

Fraglich ist außerdem, wie mit sog. „Timing and Permanent Differences“ verfahren werden soll. So kann sich eine effektive Niedrig- oder Hochbesteuerung temporär dadurch ergeben, dass im Ausland abweichende Abschreibungssätze Anwendung finden oder die globale von der lokalen Einkommensermittlungsvorschrift abweicht (temporäre und/oder permanente Differenz möglich). Es werden auch an dieser Stelle einheitliche globale Regelungen benötigt.

Weiter stellt sich die Frage, ob es eine sog. „white list“ stets hochbesteuender Länder geben sollte. Eine derartige Liste würde die Anwendung der Minimum Tax zwar vereinfachen, dem eigentlichen Konzept aber widersprechen. Nach diesem soll der Vergleich nicht auf die nominalen Steuersätze, sondern auf nach global einheitlichen Grundsätzen ermittelten, effektiven Steuersätzen abstellen. Somit können auch „nominal“ hoch besteuerte Einkommen „effektiv“ niedrig besteuert sein.

Sollte sich die Umsetzung von Pillar 2 konkretisieren, so ist davon auszugehen, dass die EU-Kommission eine einheitliche Umsetzung innerhalb der EU mittels einer EU-Richtlinie sicherstellen will – so wie es bereits bei der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) der Fall war. Dafür spricht auch, dass nur auf EU-Ebene das Verhältnis des Regelwerks zu Richtlinien wie der Mutter-Tochter-Richtlinie oder der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie geklärt werden kann. Es besteht die Gefahr, dass die EU eine Richtlinie zur Umsetzung einer Mindestbesteuerung auch für den Fall anstreben könnte, dass sich die G20/der Inclusive Framework nicht auf eine globale Mindestbesteuerung einigen können. Anders als bei Pillar 1 ist die Umsetzung einer Mindestbesteuerung durch nur einige ausgewählte Staaten durchaus vorstellbar. Im Zusammenhang mit dem GloBE-Vorschlag stellen sich weiter Fragen hinsichtlich des Rangverhältnisses der o.g. vier Komponenten des Regelwerks, d.h. welche Regelung vorrangig zur Anwendung kommt.

## V. GloBE im deutschen Steuerrecht

Das GloBE-Regelwerk muss darüber hinaus auch mit bestehenden deutschen Regelungen koordiniert werden. Z.B. könnte derselbe Sachverhalt sowohl von der „income inclusion rule“ als auch von der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Im Gegensatz zur „income inclusion rule“ schleust die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung – als Missbrauchsvermeidungsvorschrift – die Belastung des Einkommens der ausländischen Zwischengesellschaft auf das deutsche Steuerniveau hoch, erfasst dabei jedoch nur niedrig besteuerte passive Einkünfte. Es müsste daher geregelt werden, welche Regelung vorrangig zur Anwendung kommt. Wegen des (angenommenen) höheren Steuerniveaus dürfte die Hinzurechnungsbesteuerung vorrangig zum Zug kommen und GloBE verdrängen.<sup>22</sup>

## VI. Zeitliche Aspekte

Pillar 2 zielt nicht auf Praktiken zur Steuerumgehung, sondern darauf, den Steuerwettbewerb unter dem Mindestbesteuerungsniveau zu unterbinden. Um das Ziel wirksam zu erreichen, ist das Konzept der Mindestbesteuerung weltweit oder zumindest in allen wesentlichen Industriestaaten einheitlich umzusetzen, einheitlich anzuwenden und einheitlich auszulegen. Eine derartige global einheitliche Umsetzung und Anwendung des Regelwerks bedarf einer Detailabstimmung zwischen den Staaten, die zeitaufwendig ist. Das Projekt Mindestbesteuerung sollte daher nicht hastig umgesetzt werden. Schon gar nicht sollte die EU einen Alleingang wagen. Dieser würde zu einem weiteren Wettbewerbsnachteil von Unternehmen führen, die innerhalb der EU ansässig sind.

22 Für weitere Überlegungen zum Verhältnis von GloBE und der Hinzurechnungsbesteuerung s. Altenburg et al., DStR 2019 S. 2451 (2454 ff.).

## Internationales Steuerrecht

StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp, Düsseldorf

# Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen im RefE des ATAD-Umsetzungsgesetzes

StB/FBISr Prof. Dr. Axel Nientimp ist Partner der WTS in Düsseldorf und Honorarprofessor der Universität Duisburg-Essen.

Der RefE des ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) soll die Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) umsetzen. Daneben enthält der Gesetzentwurf weitgehende Änderungen zu den rechtlichen Grundlagen für Verrechnungspreise. Denen widmet sich der Beitrag.

## I. Einleitung

Das BMF hat am 10.12.2019 den RefE eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-

Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) veröffentlicht.<sup>1</sup> Mit dem Gesetzentwurf sollen Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) umgesetzt werden. Außerdem soll die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD) reformiert und zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden. Daneben enthält der Gesetzentwurf auch weitgehende Änderungen bezüglich der rechtlichen Grundlagen für Verrechnungspreise, denen sich der vorliegende Beitrag widmet. Hierbei sollen die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unter-

1 BMF, RefE zum ATADUmsG vom 10.12.2019, s.u. <http://hbfm.link/6437> (Abruf: 17.01.2020).

nehmen zeitgemäß ausgestaltet werden (§ 1 AStG, § 90 AO). Ebenso soll eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO-E) geschaffen werden, um die Rechtssicherheit für Verwaltung und Stpfl. zu stärken.

## II. Neue Struktur für § 1 AStG

Die wesentlichste Änderung betrifft § 1 Abs. 3 AStG, der sich schwerpunktmäßig mit den Verrechnungspreismethoden beschäftigt. Die Vorschrift soll deutlich entschlackt werden und durch die zusätzlichen Absätze 3a bis 3c ergänzt werden. In § 1 Abs. 3 AStG-E werden insb. die Funktions- und Risikoanalyse sowie die Vergleichbarkeitsanalyse stärker in den Vordergrund gerückt. Im Weiteren wird der bisherige Abs. 3 in verschiedene, thematisch getrennte Absätze aufgeteilt. Die Lesbarkeit und Verständlichkeit der Vorschrift wird hierdurch verbessert. In dem neuen § 1 Abs. 3a AStG-E soll die Regelung über die Bandbreite von Fremdvergleichswerten zusammengefasst werden, während die Regelungen zur Funktionsverlagerung auf § 1 Abs. 3b AStG-E ausgelagert werden soll und der neue § 1 Abs. 3c AStG-E Regelungen für Verrechnungspreise von immateriellen Werten enthält. Neu hinzu kommen soll auch § 1a AStG-E zu Finanzierungsbeziehungen und ein neuer § 1b AStG-E der sich mit Preisanpassungsklauseln beschäftigt. Die Gesetzesbegründung des RefE stellt eine ökonomische Betrachtungsweise bei der Verrechnungspreisprüfung in den Vordergrund, welche in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen stehen soll.<sup>2</sup> Es ist daher „notwendig, die wirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmensgruppe zu analysieren, zu verstehen und die zu würdigenden Geschäftsvorfälle in diesem Kontext mit ökonomischem Sachverstand, insb. basierend auf ökonomisch anerkannten Methoden, zu beurteilen“.<sup>3</sup>

### 1. Der neue § 1 Abs. 3 AStG-E

Der neue § 1 Abs. 3 AStG-E gibt die bisherige Methodenwahl und das Stufenverhältnis der Verrechnungspreismethoden in Abhängigkeit der beobachtbaren Fremdvergleichswerte auf.<sup>4</sup> Erstmals definiert § 1 Abs. 3 AStG-E den Fremdvergleichspreis als den Verrechnungspreis, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Hierdurch soll eine langwährende Unklarheit der Begrifflichkeit in § 1 AStG beseitigt werden. Die Vorschrift unterschied bisher nicht klar zwischen dem vom Stpfl. gesetzten Verrechnungspreis und dem fremdüblichen Verrechnungspreis als Maßstab der Gewinnkorrektur.<sup>5</sup> Die Gesetzesbegründung des RefE führt nun auch aus, dass § 1 AStG-E eine Korrektornorm beinhaltet und dass der Stpfl. in einem ersten Schritt seiner Einkünfteermittlung Verrechnungspreise ansetzen kann, die aber in einem zweiten Schritt steuerlich anhand von Fremdvergleichspreisen zu überprüfen sind.<sup>6</sup> Hierfür sind die tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Geschäftsvorfalles festzustellen. Satz 2 stellt nunmehr klar, dass zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen ist. Der neue Satz 3 fasst die tatsächlichen Verhältnisse sowie die Funktions- und Risikoanalyse der zu untersuchenden Geschäftsvorfälle des Stpfl. mit den Geschäftsvorfällen von fremden Dritten in einer Vergleichbarkeitsanalyse

zusammen. Der neue Satz 4 bestimmt nur, dass die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles vorhandenen und vorhersehbaren Informationen als relevant für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen anzusehen sind. Ob hierdurch die Festlegung auf einen Price-Setting Ansatz gemeint ist, bleibt unklar; dies stünde aber nicht im Einklang mit der internationalen Praxis und den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und wäre zudem mit einem hohen Doppelbesteuerungsrisiko verbunden. Die bisherige Nennung von Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode wurde aus § 1 Abs. 3 AStG entfernt, ebenso die Auswahl der Methoden auf Basis uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte. Zwar findet sich eine gewisse Präferenz für die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und insb. für die Preisvergleichsmethode sowie eine Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien noch in der Gesetzesbegründung des RefE,<sup>7</sup> im geplanten Gesetzeswortlaut fehlt dies jedoch gänzlich. In Satz 5 wird nur noch auf den konkreten Fremdvergleich auf der Basis von Fremdvergleichswerten und der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode abgestellt. Einerseits führt Deutschland damit eine „best method rule“ ein, verringert andererseits allerdings die bisherige Komplexität der unbestimmten Rechtsbegriffe von „uneingeschränkt“ und von nur „eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerten“. Dies wird ersetzt durch eine reine Vergleichbarkeit der Fremdvergleichswerte und die Frage, wann eine Verrechnungspreismethode am besten geeignet ist. So wird man wohl demnächst die Geeignetheit – oder eher die Ungeeignetheit – der relevanten Methoden in einer Verrechnungspreisdokumentation ausführlicher diskutieren müssen, die praktischen Auswirkungen werden in den meisten Fällen allerdings gering sein, da in der Regel weiterhin die beobachtbaren Fremdvergleichswerte die Anwendung der Verrechnungspreismethode vorgeben. Grds. waren sachgerechte Anpassungen auch bisher in § 1 Abs. 3 Satz 1 und 2 AStG erwähnt, dennoch stellt der neue Satz 6 allgemein und ausführlicher klar, dass Anpassungsrechnungen zur Erhöhung der Vergleichbarkeit durchzuführen sind.

Der hypothetische Fremdvergleich findet sich nun in § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG-E. Im Ergebnis bleibt es dabei, dass der Gesetzgeber einen hypothetischen Fremdvergleich vorsieht, falls keine Fremdvergleichswerte beobachtbar sind. Bei der Bewertung löst sich der RefE allerdings von der sehr starren kapitalwertorientierten Bestimmung von zwei Einigungsbereichen und legt sich nur auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden fest, die sowohl den Leistenden als auch den Leistungsempfänger betrachten. Der hypothetische Fremdvergleich ist dabei „durch ökonomisches Nachdenken und [ ... unter] Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen darzulegen“.<sup>8</sup> Praktisch wird es regelmäßig bei Ertragswert- oder Discounted-Cashflow-Methoden bleiben, wobei die Auswahl der ökonomisch vernünftigen Methoden freier ist.

### 2. Neue Regelung zu Bandbreiten von Fremdvergleichswerten in § 1 Abs. 3a AStG-E

Der neue § 1 Abs. 3a AStG-E fasst alle Aussagen zu Bandbreiten von Fremdvergleichswerten und deren Einengung zusammen. Im Wesentlichen bleibt es bei der Regel aus dem bisherigen

<sup>2</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 58 f.

<sup>3</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 58.

<sup>4</sup> Vgl. hierzu Nientimp, in: Fuhrmann (Hrsg.), AStG Komm., 3. Aufl. 2017, § 1 AStG Tz. 450 ff.

<sup>5</sup> Vgl. Nientimp, a.a.O. (Fn. 4), § 1 AStG Tz. 146 f.

<sup>6</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 61.

<sup>7</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 63.

<sup>8</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 63.

§ 1 Abs. 3 Satz 2 AStG, die besagt, dass die sich ergebenden Bandbreiten von Fremdvergleichswerten bei Unterschieden in der Vergleichbarkeit einzuengen sind. § 1 AStG gab bisher allerdings keine Hinweise dazu, wie eine solche Einengung der Bandbreite vorzunehmen ist. Der neue § 1 Abs. 3a Satz 3 AStG-E regelt nunmehr, dass im Zweifelsfall die bisher nur in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren<sup>9</sup> angesprochene Interquartilmethode anzuwenden ist.

Die Korrektur auf den Median einer Bandbreite von Verrechnungspreisen, falls die Verrechnungspreise des Stpfl. außerhalb der Bandbreite liegen, wird um die Möglichkeit des Stpfl. erweitert, darzulegen, weshalb ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Eine inhaltliche Änderung soll sich hierin nicht verbergen. Vermutlich soll damit ein potenzielles europarechtliches Problem aus der Ungleichbehandlung der Korrektur einer rein inländischen Transaktion nach vGA- und vE-Grundsätzen<sup>10</sup> und der erweiterten Korrektur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auf den Median gemildert werden.<sup>11</sup> Die neuen Sätze 5 und 6 entsprechen im Wesentlichen den bisherigen Regelungen für eine Bandbreite bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs.

### 3. Funktionsverlagerung

Die Regelungen zur Funktionsverlagerung werden gestrafft und in einem neuen § 1 Abs. 3b AStG-E zusammengefasst. Hierbei werden die Bewertungsregeln des hypothetischen Fremdvergleichs (§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG-E) auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden ausgedehnt. Die im Rahmen des EU-Umsetzungsgesetzes 2010 verloren gegangene<sup>12</sup> Definition des Transferpakts<sup>13</sup> wird wieder gesetzlich eingeführt. Obwohl im Gegensatz zu dem bisherigen § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG und § 1 Abs. 3 FVerlV die Wirtschaftsgüter nun durch eine „oder“-Verknüpfung mit den sonstigen Vorteilen verbunden sind, sollen sich hierdurch ausweislich der Gesetzesbegründung des RefE keine Änderungen ergeben. Die bisherigen Escape-Klauseln (§ 1 Abs. 3 Satz 10 AStG) sollen ersatzlos aufgehoben werden.

### 4. Verrechnungspreise bei immateriellen Vermögenswerten

Vollständig neu sind die Regelungen zu immateriellen Werten in § 1 Abs. 3c AStG-E. Immaterielle Werte werden hierbei erstmalig im Verrechnungspreiskontext gesetzlich als Vermögenswerte definiert,

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.

Das Vorliegen eines Wirtschaftsguts ist hierfür nicht erforderlich. Die Gesetzesbegründung des RefE stellt klar, dass Konzernsynergien (Tz. 6.30 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) sowie Marktbedingungen (Tz. 6.31 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) ausdrücklich keine immateriellen Werte in diesem Sinne darstellen.<sup>14</sup> In § 1 Abs. 3c AStG-E soll auch das „DEMPE-Konzept“ (für: *Development, Enhancement Maintenance, Protection, Exploitation*) aus dem BEPS Action Plan der OECD gesetzlich in Deutschland verankert werden. Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Werts müssen fremdüblich vergütet werden (§ 1 Abs. 3c Satz 4 AStG-E). Das Eigentum oder die Inhaberschaft an einem immateriellen Wert dient nur als Ausgangsbasis für die Bestimmung der fremdüblichen Vergütung. Die Gesetzesbegründung des RefE führt dazu aus, dass im Extremfall der Eigentümer oder Inhaber eines immateriellen Wertes keinen Anspruch auf eine Vergütung hätte.<sup>15</sup> Im Rahmen des DEMPE-Konzepts ist daher eine eigenständige Funktions- und Risikoanalyse notwendig.

Die bloße Finanzierungsfunktion bei der Entwicklung oder der Erschaffung, dem Erhalt oder dem Schutz eines immateriellen Werts berechtigt nicht zu einem Anteil des Ertrags aus der Nutzung des immateriellen Werts. Hierfür soll nur eine Vergütung der reinen Finanzierungsfunktion angemessen sein (§ 1 Abs. 3c Satz 5 AStG-E).

### III. Finanzierungsbeziehungen und der neue § 1a AStG-E

Obwohl international bisher kein Konsens bei der fremdvergleichskonformen Bestimmung von Finanzierungsleistungen besteht,<sup>16</sup> möchte Deutschland zur Vermeidung von Gewinnverlagerungsstrategien und um für den Stpfl. eindeutige Regeln zu schaffen, in einem geplanten § 1a AStG-E eine diesbezügliche nationale Regelung einführen.

Der § 1a Abs. 1 Satz 1 AStG-E enthält dabei ein Treaty Override zur Abzugsfähigkeit von Aufwand aus grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen innerhalb von multinationalen Unternehmensgruppen (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO). Ein solcher Finanzierungsaufwand entspricht nach § 1a Abs. 1 AStG-E nicht dem Fremdvergleich, insoweit der Stpfl. dem Grunde nach nicht glaubhaft machen kann, dass er den Kapitaldienst hätte erbringen können, die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und diese auch für den Unternehmenszweck verwendet wird. Der Höhe nach darf der Zinssatz für die Finanzierungsbeziehung nicht auf höheren Zinssätzen als die Gruppenfinanzierung insgesamt beruhen. Damit wird für die fremdübliche Zinshöhe auf die Refinanzierungskosten der multinationalen Unternehmensgruppe und damit faktisch für die Bonität des Darlehensnehmers auf ein Gruppenrating abgestellt. Eine Einkünfteerminderung aus dem Ansatz eines solchen Aufwands ist nach § 1a Abs. 1 Satz 2 AStG-E rückgängig zu machen. Ob die Rückgängigmachung von Aufwand etwas anderes ist als eine Einkünftekorrektur bleibt unklar. Der Dokumentationsaufwand für die Unternehmen zum Nachweis, dass ein Konzerndarlehen dem Grunde nach fremdüblich ist, wird sich hierdurch allerdings deutlich erhöhen. Obwohl § 1a AStG-E nur für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen gilt,

9 Vgl. BMF vom 12.04.2005, BStBl. I 2005 S. 570, Tz. 3.4.12.5 Unterpkt. d).

10 Diese Korrektur beschränkt sich auf den für den Stpfl. günstigsten Teil einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten: BFH vom 17.10.2001 – I R 103/00, DB 2001 S. 2474; BFH vom 06.04.2005 – I R 22/04, DB 2005 S. 1661.

11 Der EuGH hat in seinem Urteil in der Rs. SGI in der Verhältnismäßigkeitsprüfung festgestellt, dass sich eine solche Korrektornorm, welche inländische Transaktionen und solche mit Personen in EU-Mitgliedstaaten ungleich behandelt, unionsrechtlich auf den fremdüblichen Teil beschränken muss; vgl. EuGH vom 21.01.2010 – Rs. C-311/08, Societe de Gestion Industrielle SA (SGI).

12 Vgl. Eigelshoven/Nientimp, Ubg 2010 S. 233 (234).

13 Definiert als Funktion und die mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie die Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen.

14 Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 66.

15 Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 67.

16 Am 11.02.2020 soll hierzu ein neues Kapitel der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu Financial Transactions veröffentlicht werden.

geht die Gesetzesbegründung des RefE davon aus, dass dieses Fremdvergleichsverständnis auch für rein innerstaatliche Finanzierungsbeziehungen gilt.<sup>17</sup>

Der neue § 1a Abs. 2 AStG-E beschäftigt sich mit Finanzierungsdienstleistungen. Vermittelnde oder weiterleitende Finanzierungsfunktionen werden als funktions- und risikoarme Dienstleistungen und nicht als Primärfunktion angesehen. So sollen bestimmte Leistungen wie Cash Pool-Führung oder Treasury als Routinefunktionen mit entsprechend niedriger Vergütung bestimmt werden. Die Gesetzesbegründung des RefE geht hier konsequenterweise von einer Vergütung anhand der Kostenaufschlagsmethode aus und sieht sogar Aufschlagsätze zwischen 5-10% als „nicht abwegig“ an.<sup>18</sup> Die Regelungen von § 1a Abs. 2 Satz 3 und 4 AStG-E, wonach sich die Vergütung für solche Geschäftsvorfälle, also Routine-Finanzdienstleistungen, auf den risikofreien Zins begrenzt, der dem für laufzeitadäquate Staatsanleihen höchster Bonität entspricht, bleiben allerdings unklar. Die Frage ist, weshalb anstelle der Kostenaufschlagsmethode eine zinsabhängige Vergütung für solche Dienstleistungen anzunehmen ist und wie dies etwa bei den in § 1a Abs. 2 Satz 2 AStG-E angeführten Finanzrisikomanagement oder Währungsmanagement angewandt werden soll. In der jetzigen Zinsphase mit teilweise negativen Zinsen würde diese zinsabhängige Vergütung darüber hinaus dazu führen, dass der Routine-Finanzdienstleister etwas für die Erbringung seiner Dienstleistung bezahlen müsste. Dies scheint mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nur schwer in Einklang zu bringen.

#### IV. Preisanpassungsklauseln im neuen § 1b AStG-E

Die Regelungen zur Preisanpassungsklausel sollen aus den bisherigen § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG in einen neuen § 1b AStG-E ausgegliedert werden. Der bisherige Zeitraum für eine mögliche Preisanpassung soll von zehn auf sieben Jahre verkürzt werden.

<sup>17</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 69.

<sup>18</sup> Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 72.

#### V. Änderungen bei der Verrechnungspreisdokumentation

Der Schwellenwert zur Erstellung eines Master Files soll von bisher 100 Mio. € Umsatz des Unternehmens im vorangegangenen Wirtschaftsjahr auf 50 Mio. € halbiert werden. Außerdem soll das Master File zukünftig nicht mehr erst auf Anforderung durch die Finanzbehörden vorgelegt werden, sondern vom Stpfl. spätestens nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres für dieses Wirtschaftsjahr der örtlich zuständigen Finanzbehörde elektronisch übermittelt werden.

#### VI. Anwendung und Ausblick

Ursprünglich geplant war lt. RefE eine Anwendung bereits für den Vz. 2020. Hier ist allerdings das weitere Verfahren abzuwarten, da es in 2019 nicht mehr gelang, sich im Kabinett auf einen RegE des ATADUmG zu einigen. Anders als bei der eigentlichen ATAD-Umsetzung besteht bei den Änderungen zu den Verrechnungspreisen kein Zeitdruck. Die neue Struktur des vorgeschlagenen § 1 Abs. 3 AStG-E mit den neuen Abs. 3a bis 3c verbessert die Lesbarkeit und erhöht die Verständlichkeit ebenso wie die Entschlackung der Regeln. Sollte hier allerdings eine Festlegung für einen Price-Setting Ansatz bei den Verrechnungspreisen getroffen werden, steigt das Doppelbesteuerungsrisiko enorm an. Ebenso birgt ein Treaty Override, wie im geplanten § 1a AStG-E zu Finanzierungen, ein Doppelbesteuerungsrisiko. Die geplanten Regeln scheinen noch nicht ganz ausgereift und können die mit der Änderung der ständigen BFH-Rspr. durch die Urteilsreihe des BFH vom 27.02.2019<sup>19</sup> ausgelöste Verwirrung und Verunsicherung zur Behandlung von Konzernfinanzierungsaktivitäten nicht vollständig beseitigen.

<sup>19</sup> BFH vom 27.02.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019 S. 394 = DB 2019 S. 1120 = DStR 2019 S. 1034, mit Anm. Wacker; BFH vom 27.02.2019 – I R 51/17, DB 2019 S. 1999 = DStR 2019 S. 1857; BFH vom 27.02.2019 – I R 81/17, DB 2019 S. 2221 = DStRE 2019 S. 1241; vgl. hierzu etwa auch Wacker, FR 2019 S. 449; Stein/Schwarz, Ubg 2019 S. 403; Gosch, DStR 2019 S. 2441; vgl. im folgenden auch: BFH vom 19.06.2019 – I R 32/17, DB 2020 S. 28 und BFH vom 19.06.2019 – I R 54/17, sowie BFH vom 19.06.2019 – I R 5/17.

#### Internationales Steuerrecht

VRiBFH a.D. RA/StB Prof. Dr. Dietmar Gosch / StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, beide München

## Reform der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem RefE eines ATAD-Umsetzungsgesetzes

VRiBFH a.D. RA/StB Prof. Dr. Dietmar Gosch ist Partner und Geschäftsführer und StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch ist Partner International Tax Services der WTS in München.

Durch den am 10.12.2019 veröffentlichten RefE eines ATAD-Umsetzungsgesetzes werden die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung an die EU-Vorgaben in Art. 7 und 8 ATAD

angepasst. Wichtige im Vorfeld diskutierte Reformansätze, wie die Absenkung des Niedrigsteuersatzes auf ein wettbewerbsfähiges Niveau, die Anrechnung auf die GewSt oder die Streichung der komplexen Ausnahme- und Rückausnahmenvorschriften, werden allerdings nicht umgesetzt. Es bleibt zu hoffen, dass diese und weitere Punkte doch noch im künftigen Gesetzgebungsprozess aufgegriffen werden.