einschließlich objektiv vorhersehbarer zukünftiger Entwicklungen zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung des jeweiligen Geschäftsvorfalles bestanden haben; die zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfälle dürfen jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, als diese im Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles bereits vereinbart worden waren.

Zu Satz 5:

Nach Satz 5 wird bestimmt, dass ein konkreter Fremdvergleich durchzuführen ist und für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises grundsätzlich im internationalen Kontext anerkannte Verrechnungspreismethoden zu verwenden sind, sofern dies möglich ist. Die OECD erläutert diesbezüglich insbesondere die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (Tz. 2.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden handelt es sich um die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Zu diesem Zweck sollte das Auswahlverfahren den jeweiligen Vor- und Nachteilen der von der OECD anerkannten Methoden, der Angemessenheit der herangezogenen Methode angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die im Einzelnen durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der ausgewählten Methode und/oder Methoden notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen Rechnung tragen, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen, die zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich sein können, um eventuell zwischen den Geschäftsvorfällen bestehende erhebliche Unterschiede zu beseitigen (Tz. 2.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). 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. Eine Bindung an Verrechnungspreismethoden ist entsprechend auch nicht zwingend, um eine Geschäftsbeziehung als fremdüblich zu würdigen; siehe in diesem Zusammenhang insbesondere § 1 Absatz 3 Satz 7 zum hypothetischen Fremdvergleich.

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 (Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). In Situationen, in denen die Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, ist die Preisvergleichsmethode vorzuziehen (Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Die angeführten Methoden stellen jedoch keine abschließende Aufzählung dar. Zwar führt auch die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien nur diese fünf Methoden als Verrechnungspreismethoden an, jedoch kann beispielsweise auch eine Kombination der Methoden im Einzelfall angebracht sein.

Zu Satz 6:

Gemäß Satz 6 heißt vergleichbar sein, dass keiner der Unterschiede (sofern vorhanden) zwischen den im Rahmen der Methode verglichenen Gegebenheiten die untersuchten Bedingungen beeinflussen kann, oder dass hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede auszuschließen (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Vergleichbarkeitsanpassungen sollten nur dann in Betracht gezogen werden, wenn damit zu rechnen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöhen. Zu den diesbezüglich relevanten Erwägungen gehört die Wesentlichkeit des Unterschieds, für den eine Anpassung erwogen wird, die Qualität der anzupassenden Werte, der Zweck der Anpassung und die Verlässlichkeit des Ansatzes, der zur Anpassung verwendet wird (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu Satz 7:

Inhaltlich entspricht Satz 7 dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 5. Wenn keine Vergleichswerte – also insbesondere Preise und sonstige Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospannen, Nettospannen oder Gewinnaufteilungen – ermittelt werden können, ist durch ökonomisches Nachdenken und, damit einhergehend, die Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen darzulegen, dass ein angesetzter Verrechnungspreis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt und damit dem Fremdvergleichspreis entspricht. Dies äußert sich insbesondere im hypothetischen Fremdvergleich. Es wird mit dem hypothetischen Fremdvergleich keine Bewertungsmethode vorgeschrieben; vielmehr wird auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden abgestellt. Solche anerkannten Methoden sind vor allem Ertragswertmethoden oder Discounted-Cashflow-Methoden, die auf innerbetrieblichen Planrechnungen beruhen. Auch die OECD erkennt Bewertungsmethoden als nützliche Instrumente an (Tz. 6.145, 6.153 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Insbesondere wird die Anwendung von auf den Einkünften beruhenden Bewertungsmethoden, vor allem solchen, die auf der Berechnung des abgezinsten Werts prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows basieren, bei sachgerechter Anwendung als hilfreich erachtet und sind in den Wirtschaftswissenschaften anerkannt. Entsprechend sind alle bewertungsrelevanten Parameter zu erfassen und in der

Bewertung zu berücksichtigen; dies gilt auch für Steuereffekte, da diese bewertungsrelevant sind und dies u. a. in der ökonomischen Literatur, der Rechtsprechung des BGH und in der Praxis (siehe IDW Standards S 1 und S 5) unbestritten ist. Um eine sachgerechte Bewertung vornehmen zu können, sind in jedem Fall das Funktions- und Risikoprofil und die Auswirkungen des zu würdigenden Geschäftsvorfalles auf dieses entsprechend Absatz 3 Satz 2 zu beachten und in der Bewertung zu berücksichtigen.

Dabei kann aus OECD-Sicht eine solche Bewertungsmethode im Rahmen einer Verrechnungspreismethode, insbesondere der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode, oder als eigenständige Bewertungstechnik angewendet werden.

Es erfolgte schließlich eine redaktionelle Anpassung auf Grund der vorhergehenden Änderungen. Neu aufgenommen wird das Wort „jeweiligen“ vor dem Wort „Leistungsempfänger“, um klarzustellen, dass es mehr als einen Leistungsempfänger geben kann.

Zu § 1 Absatz 3a:

Zu Satz 1:

Satz 1 regelt, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes grundsätzlich nicht dazu führt, dass ein einziger Wert ermittelt wird. Da die Verrechnungspreisbestimmung nicht exakt und eindeutig sein kann (Tz. 1.13 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), wird es auch viele Situationen geben, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden eine Bandbreite von Werten ergibt, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind (Tz. 3.55 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). § 1 Absatz 3 Satz 1 in der bisherigen Fassung enthält bereits diesen Gedanken.

Zu Satz 2:

Sind mehrere Werte vorhanden und bestehen Unterschiede in der Vergleichbarkeit, so ist nach Satz 2 die sich ergebende Bandbreite einzuengen (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Sofern feststellbar ist, dass manche Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden. Hierdurch soll erreicht werden, dass nur Werte in der Bandbreite verbleiben, die für einen Vergleich am geeignetsten sind. Siehe auch Begründung zu Satz 3.

Zu Satz 3:

Satz 3 bestimmt, wie die Einengung zu erfolgen hat. In einem ersten Schritt sind die Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle auszuschließen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Geben die danach verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung und verbleibt eine Anzahl von Werten, die es zulassen, statistische Methoden zur Einengung von Bandbreiten sinnvoll anzuwenden, ist gemäß Satz 5 als Methode zur Einengung der Bandbreite die Interquartilsmethode zu verwenden. Der hierfür maßgebliche (Inter-)Quartilsabstand bezeichnet die Differenz zwischen dem oberen und dem unteren Quartil, also  $Q_{0,75}-Q_{0,25}$  und umfasst daher 50 Prozent der Verteilung. Dementsprechend sind die Beobachtungen der Größe nach anzuordnen und lediglich die mittleren 50 Prozent der Beobachtungen zu verwenden. Hierdurch soll die Verlässlichkeit der Analyse verbessert werden (Tz. 3.57 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu Satz 4:

Satz 4 entspricht inhaltlich weitgehend dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 4. Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung und dem Steuerpflichtigen wird eine Nachweismöglichkeit eingeräumt darzulegen, weshalb ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Eine inhaltliche Änderung geht damit nicht einher. Mit der Regelung soll weiterhin dazu beigetragen werden, sicherzustellen, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht ohne sachliche Begründung ungerechtfertigt zu Gunsten der ausländischen Besteuerung geschmälert wird. Demzufolge ist in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige einen Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite angesetzt hat, eine Einkommenskorrektur vorzunehmen, die dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Median und dem vom Steuerpflichtigen verwendeten Wert entspricht. Schließlich wird dem Steuerpflichtigen aber die Möglichkeit eingeräumt, Argumente dafür vorzubringen, dass seine konzerninternen Geschäftsbedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höherer Wahrscheinlichkeit entsprechen und dass das Ergebnis in der Bandbreite der fremdüblichen Werte liegt (Tz. 3.61 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu Satz 5:

Inhaltlich greift Satz 5 Absatz 3 Satz 7 auf. Hiernach ist ein hypothetischer Fremdvergleich aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen. Entsprechend resultieren hieraus Grenzpreise des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers. Diese bilden regelmäßig einen Einigungsbereich aus Mindestpreis und Maximalpreis. 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.

Zu Satz 6:

Der Satz 6 entspricht inhaltlich dem bisher geltenden § 1 Absatz 3 Satz 7.

Zu § 1 Absatz 3b:

Zu Satz 1:

Absatz 3b hat keine Entsprechung im bisherigen § 1 und ist Resultat der Neugliederung des Absatzes 3 in verschiedene, thematisch getrennte Absätze. In Absatz 3b wurde der Inhalt aus § 1 Absatz 3 Satz 9 aufgenommen. Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung auf Grund der vorhergehenden Änderungen. Zudem wird das Transferpaket nunmehr legal definiert, ohne dass damit eine Änderung des bisherigen Verständnisses verbunden wäre. Es besteht weiterhin aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (s. auch § 1 Absatz 3 FVerlV). Eine Vergütung auf der Grundlage des Transferpakets richtet sich auch nach dem Übernehmer und damit danach, ob ein fremder Dritter bereit wäre, für das Transferpaket ein Entgelt zu entrichten (s. auch § 1 Absatz 3 Satz 7).

Zu Satz 2:

Satz 2 übernimmt die Ausnahmeregelung des derzeit geltenden § 1 Absatz 3 Satz 10 erster Halbsatz erste Alternative.

Zu Satz 3:

Satz 3 übernimmt den Inhalt aus § 2 Absatz 2 der derzeitigen Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Absatz 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung).

Zu § 1 Absatz 3c:

Absatz 3c hat keine Entsprechung im bisher geltenden § 1. Mit diesem Absatz wird ein zentrales Ergebnis des BEPS-Projekts aufgenommen und verdeutlicht, dass sich Deutschland an dem auf OECD-Ebene vereinbarten Konsens orientiert. Das maßgebende Kapitel ist Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, welches spezielle Ausführungen zu immateriellen Werten enthält.

Aus deutscher Sicht ist damit jedoch keine Neuerung bzw. keine neue Behandlung von immateriellen Werten verbunden. Die von der OECD nunmehr etablierte wirtschaftliche Betrachtungsweise war und ist der Verrechnungspreisprüfung aus deutscher steuerrechtlicher Sicht seit jeher zugrunde zu legen.

Zu § 1 Absatz 3d und 3e AStG:

Allgemein:

Mit den im Entwurf des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (BR-Drucksache 50/21) vorgesehenen Änderungen des § 1 AStG erfolgt eine Anpassung der zentralen Korrekturnorm für Verrechnungspreisvereinbarungen zwischen international verbundenen Unternehmen auf der Basis der internationalen Entwicklungen, insbesondere des BEPS-Projekts (Base Erosion Profit Shifting) der OECD und den darauf beruhenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuer-verwaltungen 2017 (OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Nicht geregelt sind allerdings die Bereiche der Finanztransaktionen die im Inclusive Framework on BEPS in den Aktionspunkten 4, 8-10 angesprochen sind und ihre praktische Umsetzung im Kapitel 10 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien vom Februar 2020 gefunden haben.

Hierbei handelt es sich neben dem Bereich der Lizenzierung um den für die Praxis wichtigsten Bereich der Verrechnungspreisgestaltung und -prüfung. Wie aktuell anhängige Verfahren beim Bundesfinanzhof zeigen, handelt es sich zudem um einen Bereich, für den sich eine Vielzahl von Grundsatzfragen ergeben, u. a.:

- Sind für konzerninterne Finanzierungen Finanzbeziehungen mit Banken als Vergleichsmaßstab heranzuziehen oder führt dies aufgrund des unterschiedlichen Risiko- und Tätigkeitsprofils zu nicht vergleichbaren Werten?
- Ist ein angemessener Zinssatz nach der Preisvergleichs- oder Kostenaufschlagsmethode festzulegen?
- Können auf dem Markt angebotene Kreditratings durch entsprechende Dienstleister berücksichtigt werden und ist hierbei auf die Kreditwürdigkeit der einzelnen aufnehmenden Konzerngesellschaft oder das sogenannte Konzernrating abzustellen?

Da der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte nach ständiger Rechtsprechung nicht an die OECD-Leitlinien gebunden sind, sollten diese Grundsatzfragen durch den Bundesgesetzgeber geregelt werden.

Hierzu sind die Regelungen in § 1 Absatz 3d AStG zu Finanzierungsbeziehungen und in § 1 Absatz 3e AStG zu Finanzierungsdienstleistungen erforderlich.

Im Gegensatz zu einer noch im Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen zum ATAD-UmsG vom 13. Dezember 2019 vorgesehenen Regelung eines § 1a AStG-E erfolgt die Normierung nicht als umfassender sogenannter treaty override, sondern beschränkt sich auf die mit den OECD-Leitlinien zu vereinbarenden Grundsatzfragen. Es handelt sich insoweit um eine Konkretisierung des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes für Finanzierungsfragen und dient der sachgerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte.

Zu § 1 Absatz 3d:

Zu Satz 1:

Satz 1 führt an, dass ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte gemindert haben muss. Eine Konkretisierung der betrieblichen Veranlassung ist sachgerecht, da mit diesen Finanzierungsbeziehungen ein erhöhtes Gestaltungspotenzial zur Minimierung von Steuerzahlungen einhergeht und sich das Außensteuerrecht auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen bezieht. Insbesondere soll verhindert werden, dass hochpreisige hybride Finanzierungen, denen kein Darlehensbedarf zugrunde liegt, zur niedrigpreisigen Anlage bei anderen verbundenen Unternehmen genutzt werden und die Differenz steuerlich motiviert zur Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt. Eine derartige Beschränkung ist auch international üblich und zulässig (siehe u. a. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.4 ff.).

Eine multinationale Unternehmensgruppe wird in § 1 Absatz 3d AStG nicht gesondert legal definiert. Hier gibt § 90 Absatz 3 Satz 4 AO i. V. m. § 1 Absatz 2 AStG die entsprechende Definition: Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat.

Dem Steuerpflichtigen wird durch Satz 1 Nummer 1 die Möglichkeit gegeben, glaubhaft zu machen, dass er den aus der Finanzierungsbeziehung resultierenden Kapitaldienst, insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen, von Anfang hätte erbringen können und die empfangene Finanzierung wirtschaftlich und für den Unternehmenszweck benötigt (siehe u. a. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.12 f., 10.19).

Kann er dies nicht, so greift die Rechtsfolge des Satzes 2. Sollte der Steuerpflichtige die empfangene Finanzierung von Anfang an nicht bedienen können, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um eine verdeckte Einlage und nicht um überlassenes Fremdkapital. Hier bestehen von Anfang an nicht ernstlich gemeinte Beziehungen. Aus insolvenzrechtlicher Perspektive wären in einem solchen Fall die in der Insolvenzordnung genannten Insolvenzeröffnungsgründe zu beachten. Entsprechend können Betriebsausgaben, beispielsweise in Form von Zinsen, als unvereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz angesehen werden. Damit wird auch deutlich, dass keine wie auch immer geartete fremdübliche Eigenkapital- und Fremdkapitalausstattung festgelegt wird. Vielmehr ist der Einzelfall entscheidend, ob es sich bei der Kapitalüberlassung wirtschaftlich um Eigenkapital oder Fremdkapital handelt (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.4, 10.6, 10.8 und 10.11). Maßgebendes Kriterium ist das glaubhaft erwartete „Bedienen können“ des Kapitaldienstes seitens des Schuldners.

Daneben muss die Finanzierung wirtschaftlich benötigt werden. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird kein Fremdkapital am Markt aufnehmen, wenn damit nicht wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite erwartet wird, die die Finanzierungskosten deckt. Damit im Einklang steht der Unternehmenszweck. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sollte ebenfalls darum bemüht sein, das Kapital für den Zweck des Unternehmens einzusetzen und nicht beispielsweise als Anlage auf dem Tagesgeldkonto oder als Einlage in einen unternehmensgruppeninternen Cash-Pool. Dabei stellt sich allerdings schon eine Stufe zuvor die Frage, ob solche Zinszahlungen überhaupt als Betriebsausgaben gemäß § 4 Absatz 4 EStG anzuerkennen sind.

Satz 1 Nummer 2 stellt auf den Zinssatz ab, zu dem sich die multinational tätige Unternehmensgruppe als solche am Markt finanzieren könnte. Es wäre grundsätzlich irrational und wirtschaftlich für die Unternehmensgruppe zum Nachteil, wenn die Geschäftsleiter der Unternehmensgruppe nicht darauf achten würden, dass sich die Unternehmensgruppe zu den günstigsten am Markt erzielbaren Konditionen finanzieren würde. Entsprechendes gilt auch im Fremdvergleichsgrundsatz.

Mit dem Fremdvergleichsgrundsatz soll zwar von dem Nahestehen abstrahiert und entsprechend beeinflusste Auswirkungen auf Geschäftsbeziehungen sollen eliminiert werden, jedoch heißt das nicht, dass unreflektiert darauf abzustellen ist, wie zwei voneinander unabhängige Dritte gehandelt haben. Die Besonderheiten einer Unternehmensgruppe, wie beispielsweise Informationstransparenz oder Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe, sind bei einer ökonomisch begründeten Würdigung zu berücksichtigen und nicht zu Lasten des deutschen Steueraufkommens willkürlich unbeachtet zu lassen. Würde der Fremdvergleichsgrundsatz zum Beispiel die für die Unternehmensgruppe günstigste Finanzierungsmöglichkeiten ignorieren, würde die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu einer systematischen Verzerrung zwischen Markthandeln und dem Handeln innerhalb der Unternehmensgruppe führen.

Dem Steuerpflichtigen wird mittels des 2. Halbsatzes von Nummer 2 die Möglichkeit gegeben, glaubhaft zu machen, dass auch ein höherer Zinssatz in Einzelfällen fremdüblich sein kann. Bei der Bemessung eines Zinssatzes ist neben anderen Faktoren, wie beispielsweise Zweck des Darlehens, regulatorischen Rahmenbedingungen, Laufzeit, Währungsrisiken oder Darlehensvolumen, insbesondere das Debitorenrisiko des Darlehensnehmers zu berücksichtigen, da dieses den Zinssatz erheblich beeinflusst (vgl. auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien Kapitel X, Tz. 10.88- 10.108 zur Reihenfolge für das Vorgehen bei der Bestimmung des fremdüblichen Zinssatzes).

Maßgebend ist dabei im Einklang mit dem Vorstehenden grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe, es sei denn, die Bonität der betreffenden Unternehmenseinheit ist besser. Demzufolge wird hierdurch maßgeblich der Zinssatz bestimmt, den die Unternehmensgruppe im betreffenden Einzelfall zu entrichten hätte. Dabei reflektiert die Bonität der Unternehmensgruppe das (Kreditausfall-) Risiko, welches in einer Unternehmensgruppe besteht und welches ein Marktakteur eingeht. Damit wird die grundsätzlich maximal zulässige Risikoprämie determiniert. Würde hingegen unreflektiert auf die Bonität einer einzelnen Gesellschaft abgestellt, würde dies dazu beitragen, Steuergestaltungsstrategien zu fördern, da beispielsweise verbundene Unternehmen im Gegensatz zu unverbundenen Unternehmen in der Lage sind, ihre Risiken in diesem Bereich sehr einfach zu beeinflussen und zu verschieben (OECD Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.81).

Zudem bestehen für die entsprechend vorzunehmenden Bonitätsbeurteilungen keine belastbaren Marktdaten. Solche Bonitätsbeurteilungen würden grundsätzlich nur für Verrechnungspreiszwecke vorgenommen werden, deren Parameter, wie etwa die zugrundeliegenden Finanzkennzahlen, auf Fremdüblichkeit hin zu untersuchen wären. Der Ansatz ist damit Ausdruck des Fremdvergleichsgrundsatzes und bietet zugleich eine erhebliche Vereinfachung für die Steuerpflichtigen: Maßgebend ist grundsätzlich eine Bonitätsbeurteilung, die mitunter schon vorliegt.

Die willkürliche und kaum nachvollziehbare Berücksichtigung von Konzerneffekten wird damit auf ein objektiv nachvollziehbares Element reduziert, was die Diskussionen über die Konzerneffekte auf ein Mindestmaß reduziert. Doppelbesteuerungsstreitigkeiten können damit auch vermieden werden.

Da hiervon abgewichen werden kann, wenn ein anderer Wert nachgewiesen wird, entspricht die Vorgehensweise auch den Ausführungen in Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (siehe Tz. 10.76 ff.). Entsprechend müssten u. a. die Bonitätseinschätzung, inklusive der fremdüblichen quantitativen und qualitativen Faktoren, sowie die Effekte aus dem Bestehen der Unternehmensgruppe (implicit support bzw. Konzernrückhalt) verlässlich dargelegt werden.

Zu Satz 2:

Satz 2 enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Finanzierungsbeziehungen, die in Satz 1 angeführt werden. Hierunter zählen insbesondere Darlehensverhältnisse. Auf Grund des dynamischen Umfelds in der Finanzbranche ist es nicht möglich, alle möglichen „Finanzprodukte“ aufzuzählen, die derzeit existieren und in Zukunft existieren könnten.

Zu § 1 Absatz 3e:

Zu Satz 1:

Satz 1 führt an, in welchen Konstellationen es sich im Zusammenhang mit Finanzierungsbeziehungen regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt, die entsprechend (niedrig) zu vergüten ist. Dies entspricht auch der internationalen Praxis (OECD Leitlinien Tz. 1.100, 1.103 und 1.108 bis 1.116). Das Entgelt ist in diesen Fällen regelmäßig anhand der Kostenaufschlagsmethode auf der Grundlage der nachgewiesenen und direkt zurechenbaren Betriebskosten ohne Einbeziehung der Refinanzierungskosten in die Kostenbasis zu ermitteln. Daneben sind Refinanzierungskosten mit einer risikolosen Rendite zu berücksichtigen.

Die reine Vermittlungsleistung wird anhand des Satzes 1 Nummer 1 angeführt. So könnte beispielsweise ein Unternehmen der Unternehmensgruppe als Vermittler zwischen Marktakteuren und anderen Unternehmenseinheiten auftreten, ohne damit selbst ein finanzielles Risiko zu tragen. Entsprechend bezieht sich die Vergütung auch nur auf die Vermittlungsleistung als solche. Ein Risiko kann hieraus nicht resultieren.

Die Weiterleitung einer Finanzierungsbeziehung wird durch Satz 1 Nummer 2 angeführt. So könnte beispielsweise ein Unternehmen der Unternehmensgruppe finanzielle Mittel am Markt aufnehmen und diese an andere Unternehmenseinheiten weiterleiten, ohne damit selbst ein finanzielles Risiko zu tragen. Entsprechend bezieht sich die Vergütung auch nur auf die Vermittlungsleistung als solche. Ein Risiko kann hieraus nicht resultieren.

Zu Satz 2:

Der Anwendungsbereich wird durch Satz 2 auf typische „Treasury“-Funktionen der Unternehmensgruppe erweitert (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien Kapitel X Tz. 10.45 f.). Hierunter wird insbesondere die Steuerung von Finanzmitteln zur Innen- und Außenfinanzierung erfasst. Diese Liquiditätssteuerung umfasst beispielsweise die Aufnahme und Anlage am Kapitalmarkt, die Steuerung von Auszahlungen oder die Finanzierung von Unternehmenseinheiten. Damit einhergehend kann auch das entsprechende Risikomanagement verbunden sein, wie etwa Steuerung von Zins- und Währungsrisiken oder Liquiditätsrisiken. Entsprechend stellt Satz 2 insbesondere auf das Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft ab.

Die Vergütung für die Ausübung der zuvor angeführten Tätigkeiten bestimmt sich zumeist nach der Kostenaufschlagsmethode. Die Höhe der Vergütung ist abhängig vom Einzelfall und bestimmt sich nach dem Funktions- und Risikoprofil der leistungserbringenden Einheit. Es erscheint nicht abwegig, wenn sich diese zwischen fünf Prozent und zehn Prozent auf die direkt zuzurechnenden Kosten bemisst, wobei Finanzierungskosten nicht die Bemessungsgrundlage erhöhen.

Zu Satz 3:

Mit Satz 3 soll deutlich gemacht werden, dass das jeweilige Funktions- und Risikoprofil maßgebend ist (siehe u. a. OECD-Verrechnungspreisleitlinien Tz. 10.129, 10.133-10.142 Kapitel X). Der Steuerpflichtige erhält die Möglichkeit, nachzuweisen, dass es sich bei den in den Sätzen 1 und 2 angeführten Tätigkeiten im konkreten Einzelfall nicht um funktions- und risikoarme Dienstleistungen handelt.

Zu Buchstabe c:

Es handelt sich um Folgeänderungen zur Einfügung der neuen Absätze 3a bis 3e.

Zu Buchstabe d:

Es handelt sich um Folgeänderungen zur Einfügung der neuen Absätze 3a bis 3e.

#### 10. Zu Artikel 5 Nummer 12 Buchstabe b (§ 20 Absatz 2 AStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren sprachliche Anpassungen in § 20 Absatz 2 AStG im Hinblick auf die Verweise auf § 10 AStG zu prüfen.

#### Begründung:

Nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 2 AStG-E „unterbleibt eine Hinzurechnung wegen § 10 Absatz 1 Satz 2, ...“. § 10 Absatz 1 Satz 2 AStG-E kommt jedoch in den Fällen des § 20 Absatz 2 AStG nicht zur Anwendung, weil die Vorschrift nicht den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags, sondern lediglich den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vorsieht. Im Referentenentwurf vom 10. Dezember 2019 war insoweit noch eine andere, im Zweifel passendere Regelung gewählt worden (dort § 20a AStG-E).