

Steuerrechtsänderungen zu Verrechnungspreisen – Aktueller Stand 2020

Im März 2019 haben wir einen Überblick über die wichtigsten beschlossenen und erwarteten Steuerrechtsänderungen bei Verrechnungspreisen gegeben. Diesen Überblick aktualisieren wir im Folgenden:

I. Aktuelle und zukünftige Rechtsänderungen

1. Änderung der Fremdvergleichsregeln im Außensteuergesetz: Der Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes des BMF vom 10. Dezember 2019 beinhaltet überraschenderweise eine Erweiterung und partielle Neufassung von § 1 AStG, insbesondere die Einführung eines Sonderregimes für Finanzierungsbeziehungen. Bemerkenswert sind folgende Eckpunkte des Referentenentwurfs:

- Einführung des OECD-Grundsatzes, die am besten geeignete Verrechnungspreismethode anzuwenden
- Aufnahme des DEMPE-Konzepts zur Besteuerung der Erträge aus immateriellen Werten
- Sonderregime für konzerninterne Finanzierungen mit Beweislastumkehr für die Angemessenheit von Zinsen dem Grunde und der Höhe nach
- Regelvermutung zur Qualifizierung von vermittelten oder weitergereichten Darlehen als funktions- und risikoarme Dienstleistungen
- Zwangsweise Transferpaketbewertung für Funktionsverlagerungen ohne Escape-Klauseln
- Neuregelung von Preisanpassungen bei immateriellen Werten unter Verkürzung des Beobachtungszeitraumes auf sieben Jahre

Vorgesehen war eine Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2020. Die politische Umsetzung ist derzeit noch ungewiss. Die für Dezember 2019 geplante Kabinettsberatung wurde ins Jahr 2020 verschoben.

2. Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung in § 7ff. AStG in Umsetzung der EU Anti-Tax Avoidance Directive („ATAD I - Richtlinie“): Der Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 10. Dezember 2019 sieht die erstmalige Anwendung der vorgeschlagenen Neuregelung auf Zwischeneinkünfte vor, die in einem Wirtschaftsjahr entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2019 beginnt. Bemerkenswert sind folgende Eckpunkte des Referentenentwurfs:

- Der Entwurf will die das Beherrschungskriterium gesellschaftlerzentriert ändern und dabei nahestehenden Personen einbeziehen.



- Verluste der Zwischengesellschaft sollen nur noch vortragsfähig sein, nicht mehr rücktragsfähig.
- Die Niedrigbesteuerungsgrenze soll bei 25% bleiben.
- Die EU ATAD zeichnet bestimmte Einkünfte der Zwischengesellschaft als passiv aus, nach deutschen Regeln sollen weiterhin alle Einkünfte der Zwischengesellschaft passiv sein, es sei denn, sie entsprechen genau definierten aktiven Einkünften. Die aktiven Einkunftsarten werden teilweise neu definiert.

Vorgesehen war eine Anwendung für alle Zwischeneinkünfte, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2019 beginnt. Die für Dezember 2019 geplante Kabinettsberatung wurde ins Jahr 2020 verschoben, sodass eine Umsetzung der ATAD I - Richtlinie ins nationale Recht weiter aussteht.

3. Die Erweiterung der ATAD I - Richtlinie mit zusätzlichen Regelungen zu hybriden Finanzierungen und hybriden Strukturen („ATAD II - Richtlinie“) ist am 27. Juni 2017 in Kraft getreten: Sie war bis 31. Dezember 2019 mit Anwendbarkeit ab dem 1. Januar 2020 in nationales Recht umzusetzen; für umgekehrt hybride Gestaltungen ist die Richtlinie bis zum 31. Dezember 2021 mit Anwendbarkeit ab dem 1. Januar 2022 umzusetzen. Ein erster Referentenentwurf zur Implementierung der Richtlinie wurde am 10. Dezember 2019 veröffentlicht und sieht eine sehr weitgehende Versagung des Betriebsausgabenabzugs vor, wenn die (Zins-)Erträge beim Empfänger nicht oder niedriger besteuert werden. Vorgesehen war eine Anwendung für Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen. Die Kabinettsberatung des Referentenentwurfs wurde ins Jahr 2020 verschoben, sodass eine Umsetzung der ATAD II - Richtlinie ins nationale Recht weiter aussteht.
4. Public Country-by-Country Reporting durch Änderung der EU-Bilanzrichtlinie zur Einführung einer verpflichtenden Veröffentlichung von Ertragssteuerinformationen für bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen: Die EU-Minister des bislang befassten Wettbewerbsfähigkeitsrates (COMPET) konnten keine Einigung erzielen. Stattdessen soll nun der Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) die Arbeiten fortsetzen. Da im ECOFIN Einstimmigkeit verlangt wird, ist die politische Realisierung unwahrscheinlich.
5. Inkrafttreten selektiver Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Umsetzung der OECD-BEPS-Empfehlungen gemäß Notifizierung gegenüber der OECD auf der Grundlage des multilateralen Instruments: Das BMF strebt dazu wohl ab 2020 bilaterale Vereinbarungen mit DBA-Staaten an.

Bemerkenswert ist nach wie vor,

- dass Deutschland in seiner Notifizierung seine langjährige Sichtweise zu den Ausnahmen von einer Betriebsstättenbegründung durch bestimmte Geschäftstätigkeiten bestätigt hat. Danach vermeiden die in einem DBA aufgelisteten Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten eine Betriebsstätte nur dann, wenn sie die Haupttätigkeit des Unternehmens tatsächlich im Einzelfall vorbereiten oder unterstützen. Die aufgelisteten Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten stellen also keine „automatischen“ oder per se-Ausnahmen vom Betriebsstättenbegriff dar.

- dass Deutschland es abgelehnt hat, einen Kommissionär generell als Betriebsstätte des Prinzipals zu besteuern. Ggf. wird Deutschland jedoch die Besteuerung von Kommissionären als Betriebsstätten des Prinzipals in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbaren (wie bereits 2015 im Doppelbesteuerungsabkommen Australien mit Rechtswirkung ab dem 11. Oktober 2016 geschehen).
- dass Deutschland die Bereitschaft zur Einführung von Verständigungsverfahren mit „Lösungsgarantie“ per Schiedsverfahren angezeigt hat.

6. Änderung der Rechtsprechung u.a. zur Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA gegenüber § 1 AStG: In mehreren Urteilen seit dem 27. Februar 2019 (Az. I R 73/16, I R 51/17 und I R 81/17) hat der I. BFH-Senat die bisherige Rechtsprechung geändert. Bisher beschränkte Art. 9 OECD-MA den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 1 AStG auf Preisberichtigungen. Durch die Änderung seiner Rechtsprechung ermöglicht der Senat nicht nur Korrekturen der Höhe nach (Preisberichtigungen), sondern auch dem Grunde nach, etwa die Neutralisierung einer gewinnmindernden Ausbuchung oder Abschreibung einer Forderung.

Außerdem ändert der Senat seine Rechtsprechung zum Rückhalt im Konzern. Die Konzernüblichkeit ändere nichts an der fehlenden Fremdüblichkeit.

Schließlich interpretiert der Senat die Entscheidung des EuGH in der Rechtsache Hornbach (C-382/16). Selbst wenn der Steuerpflichtige wirtschaftliche Gründe nachweisen und die gewählte Gestaltung nicht als rein künstlich qualifiziert werden könne, stehe dies einer Einkünftekorrektur nicht per se entgegen. Stattdessen sei stets eine Einzelfallabwägung geboten.

7. Aufhebung der deutschen Verwaltungsregelungen für Kostenumlagen: Bereits mit Schreiben vom 5. Juli 2018 hatte das BMF die Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen vom 30. Dezember 1999 aufgehoben. Der Übergangszeitraum zur wahlweisen Anwendung der früheren Verwaltungsregelung ist am 31. Dezember 2019 abgelaufen. Nunmehr gelten die Grundsätze des Kapitels VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017. Danach sind die Beiträge der Unternehmen im Rahmen der Entwicklungs- und Dienstleistungskostenumlagen fremdüblich zu bewerten und zu vergüten. Die Kostenaufschlagsmethode soll daher nicht mehr generell anwendbar sein.
8. Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten ohne Personal: Das einschlägige BMF-Schreiben wurde um eine Textziffer 6a erweitert und verweist dazu auf bestimmte Textziffern des OECD-Betriebsstättenberichts 2010. Danach sollen z.B. Serverbetriebsstätten bei Fehlen zurechenbarer Personalfunktionen ein geringer oder gar kein Gewinn zuzurechnen sein.
9. Neuverteilung von Besteuerungsrechten und Einführung einer globalen Mindestbesteuerung: Im Zuge von BEPS-Aktionspunkt 1 hat das Inclusive Framework sein Arbeitsprogramm veröffentlicht, um das internationale Steuerrecht an die Herausforderungen der Digitalisierung anzupassen. Das Arbeitsprogramm geht jedoch weit über die Digitalwirtschaft hinaus. Geplant ist eine fundamentale Neukonzeption des internationalen Steuerrechts. Der Vorschlag besteht aus zwei Säulen:

Hot Topics

- Pillar One sieht eine Verschiebung von Besteuerungsrechten zugunsten von Marktstaaten vor. Nach dem Unified Approach des OECD-Sekretariats vom 9. Oktober 2019, bestätigt am 29./30. Januar 2020, soll bereits das Erreichen bestimmter Umsatzschwellen ein Besteuerungsrecht des Marktstaats begründen, unabhängig davon, ob in dem Staat eine physische Präsenz besteht. Dieser neue Nexus wird durch eine dreistufige Gewinnallokation flankiert.
- Pillar Two enthält ein Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal. Indem weltweit Mindestbesteuerung im Quellenstaat angestrebt und zur Voraussetzung regulärer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat wird, sollen die Anreize zum Steuerwettbewerb reduziert werden.

Im Einzelnen sind zu beiden Säulen noch zahlreiche Fragen offen. Dabei schlägt die OECD ein ambitioniertes Tempo vor: Bis Juli 2020 soll ein grundsätzlicher politischer Konsens erzielt werden. Ende 2020 soll der steuerfachliche Abschlussbericht erstellt werden.

Nachfolgend stellen wir den Überblick über die Rechtsänderungen in Form einer Tabelle dar:

	Gegenstand	Inhalt	Anwendung
1.	AStG	Referentenentwurf zur partiellen Neufassung von § 1 AStG	Entwurfsberatung in 2020
2.	AStG	Referentenentwurf zur Änderung der §§ 7ff. AStG in Umsetzung der ATAD I - Richtlinie	Entwurfsberatung in 2020
3.	EStG	Einführung von § 4k EStG mit Regelungen für hybride Gestaltungen in Umsetzung der ATAD II - Richtlinie	Entwurfsberatung in 2020
4.	EU-Bilanzrichtlinie	Einführung eines Public Country-by-Country Reportings	Politische Realisierung unwahrscheinlich
5.	DBA	Selektive Änderungen bestehender DBA aufgrund des Multilateralen Instruments	Ratifizierung ausstehend
6.	AStG	Änderung der Rechtsprechung zur Sperrwirkung von Art. 9 DBA gegenüber § 1 AStG sowie zum Rückhalt im Konzern	Für alle offenen Fälle
7.	BMF-Schreiben zu Kostenumlagen ("Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international	Auslauf des Übergangszeitraums; für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen, gilt Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017	In Kraft

Hot Topics

	Gegenstand	Inhalt	Anwendung
	verbundenen Unternehmen")		
8.	BMF-Schreiben zur Betriebsstätten-Gewinnaufteilung ("Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-gewinnaufteilung")	Erweiterung um Textziffer 6a zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Gewinnen zu einer funktionslosen Betriebsstätte	In Kraft
9.	BEPS Aktionspunkt 1	Verschiebung von Besteuerungsrechten zugunsten von Marktstaaten (Pillar One) und Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (Pillar Two)	Abschlussbericht geplant bis Ende 2020

II. Bereits umgesetzte Rechtsänderungen

Aus unserem Überblick aus dem März 2019 wurden zwischenzeitlich folgende Maßnahmen umgesetzt:

1. Einführung einer Pflicht für Steuerpflichtige oder Steuerintermediäre (i.d.R. steuerliche Berater) zur Anzeige grenzüberschreitender Steuergestaltungen und EU-weiter Austausch der Anzeigen: Anwendung der nationalen Umsetzungsvorschriften ab dem 1. Juli 2020. Die Anzeigepflicht gilt für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach dem 24. Juni 2018.

Die noch im Referentenentwurf vorgesehene Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen wurde nicht weiterverfolgt. Es ist jedoch zu erwarten, dass die Ausweitung der Anzeigepflicht auf rein nationale Sachverhalte erneut auf die politische Agenda kommt.

2. Verbindliche Streitbeilegungsverfahren in Fällen von Doppelbesteuerung innerhalb der EU in Umsetzung der EU-Richtlinie zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten: Die Richtlinie wurde durch das EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz (EU-DBA-SBG) in nationales Recht umgesetzt. Das verbindliche Streitbeilegungsverfahren ist auf alle Streitbeilegungsbeschwerden anzuwenden, die ab dem 1. Juli 2019 eingereicht werden, und Streitfragen im Zusammenhang mit Einkommen oder Vermögen betreffen, die in einem Steuerjahr realisiert werden, das am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnt.

- Das Streitbeilegungsverfahren beruht auf der EU-Schiedskonvention und erweitert deren Anwendungsbereich über Verrechnungspreisstreitigkeiten hinaus.
- Das Streitbeilegungsverfahren hat insbesondere Bedeutung für Streitigkeiten über das Bestehen von Betriebsstätten.

3. Gesetz für den Übergangszeitraum nach dem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-Übergangsgesetz – BrexitÜG): Am 31. Januar 2020 endete die Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs in der EU. Nach dem Austrittsabkommen soll für einen Übergangszeitraum zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich EU-Recht auch im Vereinigten Königreich anwendbar sein. Das BrexitÜG folgt dem und bestimmt, dass das Vereinigte Königreich im Bundesrecht grundsätzlich als EU-Mitgliedstaat zu behandeln ist. Dies gilt auch für das Steuerrecht. Das Gesetz trat mit dem Austrittsabkommen in Kraft.

4. Gesetz über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (VK) aus der Europäischen Union (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG): Im Zeitpunkt des EU-Austritts wurde das Vereinigte Königreich zum Drittstaat.

Dies könnte zur Realisierung stiller Reserven nach verschiedenen steuerlichen Vorschriften führen. Insbesondere

- würde eine im VK ansässige Kapitalgesellschaft ihre steuerliche Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR verlieren und wie bei einer Liquidation besteuert werden (§ 12 Abs. 3 KStG).

Hot Topics

- würde ein zum Buchwert in eine Betriebsstätte im Vereinigten Königreich überführtes Wirtschaftsgut als entnommen gelten und seine stillen Reserven durch Auflösung eines Ausgleichspostens besteuert werden (§ 4g Abs. 2 EStG).
- würde eine Steuer auf stille Reserven in Kapitalgesellschaftsanteilen sofort erhoben, die beim Wegzug des Anteilnehmers in einen anderen EU-Mitgliedstaat festgesetzt und gestundet wurde (§ 6 Abs. 5 S. 4 AStG).

Das Brexit-StBG enthält Regelungen zum Ausschluss dieser Gewinnrealisierungen und Steuererhebungen.

Insbesondere können danach Ausgleichsposten für Wirtschaftsgüter in Betriebsstätten des Vereinigten Königreichs weiter über die ursprüngliche Restnutzungsdauer von maximal fünf Jahren aufgelöst werden. Die Regelungen werden auch bei einem „harten Brexit“ implementiert. Die Regelungen sind zum 29. März 2019 in Kraft getreten.

5. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG): Der Gesetzgeber möchte Forschung und Entwicklung (F&E) durch eine Forschungszulage fördern. Förderfähig sind insbesondere die Arbeitslöhne von Arbeitnehmern, die F&E-Tätigkeiten ausüben. Die steuerfreie Forschungszulage beträgt 25% der Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage ist auf 2 Mio. Euro begrenzt. Sie wird auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld angerechnet. Übersteigt die Forschungszulage die Steuerschuld, wird der übersteigende Teil ausgezahlt. In Verlustphasen kann es somit zu einer 100%-igen Erstattung kommen. Die Forschungszulage wird nur auf Antrag gewährt. Die Forschungszulage kann nur für F&E-Vorhaben beansprucht werden, mit deren Arbeiten nach dem 1. Januar 2020 begonnen wird. Die förderfähigen Aufwendungen müssen vom Arbeitnehmer nach dem 31. Dezember 2019 bezogen werden.

Die nachfolgende Tabelle stellt einen Überblick über die betroffenen Gesetze sowie den Inhalt und den Anwendungszeitpunkt der Gesetze dar.

	Gegenstand	Inhalt	Anwendung
1.	EU-Richtlinie zum automatischen Informationsaustausch	Einführung einer Pflicht zur Anzeige grenzüberschreitender Steuergestaltungen	In Kraft; Anwendung ab dem 1. Juli 2020; Geltung für Gestaltungen nach dem 24. Juni 2018
2.	EU-Richtlinie zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der EU	Einführung verbindlicher Streitbeilegungsverfahren für Doppelbesteuerungskonflikte in der EU	In Kraft; Anwendung auf Streitbeilegungsbeschwerden ab dem 1. Juli 2019 auf Doppelbesteuerung von Gewinnen aus Steuerjahren ab dem 1. Januar 2018

	Gegenstand	Inhalt	Anwendung
3.	BrexitÜG	Einführung einer Übergangsregelung zur Behandlung des Vereinigten Königreichs als EU-Mitgliedstaat	In Kraft; Geltung bis zum Ende des Übergangs-zeitraums
4.	Brexit-StBG	Einführung verschiedener Übergangsregelungen zum Brexit, vor allem zur Buchwertfortführung	In Kraft; Geltung auch bei „hartem Brexit“
5.	FZulG	Einführung einer steuerfreien Forschungszulage für F&E-Tätigkeiten	In Kraft; Geltung für förderfähige Aufwendungen nach dem 31. Dezember 2019

Für weitere Fragen stehen Ihnen unsere Spezialisten zur Verfügung:



Dr. Stephan Schnorberger
stephan.schnorberger@bakermckenzie.com



Rabea Lingier, LL.M. (Maastricht)
rabea.lingier@bakermckenzie.com

Baker & McKenzie - Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern mbB

Berlin

Friedrichstraße 88/Unter den Linden
 10117 Berlin
 Tel.: +49 30 2 20 02 81 0
 Fax: +49 30 2 20 02 81 199

Düsseldorf

Neuer Zollhof 2
 40221 Düsseldorf
 Tel.: +49 211 3 11 16 0
 Fax: +49 211 3 11 16 199

Frankfurt am Main

Bethmannstraße 50-54
 60311 Frankfurt am Main
 Tel.: +49 69 2 99 08 0
 Fax: +49 69 2 99 08 108

München

Theatinerstraße 23
 80333 München
 Tel.: +49 89 5 52 38 0
 Fax: +49 89 5 52 38 199

www.bakermckenzie.com

Get Connected:



Dieses Mandantenrundsreiben dient ausschließlich der Information. Sein Inhalt sollte daher nicht als Entscheidungsgrundlage im Einzelfall oder als Ersatz für einen einzelfallbezogenen Rechtsrat genutzt werden. Hierfür sollte stets der Rat eines qualifizierten Rechtsanwalts eingeholt werden. Mit der Herausgabe dieses Mandantenrundsreibens übernehmen wir keine Haftung im Einzelfall.

Die Baker & McKenzie - Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern mbB ist eine im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts Frankfurt/Main unter PR-Nr. 1602 eingetragene Partnerschaftsgesellschaft nach deutschem Recht mit Sitz in Frankfurt/Main. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker McKenzie-Anwaltsgesellschaften. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Freiberufler, der als Gesellschafter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© Baker McKenzie