

Umsetzung überarbeiteter OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 bis 2020 in deutsches Recht

Teil 2: Empfehlungen für eine Doppelbesteuerung vermeidende Reform der „Berichtigung von Einkünften“

Prof. Dr. Andreas Oestreicher*

Die Initiative der OECD gegen internationale Gewinnverlagerung und die Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen wurde in Deutschland bisher nur zu einem Teil in nationales Recht umgesetzt. Im Bereich Verrechnungspreise wurden zwar die Dokumentationspflichten in Deutschland an die internationalen Standards angepasst und eine länderbezogene Berichterstattung eingeführt. Die materiellen Vorschriften zur Verrechnungspreisbestimmung wurden aber bisher noch nicht iSd Leitlinien von OECD/G20 überarbeitet. Hierzu will der vorliegende Beitrag Empfehlungen geben. Teil 1 befasste sich mit der Zielsetzung, dem Maßstab und dem aktuellen Anspruch des BMF. Festgestellt wurde, dass das Bundesministerium nicht alle Änderungen, die im Bereich Verrechnungspreise auf Ebene der OECD empfohlen werden, zum Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens gemacht hat. Im vorliegenden Teil 2 wird sich zeigen, dass aber auch nicht alle Empfehlungen, die Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens sind, iSd OECD umgesetzt werden sollen. Dieser Teil des Beitrags setzt sich mit den Vorschlägen des BMF kritisch auseinander, gibt Empfehlungen für eine Doppelbesteuerung vermeidende Umsetzung der internationalen Leitlinien und befasst sich auch mit der kuriosen Begründung zu einer Regelung in Bezug auf „nahestehende Unternehmen“, die lediglich eine neue Nummerierung erhalten hat, inhaltlich jedoch unverändert blieb. Abschn. 3 schließt diesen Beitrag mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse ab.

1. Empfehlungen in Bezug auf die Anwendung der Grundsätze des Fremdvergleichs

1.1 Einführung

Das BMF macht den Tenor seiner Vorschläge zur Reform der „Berichtigung von Einkünften“ bereits im allgemeinen Teil seiner Begründung klar.¹ Unilaterale Positionierungen beförderten zwar Doppelbesteuerungsstreitigkeiten, seien aber erforderlich, wenn international kein Konsens vorhanden ist oder Leitlinien derart unbestimmt sind, dass das deutsche Steueraufkommen willkürlich und ungerechtfertigt vermindert werden kann. Wer diese Zeilen der Begründung liest, wird schon von vorneherein darauf eingestellt, dass das BMF sehr bewusst von den international abgestimmten

Empfehlungen abweicht. Das muss nicht per se inhaltlich falsch sein, fördert aber Verrechnungspreisinkonsistenzen, Doppelbesteuerungen und die Notwendigkeit, für den individuellen Fall bi- oder multilateral Verständigung zu erreichen. In den folgenden Abschnitten werden die Vorschläge des BMF diskutiert und Empfehlungen für eine Doppelbesteuerung vermeidende Reform gegeben.

1.2 Methoden, Bandbreiten und Einigungsbereiche

1.2.1 Herausforderung

Konzerninterne Geschäftsvorfälle, die nach allen Kriterien der Verrechnungspreisleitlinien mit Transaktionen am Markt vergleichbar sind und verglichen werden können, existieren nicht nur in Lehrbüchern oder Kommentaren. Typische Beispiele sind der Verkauf von Produkten, die in gleicher Weise auch an dritte Geschäftspartner veräußert werden², oder der Handel standardisierter Güter. In der Praxis sind diese Beispiele jedoch nicht sehr verbreitet. Vielfach lassen sich keine vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen dritten Geschäftspartnern finden, da die konzerninternen Geschäftsvorfälle konzernspezifisch sind. In diesen Fällen muss das Verrechnungspreisproblem theoretisch („hypothetisch“) gelöst werden. Häufiger noch können konzerninterne und konzernexterne Transaktionen nicht miteinander verglichen werden, da die Preiseinflussgrößen bei Geschäftsvorfällen, die zwischen dritten Geschäftspartnern vollzogen werden, nicht vollständig identifiziert oder nur zum Teil beobachtet werden. Beispiele sind die Preise für Lizenzen, für die die vertraglichen Details, nicht aber die auf den Vertrag bezogenen Funktionen, die wirtschaftlichen Umstände des Vertragsabschlusses und die Geschäftsstrategien der Vertragspartner bekannt sind. Vergleichbares gilt für Produktions- oder Vertriebsmargen, die aus Unternehmensdatenbanken gewonnen werden. In diesen Fällen ergeben sich eingeschränkt vergleichbare Werte, die nicht miteinander übereinstimmen müssen oder werden und eine „Bandbreite“ möglicher Vergleichspreise bilden. Im Hinblick auf die häufig fehlende Information über die Ausprägung verschiedener Preiseinflussgrößen können zwar alle Werte für sich perfekt passen; offen ist aber, welcher Wert das im jeweiligen Einzelfall genau ist.³

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

¹ Vgl. BMF, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG), Begründung zu Art. 5 (Änderung des Außensteuergesetzes), Nr. 2, § 1, Allgemeines, Berlin, Bearbeitungsstand 24.3.2020 15:38 Uhr, Seite 64.

² Zu möglichen Einschränkungen s. zB BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, ISrR 2001, 745 mAnm Baumhoff.

³ S. hierzu bereits Oestreicher/Vormoor ISrR 2004, 95 (96-97).

AUFsätze

1.2.2 Vorschlag des BMF

Der Vorschlag des BMF unterscheidet außerhalb einer „hinreichend genauen“ Übereinstimmung⁴ zwei Fälle.

- Unterscheiden sich die ermittelten Transaktionen in ihrer Vergleichbarkeit vom konzerninternen Geschäftsvorfall, ist die Bandbreite der möglichen Verrechnungspreise „einzuengen“ (§ 1 Abs. 3a S. 2 AStG-E).
- Können keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen; hierbei ergibt sich in aller Regel ein Einigungsbereich⁵ (§ 1 Abs. 3 S. 7, Abs. 3a S. 5 AStG-E).

Die Einengung der Bandbreite ist nach der Interquartils- methode vorzunehmen, wenn die ermittelten „Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung“ bieten (§ 1 Abs. 3a S. 3 AStG-E). Diese Bedingung erscheint zwar unglücklich formuliert. Tatsächlich wird man eine Nachrangigkeit der Interquartils- methode für den Fall zu verstehen haben, dass die Bandbreite nicht schon aufgrund von Kontrollrechnungen (erkannte Sachverhaltsunterschiede, Tragfähigkeit oder Totalgewinnauswirkungen)⁶ und Plausibilitätsüberlegungen einzuengen ist.⁷ Nicht sachgerecht erscheint aber die verpflichtende Anwendung der Interquartils- methode.

1.2.3 Diskussion

Zunächst fällt auf, dass in der oben dargestellten Struktur die transaktionsorientierte Gewinnaufteilungsmethode logisch keinen Platz hat. Sie ist nach der OECD anwendbar auf einzigartige und wertvolle Beiträge, eine hochgradig integrierte Geschäftstätigkeit sowie auf gemeinsam getragene oder eng miteinander verbundene wesentliche Risiken.⁸ Für diese Leistungen sind in aller Regel keine Vergleichswerte zu identifizieren, so dass nach dem Referentenentwurf nur der hypothetische Fremdvergleich bleibt.⁹ Andererseits dis-

kutiert die Entwurfsbegründung den Methodenkanon der OECD und schließt nicht aus, dass die Gewinnaufteilungsmethode zur Anwendung kommen kann, so dass der logische Ausschluss der Gewinnaufteilungsmethode ein gesetzgeberisches Versehen sein mag.¹⁰

Die Interquartilsbandbreite entspricht dem Bereich, in dem die mittleren 50 % der Daten einer Verteilung liegen. Sie wird also durch das obere und das untere Quartil begrenzt. Im „Box-Plot“ wird der Interquartilsabstand durch die Länge des Feldes („Box“) dargestellt. Die außerhalb der Box liegenden Werte werden durch „Antennen“ („Whisker“) dargestellt. Üblich ist, die Länge der Antennen auf maximal das 1,5-fache des Interquartilsabstands zu beschränken. Werte außerhalb dieses Abstands werden separat in das Diagramm eingetragen (s. Abb. 1).

Box-Plots dienen der schnellen Information über die Lagen der Daten in einer Verteilung (symmetrisch, schief oder nicht normal verteilt), sind also deskriptiv und können auch eine „zentrale Tendenz“ aufzeigen, so dass sich ergeben kann, ob die Beobachtungen einem Mittelwert zustreben.

Der Median oder das Quartil sind Maßgrößen der deskriptiven Statistik, denen lediglich die Aufgabe zukommt, eine Verteilung zu beschreiben. Es existiert insbesondere keine statistische Gesetzmäßigkeit, nach der alle Werte außerhalb einer bestimmten Bandbreite als Ausreißer gelten müssen oder auch nur können. Es ist lediglich Konvention, Werte, die außerhalb eines Abstands von 1,5 oder 3 Interquartilsbandbreiten vom Median entfernt liegen, als milde oder extreme Ausreißer zu behandeln.¹¹

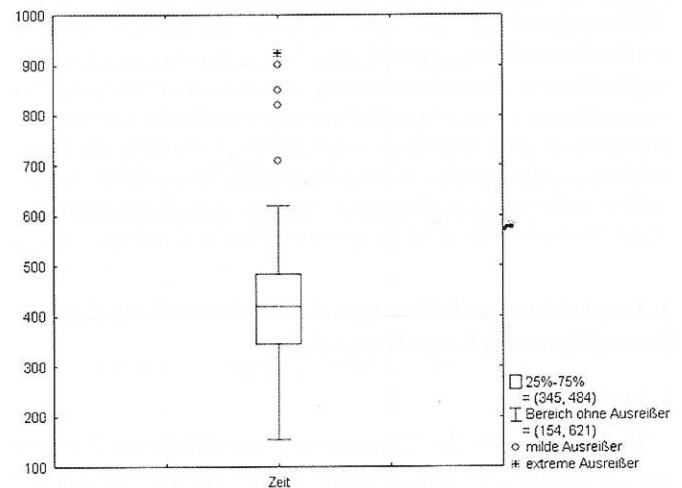


Abb. 1: Beispiel eines Box-Plots

Zentrale Voraussetzung für eine Anwendung statistischer Streuungsmaße ist zudem, dass die zugrunde liegenden Daten zu einer Familie oder „Population“ gehören. Auf Verrechnungspreise bezogen bedeutet dies, dass die Werte der Verteilung vergleichbar sein müssen, i.e., entgegen der Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung der Interquartilsbandbreite¹², keine Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben dürfen.¹³ Unterscheiden sich

4 Diese Übereinstimmung setzt voraus, dass bestehende Unterschiede ausgeglichen werden können, vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, zu Buchst. a, § 1 Abs. 3 S. 6 AStG-E, Seite 70.

5 Zur Bestimmung von Einigungsbereichen s. *Oestreicher/Hundeshagen* IStR 2009, 145 (146 ff.); *dies.* Ubg 2009, 834.

6 S. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1241 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, BeckVerw 063381 Tz. 3.4.12.5. c, 3.4.18.2., Schreiben zu den Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

7 OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, Tz. 3.56.

8 Vgl. OECD (2018), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Paris, www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf, Tz. 2.119 ff.; s. auch *Oestreicher* Freundesgabe Baumhoff zum 65. Geburtstag, 2020, 246 ff.

9 Dies schließt nicht aus, dass Vergleichswerte gelegentlich aus vergleichbaren Gewinnaufteilungen gewonnen werden können, vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, zu Buchst. a, § 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E, Seite 70; nicht erfasst sind aber (insbesondere residuale) Gewinnaufteilungen, die auf Gewichtungen oder internen Aufteilungsfaktoren beruhen, vgl. OECD 2018 (Fn. 8), Tz. 2.168 ff.

10 In diesem Sinne wohl auch *Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch* DStR 2020, 73.

11 S. zB *Barnett/Lewis*, *Outliers in Statistical Data*, 3. Aufl. 1994, 439 ff.

AUFsätze

die Populationen, weil die Beobachtungen aus unterschiedlichen Grundgesamtheiten stammen (können), liefert die Bildung einer Interquartilsbandbreite kein statistisch belastbares Ergebnis.

Dies wird auch in den Leitlinien der OECD nicht anders gesehen. Weder beschränken sie die Vergleichbarkeit auf Werte der Interquartilsbandbreite, noch empfehlen sie deren verpflichtende Anwendung. Sie erstrecken sich vielmehr auch auf andere Perzentile und halten fest, dass in gegebenen Fällen „statistische Werkzeuge ... helfen können“, die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern.

Man mag der Anwendung der Interquartilsbandbreite zugutehalten, dass sie international weit verbreitet ist. Ist aber bei nicht hinreichend genau feststellbaren Übereinstimmungen

- die Bandbreite möglicher Vergleichswerte verbindlich einzuengen und
- werden die zulässigen Werte stets auf die mittleren 50 % beschränkt,

sind internationale Besteuerungskonflikte programmiert. Dies gilt umso mehr, als die Prüfungspraxis häufig so vorgeht, dass vermeintlich nicht vergleichbare Werte, deren Vergleichbarkeit im Hinblick auf fehlende Informationen nicht abschließend ermittelt werden kann, in einer die Logik dieser Regelung verletzenden Form aus der Bandbreite möglicher Vergleichswerte herausgenommen werden, bevor die Bandbreite, für die „das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt“ bleiben soll, gebildet werden (§ 1 Abs. 3a S. 3 AStG-E), was im Übrigen auch den Kompromisscharakter der Bandbreitenregelung untergräbt. Ist die Vergleichbarkeit nicht abschließend feststellbar, hängt schließlich die Bildung und Prüfung einer Bandbreite von der subjektiven Einschätzung der Vergleichswerte durch Steuerpflichtige und Prüfungsinstanzen ab, so dass die international verbreitete Nutzung der Interquartilsbandbreite das Risiko von Doppelbesteuerung nicht ausreichend herabsetzen kann. Unabhängig davon besteht das *zentrale Problem* der verpflichtenden Beschränkung auf die mittleren 50 % der Werte aber darin, dass auch die anderen 50 % der Werte, für die nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie unter Umständen sogar besser vergleichbar sind, aus der zulässigen Bandbreite ausgeschlossen werden.

1.2.4 Schlussfolgerung

Die Position des BMF wäre verständlich, wenn die verpflichtende Anwendung der Interquartilsbandbreite vermeiden würde, dass „das deutsche Steueraufkommen willkürlich und ungerechtfertigt“ vermindert wird. Kann aber die Vergleichbarkeit der Beobachtungen nicht abschließend fest-

gestellt werden, besteht die Gefahr, dass zutreffende Vergleichswerte mechanisch abgeschnitten werden; hier ist die verpflichtende Anwendung der Interquartilsmethode sachlich nicht zu rechtfertigen. Es spräche für die Sachkenntnis des Gesetzgebers, wenn die Anwendung der Interquartilsmethode und die damit verbundene Beschränkung auf die mittleren 50 % der Vergleichswerte im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens an die zutreffende Sichtweise der OECD herangeführt wird.

1.3 Immaterielle Werte

1.3.1 Definition

1.3.1.1 Herausforderung

In Deutschland gibt es bisher keine spezielle Definition der immateriellen Wirtschaftsgüter. Einzelne Verrechnungspreisvorschriften nehmen aber unmittelbar auf den Begriff des Wirtschaftsguts Bezug und machen deutlich, dass die Konturen, die dieser Begriff im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung hat, auf die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen¹⁴ und die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten in gleicher Weise Anwendung findet, wenngleich der Bezug im letzteren Zusammenhang ambivalent ist.¹⁵

1.3.1.2 Vorschlag des BMF

Im Unterschied hierzu enthält der Vorschlag des BMF eine Definition für immaterielle Werte, die den Empfehlungen der OECD nachempfunden ist. Diese Definition kann dazu beitragen, dass die auf immaterielle Werte bezogenen Regelungen im internationalen Sinne umgesetzt werden. Aus deutscher Sicht wird man aber fragen müssen, inwieweit diese eigene Definition notwendig ist. Zwar sind die Kriterien dieser Definition nicht mit den Merkmalen deckungsgleich, die der BFH im Rahmen seiner Rechtsprechung zu immateriellen Wirtschaftsgütern entwickelt hat.¹⁶ Inhaltliche Unterschiede werden aber weder aus den Kriterien der OECD (und des Vorschlags durch das BMF) noch aus den Beispielen der Begründung deutlich – wenn dort auch betont wird, dass das „Erfordernis eines Wirtschaftsguts ... nicht erforderlich [ist], weshalb im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes ... auf ‚Werte‘ abgestellt wird“.¹⁷

12 Die Bandbreite ist einzuengen, wenn ... *Unterschiede* (Hervorhebung durch Verfasser) in der Vergleichbarkeit verbleiben (§ 1 Abs. 3a S. 2 AStG-E).

13 Vergleichbar meint, dass keiner der Unterschiede die untersuchten Bedingungen (insbesondere Verrechnungspreise) beeinflussen kann oder hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, zu Buchst. a, § 1 Abs. 3 S. 6 AStG-E, Seite 70.

14 Ein Beispiel bietet die Funktionsverlagerungsverordnung (§§ 1 Abs. 5, 2 Abs. 2 FVerlV); hierzu insbesondere die Diskussion bei *Oestreicher/Wilcke* Ubg 2010, 225 (229 ff.).

15 So sprechen das Außensteuergesetz und die Betriebsstättengewinnabgrenzungsverordnung zwar von „immateriellen Werten“ und „Vermögenswerten“ (§ 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG, §§ 6 bis 8 BsGaV), Betriebsstättengewinnabgrenzungsverordnung (§ 5 BsGaV) und Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BeckVerw 336125 Rn. 76 bis 84, nehmen aber in Bezug auf die materielle Komponente auf den Begriff des Wirtschaftsguts Bezug.

16 Zum Begriff des Wirtschaftsguts s. *Oestreicher/Hillmann* ISr 2017, 645 (647) mit zahlreichen Nachweisen; *Stein, Schwarz* und *Burger* merken zwar an, dass sich immaterielle Werte und Wirtschaftsgüter in Einzelfällen inhaltlich unterscheiden können, geben aber, wie das BMF, kein Beispiel, vgl. *Stein/Schwarz/Burger* ISr 2020, 83 (84).

17 BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, zu Buchst. a, § 1 Abs. 3 S. 2 AStG-E, Seite 73.

AUFSÄTZE

1.3.1.3 Diskussion

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind alle nicht körperlichen Gegenstände, insbesondere Rechte sowie andere wirtschaftliche Vorteile (einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten), die durch Aufwand erworben wurden, einen Nutzen über die Periode hinaus versprechen und selbständig bewertungsfähig sind.¹⁸ Ausgenommen sind Anteile an Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Geldforderungen. Der BFH sieht diese Voraussetzungen erfüllt, wenn ein gedachter Erwerber diesen Vorteil für so greifbar und wertvoll halten würde, dass er dafür im Rahmen des Gesamtaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde. Nicht erforderlich ist, dass das Wirtschaftsgut einzeln veräußert werden kann, es genügt eine wirtschaftliche Verwertbarkeit oder seine Übertragbarkeit mit dem Betrieb.¹⁹

Mit dem Betrieb übertragbar ist auch der Geschäftswert des Unternehmens.²⁰ Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen oder Unternehmensteil innewohnt. Er ist Ausdruck der Geschäftschancen des Unternehmens, soweit diese nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern oder der Person des Unternehmers verkörpert sind, sondern durch den Betrieb des lebenden Unternehmens gewährleistet erscheinen.²¹ Unselbständig geschäftswertbildende Faktoren sind dabei in aller Regel der Ruf eines Unternehmens, sein Kundenkreis, günstige Einkaufsmöglichkeiten, schwebende Arbeitsverträge, die (innere und äußere) Organisation des Unternehmens oder eingearbeitetes Personal. Weitere Ursachen für einen Mehrwert, der nur im Rahmen des Geschäftswerts erfasst werden kann, sind Standortvorteile, die Unternehmensorganisation, eine eingespielte Belegschaft oder Synergievorteile.

Zwar differenzieren die Empfehlungen der OECD in Bezug auf die aus deutscher Sicht geschäftswertbildenden Faktoren zwischen selbständigen Vorteilen und Vergleichbarkeitsfaktoren.²² Sie machen damit aber nur deutlich, dass Standort- oder Synergievorteile nicht selbständig bewertungsfähig sind und in Form von „Vergleichbarkeitsfak-

toren“, i.e., bei der Bewertung der zugrunde liegenden Transaktion, zu berücksichtigen sind.²³ Aus dieser Akzentuierung ergibt sich jedoch kein Unterschied zwischen den Empfehlungen der OECD und deutschem Recht. In der Praxis werden Standortvorteile zwar im Kontext einer Übertragung ganzer Unternehmen zu den Komponenten eines Geschäftswerts gerechnet. Sie werden aber auch bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter wertmäßig berücksichtigt und zählen nicht zu den immateriellen Einzelwirtschaftsgütern.

Korrekturen fordert aber auch das Unionsrecht nicht. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind auch in der EU nicht definiert. Die Praxis orientiert sich bisher an der Definition in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.²⁴ Nichts anderes ergibt sich auch aus einer Studie, die von der EU-Kommission in Auftrag gegeben wurde.²⁵ Im Unterschied zu den Empfehlungen der OECD kommt diese Studie vielmehr zu dem Ergebnis, dass die Begriffsinhalte der immateriellen Wirtschaftsgüter für Zwecke der Rechnungslegung und Gewinnabgrenzung mit Hilfe von Verrechnungspreisen eng beieinanderliegen.²⁶

1.3.1.4 Schlussfolgerung

Das Ziel einer eigenständigen Definition der immateriellen Werte leuchtet nicht ein, zumal Wirtschaftsgüter nach deutscher Lesart auch sonstige wirtschaftliche Werte einschließen. Mehr noch ruft eine neue Definition Unsicherheiten hervor, wenn zugleich die gefestigte Rechtsprechung des BFH zum Begriff des Wirtschaftsguts über Bord geworfen wird.²⁷ Die neue Definition sollte daher gestrichen werden.

1.3.2 Ertragszuordnung nach dem wirtschaftlichen Gehalt**1.3.2.1 Herausforderung**

Verträge regeln mehr oder weniger genau die Rechte und Pflichten der am Vertrag beteiligten Parteien. Daher bilden sie auch einen idealen Ausgangspunkt für die Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise unter Berücksichtigung der sich aus dem Vertrag ergebenden Funktionen, Risiken, Investitionen und vertraglichen Bedingungen. Fehlt der Interessengegensatz, kann Papier aber geduldig sein. Für die OECD ist jedenfalls die Beobachtung, dass die Verrechnungspreisergebnisse mit der Wertschöpfung nicht immer im Einklang stehen, auch auf den Tatbestand zurückzuführen, dass vertragliche Pflichten und tatsächliche Erfüllung in der Praxis vielfach voneinander abweichen.

1.3.2.2 Vorschlag des BMF

In Deutschland lassen die Verwaltungsgrundsätze bisher offen, ob es im Rahmen der Funktionsanalyse (i.e., die Ana-

18 Vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21, BeckRS 2002, 25001145; v. 26.8.1992 – I R 24/91, BStBl. II 1992, 977, DStR 1992, 1611; v. 6.12.1990 – IV R 3/89, BStBl. II 1991, 346, BeckRS 1990, 22009790; v. 12.4.1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554, BeckRS 1984, 22006851.

19 Vgl. BFH v. 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393, BeckRS 2004, 25006667; v. 3.9.2002 – I B 144/01, BFH/NV 2003, 154, BeckRS 2002, 25001239; v. 14.12.1988 – I R 44/83, BStBl. II 1989, 323, DStR 1989, 210.

20 Abgesehen von Sonderfällen, wie zB der Begründung einer Betriebsaufspaltung oder der Realteilung, folgt der Geschäftswert dem übertragenen Betrieb und kann nur mit diesem übertragen werden. Ob zu diesen Sonderfällen auch die Verlagerung einer Funktion gehört, ist höchststrichlich noch nicht entschieden. Man wird aber davon ausgehen müssen, dass die vom BFH entwickelten Grundsätze in Bezug auf die Übertragung eines Geschäftswerts, vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 1067 f., auch auf Funktionsverlagerungen anzuwenden sind.

21 Vgl. BFH v. 28.3.1966 – VI 320/64, BStBl. III 1966, 456, BeckRS 1966, 21000657; v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369, BeckRS 1979, 22004755; v. 26.7.1989 – I R 49/85, BFH/NV 1990, 442; v. 26.11.2009 – III R 40/07, BStBl. II 2010, 609, DStR 2010, 371.

22 Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10, Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, Tz. 6.18 ff.

23 So auch *Schmidtko* IStR 2015, 120 (122).

24 Vgl. *Förster/Gouillou*, EU Report, in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Studies on International Fiscal Law, Vol. 102b, Subject 2, The Future of Transfer Pricing, Rotterdam 2017, 72.

25 Deloitte, Study on the application of economic valuation techniques for determining transfer prices of cross-border transactions between members of multinational enterprise groups in the EU – final report, Belgium, 2016, 34.

26 So auch *Oestreicher* Intertax 2014, 509 (518 ff.).

27 Die hiermit verbundene Rechtsunsicherheit sehen auch *Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch* DStR 2020, 73 (75).

AUFsätze

lyse der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken) oder in Bezug auf die Klärung, welches Unternehmen die wesentlichen Risiken trägt, Routinefunktionen ausübt oder für mehr als nur Routinefunktionen verantwortlich ist²⁸, auf die vertraglichen Bestimmungen oder die tatsächlichen Verhältnisse ankommt. Mit seinem Entwurf für ein ATAD-Umsetzungsgesetz schlägt das BMF aber vor, für Zwecke der Feststellung einer Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten die tatsächlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei sei auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen.

Zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse im Zusammenhang mit „jedweder Art der Verwertung“ immaterieller Wirtschaftsgüter nimmt das BMF auf das OECD-„DEMPE“-Konzept Bezug. Danach sind „Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Wertes“, die hierzu eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken angemessen zu vergüten. Ausgangspunkt sind die Verträge zwischen den jeweils nahestehenden Unternehmen in Bezug auf die Form der konzerninternen Arbeitsteilung. Die Vergütung dieser Unternehmen darf sich nach dem DEMPE-Konzept nicht auf Entgelte für die jeweils ausgeübten Tätigkeiten beschränken; sie muss auch berücksichtigen, in welcher Eigenschaft (zB Auftragsfertiger oder Entwickler) diese Tätigkeiten ausgeübt werden, welche Vermögenswerte (zB ein Kundenstamm oder eine Bekanntheit im Markt) eingesetzt oder entwickelt und welche Risiken (zB Entwicklungs- oder Verwertungsrisiken) getragen werden. Das ist zwar grundsätzlich nicht neu.²⁹ Für die Feststellung dieser Zusammenhänge sind aber die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend; sie setzen eine Identifikation vertraglich nicht explizit geregelter Ansprüche voraus und erlauben die Ertragszuordnung nach dem faktischen Gehalt.

1.3.2.3 Diskussion

1.3.2.3.1 Price setting

Eine Festlegung auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles („arm's length price setting“ approach) dürfte die Anzahl künftiger Streitfälle über Verrechnungspreise erhöhen. Die OECD unterstreicht zwar, dass zeitgleich mit dem Geschäftsvorfall ermittelte Informationen über die Bedingungen vergleichbarer Transaktionen grundsätzlich zuverlässiger sind, da sie widerspiegeln, wie sich unabhängige Parteien in dem sich danach maßgebenden wirtschaftlichen Umfeld verhalten haben. Sie erkennt aber an, dass die Verfügbarkeit zeitgleicher Information in der Praxis begrenzt sein kann³⁰, und stellt fest, dass Steuerzahler alternativ das tatsächliche Ergebnis ihrer Ver-

rechnungspreispolitik im Rahmen des Prozesses zur Erstellung der Steuererklärung am Jahresende testen können („arm's length outcome testing“ approach), um die Fremdüblichkeit ihrer Verrechnungspreise nachzuweisen. Beide Ansätze seien in den Mitgliedstaaten der OECD verbreitet, so dass die Mitgliedstaaten aufgefordert werden, sich ergebende Doppelbesteuerung zu vermeiden, i.e., den jeweils anderen Ansatz gegebenenfalls anzuerkennen; dies sollte auch das BMF so handhaben.

Hinzu kommt, dass der zutreffende Zeitpunkt von der Risikoverteilung abhängig ist. Teilen sich die Parteien gleiche wirtschaftlich signifikante Risiken oder übernehmen sie eng miteinander verbundene Risiken separat, ist es für die OECD richtig, im Rahmen der Gewinnaufteilungsmethode die *tatsächlich* erzielten Gewinne aufzuteilen. Ist eine Partei an der Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken nicht beteiligt (zB die Produktionsgesellschaft an bestimmten Vertriebsrisiken), sollte sie an diesen Risiken nicht teilhaben; dies lässt sich für die OECD erreichen, wenn die Aufteilung nach Maßgabe der *erwarteten* Gewinne vollzogen wird.³¹

Schließlich ist es nicht konsistent, wenn einerseits die Orientierung an den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles zur Devisen gemacht wird (§ 1 Abs. 3 S. 4 AStG), während andererseits Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter zu korrigieren sind, wenn die spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung abweicht, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag (§ 1b AStG-E).³² Hier wird die Ex-post-Erkennntnis der Finanzverwaltung zum Bestandteil der Preisbestimmung ex ante.

1.3.2.3.2 DEMPE-Konzept

Im Unterschied dazu spricht grundsätzlich viel dafür, dass auf die tatsächlich erbrachten Leistungen abgestellt wird. Die Komplexität dieses Ansatzes wird aber schon an der Tatsache deutlich, dass dessen Erläuterung in den Leitlinien der OECD 53 Textziffern und 29 Beispiele auf insgesamt 52 Seiten Text einnimmt.³³ Dabei ist noch nicht berücksichtigt, dass diese Beispiele auf klar beschriebenen Sachverhalten sowie zweifelsfrei zugeordneten Funktionen und Risiken beruhen. Zwar lässt sich für eine Anwendung dieser Leitlinien feststellen, ob Mitarbeiter Entscheidungen treffen, Kenntnisse haben oder Verhandlungen führen. Woran ist aber in der Praxis festzumachen, welcher wirtschaftliche Wert zuzuordnen ist, wenn nicht alle Kompetenzen in einer Hand liegen, Wissen verteilt ist oder Aufgaben innerhalb eines Geschäftsbereichs delegiert werden³⁴; was sind Beweisanzeichen für die Übernahme von Risiken, weshalb genügt es hier, dass Kosten getragen werden, während die Finanzierung eines Entwicklungsprojektes wie die Vergabe eines Darlehens zu behandeln ist?³⁵

28 S. bereits BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, BeckVerw 027721 sowie v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, BeckVerw 063381.

29 S. bereits BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, BeckVerw 027721 Tz. 2.1.3.

30 Vgl. OECD 2017 (Fn. 7), Tz. 3.68; die folgenden Zitate finden sich in den Tz. 3.69 bis 3.71.

31 Vgl. OECD 2018 (Fn. 8), Tz. 2.158 bis 2.161, sowie in diesem Sinne auch OECD 2017 (Fn. 7), Tz. 6.69 f.

32 So auch OECD 2017 (Fn. 7), Tz. 6.186 bis 6.195.

33 Vgl. OECD 2017 (Fn. 7), Tz. 6.32 bis 6.85 sowie Anhang zu Kap. VI: Examples to illustrate the guidance on intangibles.

34 Dies lässt sich auch aus „Modellen“ nicht zweifelsfrei ableiten, zu diesem Vorschlag s. Stein/Schwarz/Burger ISrR 2020, 83 (87 f.).

35 Vgl. OECD 2017 (Fn. 7), Annex zu Kap. VI, Tz. 15, 18.

AUFsätze

Sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden, bedarf es Regelungen, die sowohl den Tatbestand als auch die damit verbundene Rechtsfolge klar und eindeutig bestimmen. In der Anwendung bestehen aber Zweifel, ob Tatbestand und Rechtsfolge eindeutig bestimmt sind, wenn vertragliche Bestimmungen ignoriert und Vorgänge zugrunde gelegt werden können, die nach dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten und den sonstigen Gegebenheiten zufolge stattgefunden haben sollen. Dies erscheint allenfalls in klar umrissenen Einzelfällen möglich.

Dies gilt umso mehr, als das DEMPE-Konzept die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung nur zum Teil erreicht. Dies liegt daran, dass das (physische) Konzept des Aufenthaltsortes der Produktionsfaktoren nicht auf immaterielle Wirtschaftsgüter angewandt werden kann. Nur Gegenstände, die eine physische Existenz haben, können in Raum und Zeit lokalisiert werden.³⁶ Man mag Forschungseinheiten und Vertriebsgesellschaften die Entwicklung von Forschungsergebnissen oder Marketingwerte zuordnen sowie einen Lizenznehmer an den Erträgen aus der Verwertung eines immateriellen Wirtschaftsguts teilhaben lassen. Stets bleibt es bei der Ertragszuordnung zum (wirtschaftlichen) Eigentümer und der Anwendung des Sitzstaatsprinzips.³⁷ Unberücksichtigt bleibt aber zB, dass ein innovatives Produktionsverfahren, eine Reputation oder ein Kundenstamm auch dort zur Wertschöpfung beitragen, wo die Tätigkeit in der Form einer Auftragsfertigung oder mithilfe funktionsarmer Vertriebsgesellschaften durchgeführt wird.

1.3.2.4 Schlussfolgerung

Kann nicht festgestellt werden, in welchem Maße immaterielle Wirtschaftsgüter zur Wertschöpfung beitragen, bleiben nur pragmatische Näherungslösungen. Mögliche Ansätze sind die transaktionsorientierte Gewinnaufteilungsmethode oder die formelhafte Gewinnaufteilung. Voraussetzung ist, dass sie im oben dargestellten Sinne auf die Zuordnung von immateriellen Werten verzichten und die Transaktions-, Bereichs- oder Unternehmenserfolge nach örtlich zu-rechenbaren Produktionsfaktoren vornehmen.³⁸ Notwendig ist aber auch, dass international einheitlich gehandelt wird. Dass dies möglich sein kann, zeigt die aktuelle Initiative auf die Schaffung eines neuen Besteuerungsrechts für Marktstaaten im Rahmen von „Pillar 1“.³⁹

36 Vgl. *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Auswirkungen der Digitalisierung auf die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen – die Zukunft der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode?, ifst-Schrift Nr. 536, 2020, 59.

37 Zu alternativen Zuordnungsprinzipien s. *Fuest* ifo Schnelldienst 3/2020, 6 (7 f.), mit Hinweis auf *Devereux/Vella*, Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System, European Tax Policy Forum Paper, 31.7.2018.

38 S. *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, (Fn. 36), ifst-Schrift Nr. 536, 2020, Kap. 3, 4, besonders anschaulich Seiten 139 ff.

39 S. OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf; zur Diskussion s. *Saint-Amans/Fuest* ifo Schnelldienst, 3/2020, 3-30; ferner *Bräutigam/Kellermann/Spengel* IStR 2020, 281.

1.3.3 Unsicherheit

1.3.3.1 Herausforderung

Die Unsicherheit über künftige Entwicklungen ist für die Bestimmung von Verrechnungspreisen besonders relevant, wenn keine Vergleichswerte festgestellt werden können und ein hypothetischer Fremdvergleich „anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen“ (§ 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E) ist. Dies trifft nicht nur auf Funktionsverlagerungen zu. Hier sind die Einigungsbereiche auf der Grundlage einer Gesamtbewertung zu bestimmen (§ 1 Abs. 3a AStG-E); der hypothetische Fremdvergleich ist vielmehr auch für immaterielle Einzelwirtschaftsgüter maßgebend.

1.3.3.2 Vorschlag des BMF

In beiden Fällen ist jedenfalls die Unsicherheit widerlegbar „zu vermuten“, wenn die „spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung abweicht, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag“ (§ 1b S. 1 AStG-E). Der den entsprechenden Empfehlungen der OECD nachempfundene Vorschlag des BMF verzichtet zwar im Zusammenhang mit der Funktionsverlagerung auf die im AStG bisher (ohne tatsächlichen Anwendungsbereich) zulässige „Einzelbewertung des Firmenwerts“⁴⁰ und korrigiert auch die nicht sachgerechte Ermittlung des Betrags einer erheblichen Abweichung.⁴¹ Vorgesehen ist aber weiterhin, dass bei erheblicher Gewinnabweichung eine Verrechnungspreisberichtigung durchzuführen ist, wenn keine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart wurde.

1.3.3.3 Diskussion

Letztere Rechtsfolge ist zwar bereits heute geltendes Recht; sie verzichtet aber darauf, die Finanzbehörde ursachenanalytisch in die Pflicht zu nehmen, wie das auf Ebene der OECD empfohlen wird.⁴² Stattdessen schiebt sie auch hier eine erhebliche Beweis- und Überzeugungslast auf die Steuerpflichtigen. Erwartet wird, dass diese die im Zeitpunkt der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter bestehende Unsicherheit nach allen Regeln der Kunst analysieren, die maßgebenden Parameter dokumentieren und in der Lage sind, ihre Entscheidungen viele Jahre später selbst dann überzeugend zu begründen, wenn die wirtschaftliche Entwicklung eine andere Richtung eingenommen hat. Zwar soll die Korrektur unterbleiben, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass er die tatsächliche Entwicklung zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehen konnte oder Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat. Am Ende darf aber die Finanzbehörde viele Jahre später entscheiden, welche Argumente „glaubhaft“ und Entwicklungen „vorhersehbar waren“; es erscheint mehr als fraglich, ob dieser Umgang mit der Unsicherheit, die Unternehmen bei ihrer Bewertung ex ante bewältigen müssen, sachgerecht ist. Im Übrigen erfassen die Ausnahmen nicht den Fall, dass die Abweichungen auf Ereignisse zurückzuführen sind, die nach Abschluss der Transaktion eingetreten sind, und nehmen Lizenzvereinbarung aus, die die zu zahlende Lizenz vom Gewinn oder Umsatz des Lizenznehmers abhängig machen.

40 S. den entsprechenden Beitrag von *Oestreicher/Wilcke* Ubg 2010, 225.

41 Zur Kritik s. *Oestreicher* Ubg 2011, 217.

42 Vgl. OECD 2017 (Fn. 7), Tz. 6.185, 6.192.

AUFsätze

Die OECD begründet ihre Empfehlung, nach der die Erwartungen der Steuerpflichtigen am eingetretenen Ergebnis zu messen sind, mit dem Hinweis, dass es für eine Steuerverwaltung schwierig sein kann, festzustellen oder zu überprüfen, welche Entwicklungen und Ereignisse für die Bewertung immaterieller Güter relevant waren; sie könnten auch nicht einschätzen, in welchem Ausmaß diese Ereignisse und Entwicklungen vorhersehbar waren. Mehr noch nimmt die OECD für sich in Anspruch, dass die Steuerbehörden nicht über die spezifischen Geschäftseinblicke oder Zugang zu den zu untersuchenden Informationen haben, um die durch Steuerpflichtige vorgenommenen Bewertungen zu prüfen, und beklagen eine damit gegebenenfalls verbundene Informationsasymmetrie.

Spezifische Kenntnisse lassen sich aber erwerben und Informationsasymmetrien beseitigen. Dies gilt umso mehr, als Deutschland Ende 2019 das „Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“⁴³ eingeführt hat. Dieses Gesetz schreibt ua vor, dass Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen schwer zu bewertende immaterielle Werte oder bestimmte Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile grenzüberschreitend übertragen oder überführt werden, dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen sind (§ 138d Abs. 2 Nr. 3b, § 138e Abs. 2 Nr. 4 b, c, § 138 f. AO). Auf dieser Grundlage werden die Finanzbehörden bereits früh informiert.

1.3.3.4 Schlussfolgerung

Zwar schließt sich an die Mitteilungspflicht der Steuerpflichtigen keine Prüfung durch die Finanzverwaltung an. Wer eine Preisermittlung über unsichere Werte zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles vorschreibt, sollte aber auch verpflichtet sein, zeitnah zu prüfen, ob die Bewertung durch das Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit zutreffend durchgeführt wurde. Für multinationale Unternehmen könnte diese Prüfung bereits heute im Rahmen des „International Compliance-Assurance-Programme 2.0“⁴⁴ erfolgen.⁴⁵ Dieses Programm ist ein Instrument der kooperativen steuerlichen Risikobewertung von großen grenzüberschreitend tätigen Unternehmensgruppen. In konkreten Verfahren hat die Finanzbehörde nach vorausgehenden Analysen zu entscheiden, welche weiteren Prüfschritte für notwendig erachtet werden und welche Transaktionen voraussichtlich keinen Anlass für Beanstandungen bieten.⁴⁶ Es erscheint weder transparent noch kooperativ, das Assurance Programme auf Routinevorgänge zu beschränken.

43 BGBl. I 2019, 2875 v. 30.12.2019; hierzu *Engelen/Bärsch* DStR 2020, 676; *Jochimsen/Dietrich* IStR 2020, 241; *Bauer*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen in Oestreicher, Die Besteuerung der internationalen Geschäftstätigkeit im Wandel, 2020, 63-76.

44 S. zB OECD, International Compliance Assurance Programme Pilot Handbook 2.0, OECD, Paris, 2019, www.oecd.org/www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-pilot-handbook-2.0.htm.

45 Andererseits ist aus der Praxis zu vernehmen, dass die Übertragung von immateriellen Werten zB im Rahmen einer Funktionsverlagerung (noch) kein Thema ist, das die deutschen Finanzbehörden im Rahmen eines ICAP-Verfahrens entscheiden wollen.

46 Vgl. *Oertel* IWB 24/2019, 978.

1.3.4 Finanzierungsbeziehungen

1.3.4.1 Herausforderung

Im Zuge der BEPS-Initiative lag ein besonderes Augenmerk der OECD auf konzerninternen Finanzierungsbeziehungen. In diesem Sinne stellt auch das BMF im Rahmen der Begründung seines Gesetzentwurfs fest, dass Finanzierungsstransaktionen zwischen nahestehenden Personen „ein erhöhtes Potenzial an Gewinnverlagerungsstrategien“ bergen.⁴⁷ Mehr noch macht das Bundesministerium deutlich, dass eindeutige Regelungen notwendig sind, um Strategien zur Verlagerung von Gewinnen ins Ausland zu vermindern, den Steuerpflichtigen eine eindeutige Handhabe zu geben und sicherzustellen, „dass Gewinne aus Finanzierungsstransaktionen dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich auf Basis der Ausübung von Geschäftstätigkeiten entstehen“.

1.3.4.2 Vorschlag des BMF

Die Regelung des Bundesministeriums zur Höhe angemessener Zinssätze für konzerninterne Finanzierungsvorgänge beruht auf der Annahme, dass die Sicherstellung der finanziellen Stabilität und der Liquidität eines Konzerns im Interesse der gesamten Unternehmensgruppe erfolgt. Finanzierungsfunktionen würden vornehmlich von den strategisch und operativ tätigen Spitzeneinheiten ausgeübt und verantwortet. Dies habe zur Folge, dass ein deutsches Unternehmen („der Steuerpflichtige“) grundsätzlich keinen Zinssatz, der die Rate übersteigt, zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte, für eine grenzüberschreitende Finanzierung durch eine nahestehende Person entrichten darf (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 AStG-E). Vergleichbar damit werden die Vermittlung oder „Durchleitung“ von Fremdkapital und die „Steuerung von Finanzmitteln“ regelhaft in der Kategorie funktions- und risikoarmer Dienstleistungen geführt (§ 1a Abs. 2 S. 1 AStG-E).

1.3.4.3 Diskussion

Das Ziel des BMF einer Schaffung eindeutiger Regelungen ist zu begrüßen. Einseitige Festlegungen begünstigen aber in Bezug auf internationale Verrechnungspreise die doppelte Besteuerung derselben Gewinne.⁴⁸ Zwar erkennt die OECD an, dass die Mitgliedstaaten zum Teil besondere Maßnahmen zur Beschränkung des Zinsabzugs vorschalten mögen, um das Ausmaß konzerninterner Fremdfinanzierung auf ein „übliches“ oder „betriebswirtschaftlich notwendiges Maß“ zu begrenzen. Die OECD selbst empfiehlt aber ihren allgemeinen Ansatz einer genauen Untersuchung der Geschäftsvorgänge auf ihren wirtschaftlichen Gehalt und die

47 Vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, Nr. 3, § 1a AStG-E, Seite 75, dort auch das folgende Zitat; zur empirischen Bestätigung s. *Devereux/Maffini/Xing* Journal of Banking & Finance, Vol. 88, 2018, 250; erhebliches Gestaltungspotenzial liegt vor allem in der Nutzung hybrider Gestaltungen, s. *Hardeck/Wittenstein* National Tax Journal, im Erscheinen.

48 Vgl. *Kimpel/Oestreicher* in Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen – Erfahrungen – Perspektiven, 2016, 92; in diesem Zusammenhang weisen *Ditz ua* auf die mögliche Bindung des Bundeszentralamts für Steuern an die insoweit nicht missverständliche Vorschrift in Verständigungen mit ausländische Finanzbehörden hin, vgl. *Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch* DStR 2020, 73.

AUFsätze

Anwendung des Fremdvergleichs auf danach identifizierte Finanztransaktionen.⁴⁹

Es soll nicht in Abrede gestellt werden, dass die Ermittlung fremdüblicher Zinssätze (oder Ratings) für Konzerngesellschaften schwierig sein kann. Typisch dürfte aber sein, dass der Konzern eine im Vergleich zu den einzelnen Konzerngesellschaften höhere Kreditwürdigkeit hat, wenn auch für strategisch bedeutsame Konzerngesellschaften Ausnahmen bestehen mögen.⁵⁰ Es erscheint offensichtlich, dass diese Regelung das Gegenteil einer Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse fordert und, in Abkehr von der über viele Jahre für richtig gehaltenen Auslegung, die Verbundbeziehung zum Bestandteil des Fremdvergleichs macht.⁵¹ In diesem Sinne hält es auch der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung für richtig, dass der Konzernrückhalt bei der Bestimmung des Zinssatzes nicht zu berücksichtigen ist.⁵² Zwar ist nach dem Vorschlag des BMF der Zinssatz, zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte, nicht maßgebend, wenn „im Einzelfall ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht“ (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 AStG-E)⁵³; dieser andere Wert ist aber wohl „auf deutsche Weise“ zu interpretieren und nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige diesen Wert nachweist, i.e., höheren Aufwand zum Nachweis eines ökonomisch nicht in Frage stehenden Zusammenhangs in Kauf nimmt.

Vergleichbares gilt für die Vorgabe, nach der die konzerninterne Weitergabe finanzieller Mittel, das Liquiditätsmanagement, ein Finanzierungsrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit einer Finanzierungsgesellschaft regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistungen darstellen. Diese Formulierung schließt zwar nicht aus, dass Abweichungen im Einzelfall zulässig sind. Die Nachweispflicht und der Dokumentationsaufwand verschieben sich aber ein weiteres Mal auf die Ebene der Unternehmen, obwohl selbst die Leitlinien der OECD überzeugende Beispiele für die Übernahme von Risiken durch Konzerngesellschaften geben.⁵⁴

1.3.4.4 Schlussfolgerung

Die Prüfung der Verrechnungspreise bei Finanzierungsbeziehungen mag eine besondere Herausforderung sein – und man mag auch gelegentlich Zweifel haben, ob der Grundsatz des Fremdvergleichs eine für jeden Fall belastbare Basis bildet. Im internationalen Kontext sind aber Alleingänge nicht ziel-

führend.⁵⁵ Dies gilt umso mehr, als sich das BMF in seiner Begründung zum AStG-E eine „internationale Ausrichtung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien“ zum Ziel setzt und zugleich festhält, dass die Urteilsbildung im Rahmen des Fremdvergleichs das „Hinwegdenken des Nahestehens“ erfordert und eine hieraus „resultierende Beeinflussung“ zu korrigieren ist. Wer sich an diese Vorgabe hält, wird zum Ergebnis kommen, dass eine Konzerngesellschaft am Markt nur dann keine höheren Zinsen zu entrichten haben kann, wenn „die multinationale Unternehmensgruppe“ für diese Konzerngesellschaft eine Sicherheit bietet. Im Versuch zur Lösung resultierender Verrechnungspreiskonflikte wird man andere Staaten kaum mit der Begründung überzeugen können, dass die Besonderheiten der „Informationstransparenz und Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe ... bei einer ökonomisch begründeten Würdigung zu berücksichtigen“ sind, um eine „systematische Verzerrung zwischen Markthandeln und dem Handeln innerhalb der Unternehmensgruppe“ zu vermeiden.⁵⁶ Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt, dass die Bedingungen (insbesondere Preise) zugrunde gelegt werden, die sich am Markt gebildet haben.

2. Empfehlung in Bezug auf die Vermutung nahestehender Personen bei Netzwerken

2.1 Herausforderung

Internationale Netzwerke und deren Organisationseinheiten beschränken ihre Tätigkeiten nicht auf das Inland, sondern erfüllen in aller Regel die Voraussetzung der Geschäftsbeziehungen zum Ausland (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG). Sie arbeiten mit anderen Unternehmen, die am Netzwerk beteiligt sind, international zusammen, erzeugen externe Effekte für diese Unternehmen und entwickeln Geschäftsmöglichkeiten mit Blick auf eine Steigerung der Einnahmen von am Netzwerk beteiligten Unternehmen. Nicht selten setzt eine Zusammenarbeit im Netzwerk erhaltende Investitionen in vor allem die Reputation voraus, die mit einem Lock-in verbunden sind, wenn das Reputationskapital nicht portabel ist. Beruht die Zusammenarbeit in Netzwerken auf einer schuldrechtlichen Grundlage, wird man zwar davon ausgehen dürfen, dass die Beteiligten eigene Interessen verfolgen. Ziel dieser Organisationsform sind aber Wettbewerbsvorteile durch kooperative, relativ stabile Beziehungen zwischen rechtlich unabhängigen Unternehmen, die wirtschaftlich komplex-reziprok miteinander verbunden sind.⁵⁷ Daher wird man er-

49 Vgl. OECD (2020), Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS Actions 4, 8-10, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm, Abschn. B1, Tz. 10.4. bis 10.13.

50 Vgl. OECD 2020 (Fn. 49), Tz. 10.82.

51 S. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, Nr. 3, § 1a AStG-E, Seite 77; mit Hinweis auf die Entscheidung in der Rs. *GE Capital*, s. *GE Capital Inc v The Queen*, 2009, TCC 563; 2010 F.C.A 344, kritisch auch *Wilmanns/Lappe/Heidecke/Nolden/John* IStR 2020, 162 (167); zur Beweisführung in der Rs. *GE Capital s. Horst*, Credit Ratings and the Debt-related Costs for a Subsidiary of a Multinational Firm, in Schön/Konrad, Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, 2012, 159 ff., insbes. auch 181.

52 Vgl. BFH v. 27.2.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019, 394, IStR 2019, 549; s. hierzu *Busch* IStR 2020, 326; kritisch *Köhler* DSStR 2020, 829.

53 Zur Bestimmung dieses Werts s. ausführlich OECD (Fn. 49), Abschn. C.1, Tz. 10.51 ff.

54 S. zB OECD 2020 (Fn. 49), Tz. 10.138 ff. für die Tätigkeit eines Cash-Pool-Betreibers; auf diesen Punkt weisen auch *Wilmanns ua* hin, vgl. *Wilmanns/Lappe/Heidecke/Nolden/John* IStR 2020, 162 (167). Im Unterschied dazu stellen *Schilling* und *Greil* in diesem Punkt die Routineeigenschaft eines Cash-Pool-Führers heraus, vgl. *Schilling/Greil* IStR 2020, 201; sie negieren sämtliche Risiken (und hier vor allem das Ausfall- und Fristentransformationsrisiko) und legen eine vereinbarte oder „im Rahmen der steuerlichen Verrechnungspreisbestimmung angenommen[e]“ gesamtschuldnerische Haftung der Cash-Pool-Teilnehmer zugrunde.

55 So das BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 1, § 1, Allgemeines, Seite 65; dort auch das folgende Zitat.

56 Vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 3, § 1a, S. 1, Seite 77.

57 Vgl. *Sydow*, Strategische Netzwerke, Evolution und Organisation, 1992, 79.

AUFsätze

warten dürfen, dass sich diese Verbundbeziehungen in den Preisen, die zwischen den Beteiligten eines Netzwerks verrechnet werden, spiegeln. Eine Prüfung dieser Preise auf Übereinstimmung mit dem Grundsatz des Fremdvergleichs setzt aber voraus, dass die Beteiligten eines Netzwerks verpflichtet sind, über die Art und den Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen Aufzeichnungen zu erstellen (§ 90 Abs. 3 AO, § 1 Abs. 4 AStG). Dies ist nur der Fall, wenn die Beteiligten eines Netzwerks nahestehende Personen sind.

2.2 Vorschlag des BMF

Im Zusammenhang mit einer notwendigen Erweiterung und der partiell neuen Anordnung verschiedener Elemente der legalen Definition für nahestehende Unternehmen ergänzt das BMF die Begründung seines Referentenentwurfs um ein erläuterndes Beispiel zu der inhaltlich unveränderten Alternative „Interessenidentität“. Nach dieser Alternative steht dem Steuerpflichtigen eine Person nahe, wenn „die Person oder der Steuerpflichtige ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat“ (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG, Nr. 4 AStG-E).

Nach dem Entwurf des BMF könne von diesem Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen „auch bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten auszugehen sein. Mithin können auch rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk, die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung dieses Netzwerks ausweisen, als nahestehende Personen gelten“.⁵⁸

2.3 Diskussion

Diese Ergänzung wird in der Praxis unter dem Label „Big-4-Klausel“ diskutiert. Dieses Label soll wohl zum Ausdruck bringen, dass das BMF insbesondere die unter dieser Bezeichnung bekannten Netzwerke aus rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften adressiert. Man wird aber unabhängig davon, welche rechtliche Bedeutung diese, viele Jahre später erfolgende Begründung eines insoweit nicht veränderten Gesetzes durch das BMF hat, nicht ausschließen können, dass sich auch andere Beraternetzwerke oder die Beteiligten an international verzweigten Internetplattformen im Visier der Finanzverwaltung befinden. Generell ist aber zunächst festzuhalten, dass das BMF lediglich von einer Möglichkeit („kann“) ausgeht. Im Einzelnen müssen nach der gesetzlichen Vorschrift folgende Voraussetzungen erfüllt sein. Das eigene Interesse an den Einkünften des jeweils anderen

- muss außerhalb der Geschäftsbeziehung liegen, aus der die geminderten Einkünfte des Steuerpflichtigen fließen⁵⁹, und ein besonderes Gewicht haben,
- muss sich auf eine Vermögensverlagerung im Rahmen der (einzelnen) Geschäftsbeziehung erstrecken, die dem Fremdvergleich unterliegt,
- kann persönlich (zB die Vermögensverlagerung auf Kinder)⁶⁰ oder wirtschaftlich begründet sein und

- muss nachgewiesen werden; die Beweislast liegt beim FA.⁶¹

Die Verbindung von Unternehmen zu einem Netzwerk beruht in aller Regel auf einem Kooperations- oder Netzwerkvertrag. Damit sollte ein außerhalb der Geschäftsbeziehung liegendes Interesse möglich sein; ob es Gewicht hat, muss im Einzelfall entschieden werden.

Voraussetzung ist aber auch, dass sich die Beteiligten aus persönlichen oder wirtschaftlichen Gründen Lieferungen oder Leistungen über oder unter Preis erbringen. Ein persönliches Interesse kann im Fall beruflicher Netzwerke ausgeschlossen werden. Nimmt man auf das HGB Bezug, liegt ein Netzwerk vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen zusammenwirken (§ 319 Abs. 1 S. 3 HGB). Auf dieser Grundlage wird man zwar annehmen dürfen, dass es zu den Zielen eines Beraternetzwerks gehört, die

- Geschäftsmöglichkeiten mit Blick auf eine Steigerung der Einnahmen der an ihr beteiligten Unternehmen zu entwickeln,
- internationale Zusammenarbeit unter den beteiligten Unternehmen zu fördern und verbessern und
- global tätige Kunden allumfassend beraten oder, im Fall von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, prüfen zu können.

Es genügt aber nicht, wenn sich das Interesse auf die Erzielung von Einkünften allgemein bezieht. Zwar gehört es zum Ziel einer Zusammenarbeit, dass auch fremde Absatzmöglichkeiten gefördert werden sollen. Hinzukommen muss aber ein eigenes Interesse daran, dass die Einkünfte einer ausländischen Person zulasten der vom Steuerpflichtigen im Inland erzielten Einnahmen erhöht werden. Das kann im Zusammenhang mit konzernverbundenen Transaktionen der Fall sein, wenn ein Steuersatzgefälle zugunsten der verlagerten Einkünfte besteht, die Einkünfte kapitalimportneutral besteuert und Dividenden steuerfrei vereinnahmt werden. Bei Netzwerken, deren Beteiligte bereits aus Gründen ihres Berufsrechts voneinander unabhängig bleiben müssen und ihren „Partnern“ gehören, erscheint dieses Interesse weit hergeholt.

Beispiel:

Die Person P und der Steuerpflichtige S schließen einen Kooperationsvertrag ab, auf dessen Grundlage die beiden Vertragspartner eine Zusammenarbeit auf strategischer Ebene vereinbaren, im Übrigen aber ihr Geschäft selbst betreiben. Zu diesem Zweck entwickeln P und S einen gemeinsamen Marktauftritt und betreiben zur Ausdehnung ihrer Reichweite gemeinsam die Entwicklung digitaler Technologien. Bei der Vermarktung seiner Produkte liefert P seine Produkte unter anderem auch an S.

Lösung:

Ziel des Kooperationsvertrags (Geschäftsbeziehung 1) ist es, dass P und S ihren Markterfolg steigern und durch digitale Technologien neue Kunden erschließen. Insoweit haben P und S ein Interesse, dass ihre Kooperation erfolgreich ist und sowohl P als auch S aufgrund des gemeinsamen Marktauftritts unter Nutzung digitaler Technologien Einkünfte erzielen. Aus Sicht von P schließt dieses Interesse ein,

58 Vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, Nr. 1, Buchst. a, § 1 Abs. 1 bis 3 und Abs. 3a bis 3c AStG-E, Seite 67.

59 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, Stand Sept. 2019, § 1 Rn. 534.

60 S. hierzu BFH v. 19.1.1994 – I R 93/93, BStBl. II 1994, 725, ISrR 1994, 331.

61 Vgl. Wassermeyer (Fn. 59), § 1 Rn. 534.

AUFsätze

dass S aus dem Vertrieb der Produkte von P (Geschäftsbeziehung 2) Einkünfte erzielt. Der Kooperationsvertrag gibt jedoch keinen Anlass für eine Verlagerung von Einkünften auf P oder S. Zwar mögen P und S ein Interesse daran haben, ihre Kooperation fortzusetzen. Keiner von beiden kann aber Interesse an einer Fortsetzung mit Kooperationspartnern haben, die finanziell unterstützt werden müssen; für kurzfristige Hilfen gibt es marktliche Instrumente.

Man wird zwar nicht ausschließen können, dass die Beteiligten eines Netzwerks den Auf- und Ausbau ihrer Geschäftspotenziale unterschiedlich stark vorantreiben. Unter Marktteilnehmern geschieht dies aber immer in der Erwartung eines künftigen Plus an eigenen Einkünften. Ein in der Plattformökonomie bekanntes Beispiel ist die Subventionierung einer Marktseite durch den Plattformbetreiber.⁶² Vergleichbare Beispiele sind auch aus den Leitlinien der OECD zum Thema „Geschäftsstrategien“ bekannt.⁶³ In solchen Initiativen wird man keine Verlagerung von Einkünften, sondern vielmehr einen Ausdruck marktwirtschaftlichen Verhaltens sehen müssen, das die Investoren von korrespondierenden Renditeerwartungen und einer Durchsetzung ihrer Ansprüche auf Basis der dem Netzwerk zugrunde liegenden Verträge abhängig machen werden.

2.4 Schlussfolgerung

Im Zusammenhang mit dem Merkmal einer nahestehenden Person ist festzuhalten, dass die gesetzliche Vorschrift durch das BMF nicht geändert wurde. Damit bleibt hier grundsätzlich alles bei der ursprünglichen Regelung, die durch die nachgeschobene Begründung keine neue Ausrichtung erhalten hat. Tatsächlich beschreibt die Begründung auch lediglich die Möglichkeit, dass von der Erzielung von Einkünften des anderen auch bei den Beteiligten eines Netzwerks auszugehen sein kann. Voraussetzung ist ein eigenes Interesse daran, dass die Einkünfte einer ausländischen Person zulasten der vom Steuerpflichtigen im Inland erzielten Einnahmen erhöht werden. An dieses nachzuweisende Interesse sind strenge Anforderungen zu stellen. Dabei steht diese Vorschrift mit Art. 9 OECD-MA nicht im Einklang, weshalb sie im Verhältnis zu DBA-Staaten zudem nur eingeschränkt durchsetzbar ist.⁶⁴

3. Zusammenfassung

1. Im Interesse einer Umsetzung ihres Maßnahmenpakets gegen BEPS hat die OECD im Bereich Verrechnungspreise ihre Verrechnungspreisleitlinien, ergänzenden Empfehlungen zur Anwendung der Betriebsstättengewinnabgrenzung, Leitlinien für die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und neue Verrechnungspreisleitlinien für Finanztransaktionen vorgelegt oder überarbeitet. Ein Teil dieser Leitlinien und Empfehlungen wird im Rahmen des Entwurfs zu einem ATAD-Umsetzungsgesetz in deutsches Recht transformiert. Nicht erfasst werden die ergänzenden Empfehlungen zur Anwendung der Betriebsstättengewinnabgrenzung und die Leitlinien für die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode – letztere

Methode wird im Rahmen der gesetzlichen Vorschrift schon bisher nicht explizit genannt; sie kommt aber im Rahmen des Referentenentwurfs auch logisch nicht mehr vor.

2. Verzichtet wird auch auf ergänzende Regelungen, die der fortschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft Rechnung tragen. Dies erscheint im Hinblick auf die noch laufenden Arbeiten der OECD zum neuen Besteuerungsrecht von Marktstaaten („Pillar 1“) verständlich. Für die Gewinnabgrenzung zwischen den Quellenstaaten bleibt es aber bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Daher wird man nach Abschluss der OECD-Arbeiten im Rahmen von Pillar 1 prüfen müssen, ob die bestehenden Regelungen ausreichend flexibel⁶⁵ und bestimmt sind, um in Bezug auf die neuen Fragestellungen, insbesondere die Nutzung von Daten und Algorithmen, Rechtssicherheit und Schutz vor Doppelbesteuerung zu bieten.

3. Eine Bandbreite möglicher Fremdvergleichswerte ist einzuengen, wenn Unterschiede in der Vergleichbarkeit bleiben. Für diese Einengung sieht der Entwurf des BMF, wenn sich keine anderen Anhaltspunkte ergeben, zwingend die Anwendung der Interquartilmethode vor. Die hiermit verbundene Beschränkung auf die 50 % inneren Werte einer Bandbreite ist sachlich nicht zu rechtfertigen und sollte im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens an die Empfehlungen der OECD angeglichen werden.

4. Im Hinblick auf die Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter für den Unternehmenserfolg sieht der Referentenentwurf für Zwecke der Verrechnungspreise eine eigene, an die Formulierung der OECD angelehnte Definition „immaterieller Werte“ vor und betont, dass auf „Werte“ abzustellen ist, da das „Erfordernis eines Wirtschaftsguts ... nicht erforderlich [ist]“.⁶⁶ Offen bleibt, wo die begrifflichen Unterschiede liegen oder liegen sollen. Die neue Definition ruft Unsicherheiten hervor, wenn neue Kriterien auszulegen sind, auf die die gefestigte Rechtsprechung des BFH zum immateriellen Wirtschaftsgut nicht anwendbar ist; sie sollte gestrichen werden.

5. Die Vergleichbarkeit von Geschäftsvorfällen ist auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles festzustellen. Die ausschließliche Orientierung am Zeitpunkt der Vereinbarung („arm's length price setting“ approach) ist international nicht kompatibel und erscheint auch in Bezug auf den zulässigen Vergleich mit „Ex-post-Ergebnissen“ nicht konsistent. Zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse nimmt der Entwurf auf das DEMPE-Konzept Bezug. Dieses Konzept ist komplex und nicht frei von subjektiven Wertungen; zudem wird mit diesem Konzept das Ziel einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung nur zum Teil erreicht. Es sollte auf der internationalen Ebene zugunsten eines tragfähigeren Konzepts ersetzt werden.

6. Bei unsicheren Werten behält sich das BMF mit korrespondierenden Empfehlungen der OECD die Korrektur auf der Grundlage der später tatsächlich eingetretenen Entwicklung vor. Diese Vorgehensweise mag in Missbrauchsfällen

62 Vgl. *Parker/Van Alstyne/Choudary*, Platform Revolution, 2016, 123.

63 Vgl. OECD 2017 (Fn. 7), Abschn. D.1.5, Tz. 1.114 ff.

64 Vgl. *Wassermeyer* (Fn. 59), § 1 Rn. 533.

65 So das BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, Nr. 1, § 1, Allgemeines, Seite 58.

66 BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, Nr. 1, Buchst. a, § 1 Abs. 3 S. 2 AStG-E, Seite 66.

PRAXISFORUM

ihre Berechtigung haben, wird aber der in aller Regel unscharfen Erwartung über die künftige Entwicklung nicht gerecht und führt zu Doppelbesteuerungen, die nur schwer aufzulösen sind. Wer eine Preisermittlung über unsichere Werte zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles vorschreibt, sollte auch verpflichtet sein, zeitnah zu prüfen, ob die Bewertung durch das Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit zutreffend durchgeführt wurde. Eine mögliche Grundlage bietet das International Compliance Assurance Programme.

7. In Bezug auf Finanzierungsbeziehungen sehen die Vorschläge des BMF im Wesentlichen Beschränkungen vor. Sie regeln ein Betriebsausgabenverbot bei wirtschaftlich nicht zu rechtfertigenden grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe, begrenzen im Übrigen die Höhe des abzugsfähigen Zinssatzes und qualifizieren konzerninterne Finanzierungsdienstleistungen als „funktions- und risikoarm“. Diese Regelungen ersetzen die „tatsächlichen Verhältnisse“ durch zu widerlegende Vermutungen und haben den Charakter fiskalischer „Sicherheitszonen“.⁶⁷ Vereinfachende Regelungen können Vorteile haben; reduzieren sie Unsicherheit, spricht viel dafür, dass einfache Regelungen die Steuerehrlichkeit verbessern.⁶⁸ Sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden, ist aber Voraussetzung, dass diese Regelungen bi- oder multilateral abgestimmt sind.

67 So spricht die Begründung von einer „nicht abwegigen“ Vergütung iHv fünf bis zehn Prozent der direkt zurechenbaren Kosten, vgl. BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 3, § 1a, Abs. 2 S. 2, Seite 79.

68 S. *Form/Mewes/Oestreicher*, Auswirkungen eines vereinfachten Systems der Gewinnabgrenzung auf das Tax-Compliance-Verhalten der Steuerpflichtigen, Arbeitspapier 2019.

69 S. hierzu *Oestreicher*, Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs und Gewinnaufteilung, in *Oestreicher/Schnitger/Wellens*, Gewinnabgrenzung nach dem Authorised OECD Approach (AOA), 2020, Kap. 3, Rz. 3.47 ff.

8. Die ergänzenden Empfehlungen der OECD in Bezug auf die Betriebsstättengewinnzuordnung⁶⁹ und ihre Leitlinien für die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode lassen sich auf dem Verwaltungswege adressieren. Letztere Leitlinien setzen aber voraus, dass die Profit-Split-Methode in den Kanon der gesetzlich zulässigen Verrechnungspreismethoden aufgenommen wird.

9. Der Hinweis des BMF in seiner Begründung zur neuen Struktur der Definition nahestehender Personen ist unverbindlich. Er macht nur deutlich, dass nach Auffassung des BMF vom eigenen „Interesse an der Erzielung von Einkünften des anderen“ auch bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten auszugehen sein kann. Dieses Interesse setzt voraus, dass sich die Beteiligten im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen aus persönlichen oder wirtschaftlichen Gründen Lieferungen oder Leistungen über oder unter Preis erbringen, i.e., ihr eigenes Einkommen zugunsten des Einkommens der Geschäftspartner mindern.

10. Ziel des Referentenentwurfs ist die Umsetzung der OECD-Empfehlungen auf Basis der BEPS-Aktionspunkte im Interesse einer „fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte und der damit verbundenen Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit“. Andererseits werden „unilaterale Positionierungen“ für die Bereiche angekündigt, in denen „die Leitlinien derart unbestimmt sind, dass das deutsche Steueraufkommen willkürlich und ungerechtfertigt vermindert werden kann“.⁷⁰ Diese Position des BMF bewirkt die Aushöhlung des Fremdvergleichsgrundsatzes und zielt auf BIRS (Base Inclusion and Revenue Shifting) oder FIT (Foreign Income Taxation).

70 BMF (Fn. 1), Begründung zu Art. 5, zu Nr. 2, § 1, Allgemeines, Seite 64.