

## Deutschland: Steuerrechtsänderungen zu Verrechnungspreisen

### Inhalt

Nachfolgend geben wir Ihnen einen Überblick über die jüngeren steuerlichen Entwicklungen bei Verrechnungspreisen und damit verwandten Themen des internationalen Steuerrechts.

### Inhaltsverzeichnis

I.	Gesetze und internationale Abkommen .....	2
1.	Verfahrensrechtliche Änderungen bei Betriebsprüfungen.....	2
2.	Public Country-by-Country Reporting .....	3
3.	Meldepflicht und automatischer Informationsaustausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (DAC 7).....	3
4.	Registerfälle .....	4
5.	Steuern auf unvorhergesehene Gewinne (sog. Windfall profit taxes) .....	4
II.	Rechtsprechung.....	4
1.	Vorläufig: Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung .....	4
2.	Fremdübliche Verzinsung einer Darlehensforderung.....	5
3.	Verhältnis von Verrechnungspreisen und Zollrecht .....	5
4.	Vereinbarkeit von Zuschlägen mit der Niederlassungsfreiheit .....	5
5.	Betriebsstätten .....	5
6.	Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung .....	7
7.	Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften an beherrschende Gesellschafter .....	7
8.	Vorläufig: Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlender Vermögensminderung, selbst ohne Nachweis der betrieblichen Veranlassung einer Anschaffung; vGA bei Darlehenshingabe mit von vornherein fehlender Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Hingabe .....	7
III.	Verwaltungsanweisungen .....	7
1.	Aktualisierung der Funktionsverlagerungsverordnung .....	7
2.	Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 .....	8
3.	BMF-Schreiben zum Steuerabzug bei Softwareauftragsentwicklung vom 2. August 2022.....	8
4.	BMF-Schreiben zur Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	8
5.	Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes (AEStG) .....	9
6.	Tatsächliche Verständigung – Anwendung in grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	9
7.	Entwurf eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG).....	9



IV. Internationale Entwicklungen .....	10
1. ATAD 3: EU-Richtlinie zur Vermeidung der Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuermisbrauch .....	10
2. DEBRA: Vorschlag der EU-Kommission zur Verringerung des Ungleichgewichts der steuerlichen Behandlung von Eigenkapital /Fremdkapital.....	10
3. OECD Handbuch zur Durchführung von Verständigungs- und Vorabverständigungsverfahren .....	10
4. EU-Drittstaatensubventionsverordnung .....	11
5. EU-Kommission: Vorschlag BEFIT-Richtlinie .....	11
6. EU-Kommission: Vorschlag Verrechnungspreisrichtlinie .....	11
7. OECD Pillar 1 & 2 – Stand internationaler Diskussion .....	11
V. Erwartete Entwicklungen und angekündigte Gesetzesänderungen.....	12
1. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz .....	12
2. Erhöhtes Betriebsstättenrisiko durch Home Office nach Auslaufen der Corona-Auflagen.....	12
3. Entwurf "Wachstumschancengesetz", mit Auswirkung u.a. auf Umfang und Höhe konzerninterner Verzinsung, Behaltensfristen nach Umstrukturierungen, und Meldepflichten für innerstaatliche Steuergestaltungen.....	13
4. Investitionsprämie für Klimaschutz und Digitalisierung / Superabschreibung .....	13
Kontakt .....	14

## I. Gesetze und internationale Abkommen

### 1. Verfahrensrechtliche Änderungen bei Betriebsprüfungen

#### a) Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen und Mitwirkungsverlangen

Das "**DAC7-Umsetzungsgesetz**" (Gesetz zur Umsetzung der DAC7 Richtlinie (EU) 2021/514) enthält sowohl verfahrensrechtliche Erleichterungen als auch Verschärfungen für Betriebsprüfungen. Der Gesetzgeber setzt auf das Konzept von Zuckerbrot und Peitsche. Die nachstehenden Regelungen traten am 1. Januar 2023 in Kraft und sind erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen.

In Außenprüfungen sind nunmehr eine freiwillige, ermessensbasierte **Festlegung von Prüfungsschwerpunkten (§ 197 Abs. 3 und 4 AO)**, die **Vereinbarung von Zwischengesprächen (§ 199 Abs. 2 AO)** und die Durchführung **elektronischer Verhandlungen und Besprechungen (§§ 201 Abs. 1)** möglich. Zudem wird die **Verlagerung der Buchführung ins Ausland** zeitgemäß erleichtert, da mehrere ausländische Staaten parallel Buchführungs-Standorte sein können (§ 146 Abs. 2a und 2b AO).

Die Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation in § 90 AO wurden verändert. Steuerpflichtige müssen Verrechnungspreisdokumentationen in Außenprüfungen künftig ohne Aufforderung vorlegen. Die Anforderung außerhalb einer Außenprüfung bleibt explizit möglich. Die Vorlagefrist wurde auf 30 Tage verkürzt, beginnend mit der Anforderung oder Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Betroffene Steuerpflichtige werden damit faktisch zeitnah und laufend Verrechnungspreisdokumentationen erstellen müssen.

Zu Lasten der Steuerpflichtigen wird ein sog. **qualifiziertes Mitwirkungsverlangen** eingeführt. Damit erhält die Finanzverwaltung ein neues Instrument, um Steuerpflichtige zur (zeitnahen) Vorlage von Unterlagen anzuhalten (§ 200a AO). Damit verbunden sind **neue Sanktionen** für den Fall, dass Steuerpflichtige einem qualifizierten Mitwirkungs- und Vorlageverlangen nicht nachkommen. Es ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld i.H.v. 75 EUR pro Tag für bis zu 150 Kalendertage vorgesehen, d.h. insgesamt bis zu 11.250 EUR. Darüber hinaus ist die Möglichkeit eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld i.H.v. 25.000 EUR pro Tag für bis zu 150 Kalendertage möglich.

Die Regelungen gelten für Steuern, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen und für Steuern, die zwar vor dem 1. Januar 2025 entstehen, für die aber nach dem 31. Dezember 2024 eine Prüfungsanordnung bekanntgegeben wird.



## b) Beschleunigung von Betriebsprüfungen

Das DAC7-Umsetzungsgesetz enthält zusätzlich ein Bündel verfahrensrechtlicher Neuregelungen, u.a. zur **Modernisierung und Beschleunigung von Betriebsprüfungen**.

Prüfungsanordnungen sollen ergehen bis zum Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr des Steuerbescheids folgt (vorausgesetzt die Steuererklärung wurde von einem Steuerberater erstellt). Die Hemmung der Festsetzungsverjährung durch die Betriebsprüfung wird auf fünf Jahre begrenzt. Soweit keine andere Verjährungshemmung greift, verjähren die Steuern spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs der Prüfungsanordnung (§ 171 Abs. 4 AO). Die Regelungen gelten erstmals für Steuern, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 1.1.2025 entstehen, ist § 171 Absatz 4 AO in der am 31. Dezember 2022 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

## c) Prämierung von Steuerkontrollsystemen

Zu den verfahrensrechtlichen Neuregelungen des DAC7-Umsetzungsgesetzes gehören Regelungen für innerbetriebliche Steuerkontrollsysteme. Erstmals werden effektive **innerbetriebliche Steuerkontrollsysteme** belohnt. Finanzbehörden können aufgrund entsprechender Systeme verbindliche Beschränkungen für Art und Umfang der Prüfungshandlungen für die nachfolgende Außenprüfung zusagen (Art. 97 § 37 EGAO). Die verbindliche Zusage setzt insbesondere voraus, dass die Finanzbehörde die Wirksamkeit des Steuerkontrollsystems in einer Außenprüfung überprüft und (aus Sicht der Finanzbehörde) kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko festgestellt hat. Die Änderung trat am **1. Januar 2023** in Kraft. Die Regelung erfolgt auf Probe und soll 2029 evaluiert werden.

## 2. Public Country-by-Country Reporting

Am 21. Juni 2023 wurde das Gesetz zur nationalen Umsetzung des Public Country-by-Country Reporting ("**Public CbCR**"), das die EU-Richtlinie 2021/2101 in nationales Recht umsetzt im Bundesgesetzblatt verkündet. Die Vorschriften werden erstmals für **Geschäftsjahre, die nach dem 21. Juni 2024 beginnen**, anwendbar sein. Das Public CbCR verpflichtet bestimmte Unternehmen zur Offenlegung von sog. Ertragssteuerinformationsberichten im Unternehmensregister und ggf. zur Veröffentlichung auf der Internetseite des Unternehmens.

Verpflichtet sind im Inland ansässige konzernunverbundene Kapitalgesellschaften oder Personenhandelsgesellschaften sowie im Inland ansässige oberste Mutterunternehmen, die Umsatzerlöse bzw. Konzernumsatzerlöse von mehr als 750 Mio. EUR in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erzielt haben. Bei vergleichbar umsatzstarken Konzernen, deren oberstes Mutterunternehmen außerhalb der EU ansässig ist, trifft die Pflicht inländische Tochterunternehmen bzw. Zweigniederlassungen. Auch (große) inländische Zweigniederlassungen von konzernunverbundenen, außerhalb der EU ansässigen Unternehmen können verpflichtet sein. Das ist der Fall, wenn sie in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren Umsatzerlöse von mehr als 12 Mio. EUR erzielt haben, wobei diese Umsatzgrenze danach nicht in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren unterschritten werden darf.

Inhalt und Form des Public CbCR orientieren sich an den Regelungen für das nicht-öffentliche CbCR nach § 138a AO. Zu den Pflichtangaben zählen u.a. die Art der Geschäftstätigkeit, die Zahl der Beschäftigten, die Höhe der Umsätze, der Gewinn vor Steuern sowie geschuldete Ertragsteuern (ohne zurückgestellte Steuern) und gezahlte Ertragsteuern. Die Angaben sind aufzugliedern für jeden EU- oder EWR-Staat und für jedes nicht-kooperative Steuerhoheitsgebiet außerhalb der EU. Für alle übrigen (kooperativen) Drittstaaten sind die Angaben zusammenzufassen.

Für eine nicht rechtzeitige oder unvollständige Vorlage des Public CbCR sind Geldbußen in Höhe von bis zu 250.000 EUR vorgesehen.

## 3. Meldepflicht und automatischer Informationsaustausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (DAC 7)

Das DAC7-Umsetzungsgesetz führt neue **Sorgfalts-** und **Meldepflichten** für **Plattformbetreiber** ein und soll den steuerlichen **Informationsaustausch** zwischen den EU-Mitgliedstaaten erweitern. Diese Regelungen werden in einem neugeschaffenen Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) umgesetzt. Das PStTG ist zum 1. Januar 2023 in Kraft getreten.

Das Gesetz ist anwendbar auf alle digitalen Plattformen, die es Anbietern und Nutzern ermöglichen, über das Internet mittels einer Software in Kontakt zu treten und Rechtsgeschäfte über relevante Tätigkeiten abzuschließen. Meldepflichtige Plattformbetreiber müssen u.a. Angaben über den Plattformbetreiber selbst, die betriebene Plattform und über die auf der



Plattform tätigen Anbieter übermitteln. Daneben müssen die Plattformbetreiber auch besondere Sorgfaltspflichten erfüllen, z.B. die Pflicht zur Erhebung meldepflichtiger Informationen und Prüfung auf deren Plausibilität.

Bei Verstoß gegen diese Pflichten können Bußgelder zwischen 5.000 EUR und 50.000 EUR verhängt werden. In besonderen Fällen kann das BZSt den Betrieb untersagen und die Plattform sperren.

Am 2. Februar 2023 hat das BMF ein Schreiben zu Anwendungsfragen des PStTG veröffentlicht. In diesem geht es auf viele Einzelfragen und Praxisprobleme ein, um so die sachgerechte Umsetzung des PStTG zu unterstützen. So wird u.a. herausgestellt, dass es keine Ausnahme von den Meldepflichten für konzerninterne Plattformen gibt. Zudem erschien am 1. August 2023 der Entwurf eines Kommunikationshandbuchs für Meldepflichten digitaler Plattformbetreiber. Dieses enthält Hilfestellungen zur technischen Abwicklung der Meldung.

#### 4. Registerfälle

Durch das JStG 2022 wurde die steuerliche Behandlung der sog. **Registerfälle** angepasst. Bei den Registerfällen geht es um Einkünfte aus der befristeten Überlassung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind, da diese der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG unterliegen, auch wenn die Lizenzgebühren von einem ausländischen Lizenznehmer gezahlt werden. Hochumstritten war und ist, ob Veräußerungsgewinne sowie Lizenzvergütungen aus in deutschen Registern eingetragenen Rechten auch dann in Deutschland besteuert werden konnten, wenn sämtliche beteiligte Vertragsparteien im Ausland ansässig waren.

Durch die Einführung der neuen Regelungen im JStG 2022 wird nunmehr die Besteuerung der Drittfälle (d.h. die Vertragsparteien sind zueinander fremde Dritte) im Grundsatz umfassend abgeschafft. Dies gilt sowohl für noch offene Altfälle, als auch für künftig neue Fälle. Eine Besteuerung ist nunmehr nur noch in zwei Fällen denkbar:

- (1) Es werden Registerfälle besteuert, bei denen der Lizenzgeber/Veräußerer von Rechten in einer sog. **nicht-kooperativen Jurisdiktion** (Steuerose) im Sinne des StAbwG ansässig ist. Diese Fälle sind auch rückwirkend ab dem 1. Januar 2022 steuerbar.
- (2) Es bleibt bei der Besteuerung von Registerfällen zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG (sog. **Konzernfälle**). Eine Ausnahme gilt für Zahlungen, die ab dem 1. Januar 2023 geleistet werden und bei denen das deutsche Besteuerungsrecht nach DBA entfällt und es nicht durch treaty override zurückfällt (z.B. nach § 50d Abs. 3 EStG). Für diese Fälle entfallen künftig Freistellungsanträge. Zudem entfallen sämtliche Verpflichtungen des Lizenznehmers zum Einbehalt und zur Anmeldung der Abzugsteuern.

#### 5. Steuern auf unvorhergesehene Gewinne (sog. Windfall profit taxes)

Mit dem JStG 2022 hat die Bundesregierung ihre Ankündigung, eine temporäre **Übergewinnsteuer** einzuführen umgesetzt und im EU-Energiekrisenbeitragsgesetz geregelt. Betroffen sind bestimmte Unternehmen, die im Erdöl-, Erdgas-, Kohle oder Raffineriebereich tätig sind. Diese müssen für die ersten beiden (vollen) Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen, eine Übergewinnsteuer abführen (sog. Besteuerungszeitraum). Diese beträgt 33% des Gewinns, der mehr als 20% über dem durchschnittlichen Gewinn der (vollen) Geschäftsjahre seit dem 1. Januar 2018 bis zum Beginn des ersten nach dem 31. Dezember 2021 beginnenden (vollen) Wirtschaftsjahrs (erster Besteuerungszeitraum) liegt.

---

## II. Rechtsprechung

### 1. Vorläufig: Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung

Das **FG Niedersachsen** hat am **16. März 2023 (10 K 310/19)** als erstes FG ausführlicher zu den Tatbestandsmerkmalen einer Funktionsverlagerung Stellung bezogen und eine Funktionsverlagerungsbesteuerung für den Entscheidungsfall klar abgelehnt. Das Urteil konkretisiert einige Voraussetzungen der Funktionsverlagerungsbesteuerung und bringt für sich genommen ein Mehr an Rechtssicherheit. Das FG hatte eine Funktionsverlagerung abgelehnt, weil weder Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile und damit verbundene Chancen und Risiken übergegangen waren. Insbesondere hatte die Klägerin, ein Produktionsunternehmen, keine selbständige Verfügungsmacht über ihre Produktionsvolumina und keine eigenen Kundenbeziehungen. Beides war bereits zuvor dem "aufnehmenden" Unternehmen zuzuordnen. Fremde Dritte würden für etwas, das ihnen ohnehin schon zusteht, kein Entgelt zahlen. Auch ein sonstiger Vorteil lag nicht vor, weil keine hinreichend konkretisierte, verlagerungsfähige vermögenswerte Position bei der Klägerin bestand. Mit dem Urteil wird



auch klar: Nicht jede operative Reduzierung inländischer Funktionen und Aktivitäten zieht eine Gewinnrealisierung aufgrund einer Funktionsverlagerung nach sich.

Die **Revision** beim **BFH** ist anhängig unter dem **Aktenzeichen I R 43/23**.

## 2. Fremdübliche Verzinsung einer Darlehensforderung

Mit seinem Urteil vom **22. Februar 2023 (I R 27/20)** hat der **BFH** entschieden, dass der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung einer **Darlehensforderung** auf einem Gesellschafterverrechnungskonto eine vGA darstellen kann.

Zur Bewertung dieser vGA hält er weiter an seinen Grundsätzen fest, dass zur Bemessung des angemessenen Zinssatzes der sog. "Margenteilungsgrundsatz" sachgerecht sein könne, wenn keine anderen Anhaltspunkte für Schätzung der fremdüblichen Zinsen erkennbar seien. Hierbei sei der Zinssatz innerhalb der Marge zu schätzen, in der die bankenüblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze bilden. Einen Widerspruch zu seiner neueren Rechtsprechung sieht der BFH nicht. Dort hatte er die Preisvergleichsmethode als vorrangige Methode zur Ermittlung fremdüblicher Zinsen gesehen.

Zusätzlich nimmt der BFH zum Umstand der fehlenden Besicherung Stellung und hebt hervor, dass diesem für die Feststellung eines fremdüblichen Zinssatzes eine besondere Bedeutung beizumessen ist. Dem hat das FG aus Sicht des BFH ausreichend Rechnung getragen, indem es die nicht ausreichende Besicherung sowohl bei der Frage des Vorliegens einer vGA als auch bei der Schätzung des anzuwendenden Zinssatzes "zins erhöhend" berücksichtigt hat.

## 3. Verhältnis von Verrechnungspreisen und Zollrecht

Weitergehend hat der BFH mit Urteil vom 17. Mai 2022 (VIII R 2/19) in der Rechtssache "**Hamamatsu**" eine sehr praxisrelevante Entscheidung zum Zusammenspiel von Verrechnungspreisen und Zollrecht getroffen: Aus Sicht des BFH wirkt sich eine nachträgliche **Verrechnungspreisanpassung** nicht auf den **Zollwert** aus, wenn zum Zeitpunkt der Zollanmeldung nicht feststeht, ob und in welche Richtung eine solche Anpassung vorzunehmen ist. Fraglich ist, ob das Urteil auch auf Fälle übertragbar ist, in denen andere Verrechnungspreismethoden als die Profit-Split-Methode angewendet werden.

## 4. Vereinbarkeit von Zuschlägen mit der Niederlassungsfreiheit

Mit Urteil vom **13. Oktober 2022 (C-431/21)** hat der **EuGH** die Festsetzung eines **Zuschlags** nach **§ 162 Abs. 4 AO** bei Nichtvorlage, verspäteter Vorlage oder unverwertbarer Verrechnungspreisdokumentation als grundsätzlich mit der **Niederlassungsfreiheit** vereinbar erklärt.

Der EuGH zieht eine durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigte Ungleichbehandlung an. Zwingender Grund des Allgemeininteresses sei die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse. Die Aufzeichnungspflichten über Verrechnungspreise trügen dazu bei, einen Transfer unverteilter Gewinne mittels fremdunüblicher Transaktionen ins Ausland zu verhindern. Dies übertrage sich auch auf die Verhältnismäßigkeit der Sanktionierung durch Zuschläge gem. § 162 Abs. 4 AO. Die Regelung sei aber nur erforderlich und damit verhältnismäßig, wenn die Pflichterfüllung für den Steuerpflichtigen nicht mit übermäßigen Verwaltungszwängen verbunden sei. Der EuGH forderte das FG Bremen daher zur Prüfung der GAufzV a.F. auf. In der Konkretisierung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO durch die GAufzV könnte ein übermäßiger Verwaltungszwang für den Steuerpflichtigen bestehen. Die Entscheidung des FG Bremen steht aus.

## 5. Betriebsstätten

### a) Betriebsstättenbegründung durch Tätigkeit von Dienstleistungs- und Managementgesellschaften

Der **BFH** hat in seinem Urteil vom **23. März 2022 (III R 35/20)** zu den Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte iSd. § 12 AO entschieden. Betroffen sind Fälle, in denen nicht die Gesellschaft selbst, sondern eine für sie tätige Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über in Deutschland belegene Räumlichkeiten innehat.

Laut BFH ist die eigene Verfügungsmacht des Unternehmens zur Begründung einer Betriebsstätte nicht notwendig, sofern dessen unternehmerische Tätigkeit durch ein anderes Unternehmen mit einer solchen Verfügungsmacht vor Ort ersetzt wird. Dafür ist maßgeblich, ob eine Identität der Leitungsorgane besteht und eine nachhaltige Überwachung in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers durch den Auftraggeber erfolgt und das betroffene Unternehmen eine gewisse räumliche und zeitliche Verwurzelung vor Ort aufweist. Die reine Erteilung von Weisungen oder



Überwachungsmaßnahmen aus dem Ausland genügen nicht. Für Steuerpflichtige bedeutet die Entscheidung ein erhöhtes Risiko zur Begründung einer Betriebsstätte. In den benannten Grenzen ist es nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige selbst die Verfügungsmacht über in Deutschland belegene Räume innehat.

**b) Betriebsstättenbegründung durch unternehmensbezogenen Spind bzw. Schließfach: feste Geschäftseinrichtung durch personenbeschränkte Nutzungsstrukturen bei Dienstleistungserbringung**

Mit Urteil vom **7. Juni 2023 (I R 47/20)** hat der BFH entschieden, die Zurverfügungstellung eines spezifischen Spinds bzw. Schließfachs in den in Deutschland liegenden Gemeinschaftsräumen des Auftraggebers genüge als (Mit)verfügungsmacht für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung durch den ausländischen Dienstleister.

Die eigene unternehmerische Tätigkeit des Dienstleisters sei in diesem Fall derart örtlich gebunden, dass eine feste Geschäftseinrichtung des Dienstleisters vorliege. Hieran ändere sich auch nichts durch Zugangskontrolle, zeitliche Einschränkungen des Zugangs oder die mangelnde Möglichkeit des Dienstleisters einen Entzug seiner Verfügungsmacht zu beeinflussen. Hervorzuheben ist zudem, dass nach Ansicht des BFH die im Spind tatsächlich aufbewahrten Dinge keinen unmittelbaren Leistungsbezug zur Dienstleistung aufweisen müssen.

**c) Zuschläge bei Nichtvorlage, verspäteter Vorlage oder unverwertbarer Verrechnungspreisdokumentation bei Nichtexistenz einer Betriebsstätte**

Der **BFH** hat mit Urteil vom **15. Februar 2022 (I B 55, 56/21 (AdV))** zu **Zuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO** bei Nichtvorlage, verspäteter Vorlage oder unverwertbarer Verrechnungspreisdokumentation bei Nichtexistenz einer erklärten Betriebsstätte entschieden.

Erklärt der Steuerpflichtige eine ausländische Betriebsstätte, muss er auch die seiner Erklärung entsprechenden Mitwirkungspflichten erfüllen. Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation nicht nach, steht § 162 Abs. 4 AO und der Festsetzung von Zuschlägen nicht entgegen, dass die Betriebsstätte im Rahmen der Außenprüfung weder belegt noch glaubhaft nachgewiesen wurde. Rechtsgrund für die Zuschläge ist die Weigerung des Steuerpflichtigen zur Sachaufklärung seines selbst erklärten Sachverhalts beizutragen, nicht die tatsächliche Existenz einer Betriebsstätte im Ausland.

**d) Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu personallosen Betriebsstätten**

Der BFH hat ernstliche Zweifel, dass personallose Betriebsstätten per se keine Wirtschaftsgüter zugeordnet werden können (**BFH vom 24. November 2021 (I B 44/21)**). Der Beschluss erging im AdV-Verfahren. Hintergrund ist die Einführung des Authorised OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 5 S. 3 AStG und dessen Abstellen auf maßgebliche Personalfunktionen. Bereits die Anwendbarkeit der Grundsätze zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der Personalfunktion bei sog. personallosen Betriebsstätten unter der Geltung des § 1 Abs. 5 AStG ist nach Ansicht des BFH fraglich. Der BFH hat außerdem Zweifel, ob einer Betriebsstätte, die mutmaßlich wegen des Vorhandenseins von Wirtschaftsgütern im Betriebsstättenstaat besteht, eben diese Wirtschaftsgüter nicht zugerechnet werden sollten.

Dem Wortlaut des § 1 Abs. 5 S. 3 AStG ließe sich nicht entnehmen, dass eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmerteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre. Der bisherigen Rechtsprechung sei ebenfalls nicht zu entnehmen, dass allein die Personalfunktion als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen ist.

**e) Vorläufig: Keine Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV bei fehlender Geschäftsbeziehung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (sog. Dealing)**

Das **FG Nürnberg** hat am **27. September 2022 (1 K 1595/20)** entschieden, dass mangels Anhaltspunkten für eine Leistungsbeziehung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (sog. Dealing) der Anwendungsbereich des AOA in § 1 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG nicht eröffnet sei. Auch auf die BsGaV komme es demnach nicht an. Diese Vorschriften kämen nur zur Anwendung, wenn überhaupt eine Leistungsbeziehung in Form eines Dealings vorläge.

Die **Revision** wurde zugelassen und ist nun beim **BFH** unter dem **Aktenzeichen I R 45/22** anhängig.

Auch das **FG München** hat mit Urteil vom **10. Juli 2023 (7 K 1938/22)** festgestellt, der AOA als Korrektornorm in § 1 Abs. 5 S. 1 AStG erfordere, dass eine "anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen" i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG vorliege. Das sei nur der Fall, wenn die Beziehung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ein gewisses **Maß an Signifikanz** aufweise. Voraussetzung zur Annahme eines Dealings seien tatsächliche Handlungen, also wirtschaftliche Vorgänge, die ein tatsächliches und identifizierbares Ereignis darstellen. Eine eigenständigen Bedeutung als Regelung zur Betriebsstättengewinnermittlung komme der Korrektornorm nicht zu. Folglich bleibt sie für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus Außentransaktionen bedeutungslos.



Die **Revision** wurde auch in diesem Fall **zugelassen**. Ein Aktenzeichen ist aktuell noch nicht bekannt.

## 6. Wirtschaftlicher Arbeitgeber bei konzerninterner internationaler Arbeitnehmerentsendung

Mit Urteil vom **4. November 2021 (VI R 22/19)** hat der **BFH** zur konzerninternen Arbeitnehmerentsendung entschieden. Ein aufnehmendes Unternehmen wird nur wirtschaftlicher Arbeitgeber, wenn i) es den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt und der Einsatz des Arbeitnehmers im Unternehmen ii) im Interesse des Unternehmens erfolgt sowie iii) der Arbeitnehmer in den Arbeitslauf des Unternehmens eingebunden und dessen Weisungen unterworfen ist. Die bloße Arbeitslohnerrstattung genügt nicht. Auch kann allein aus gezahlten Monatspauschalen das wirtschaftliche Tragen eines Arbeitslohns nicht geschlossen werden, da z.B. die Übernahme der Geschäftsführung durch Gestellung des Arbeitnehmers im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags denkbar ist. Insoweit wäre der Arbeitslohn dann lediglich ein Preisbestandteil dieser Dienstleistung.

## 7. Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften an beherrschende Gesellschafter

Mit Urteil vom **14. Februar 2022 (VIII R 32/19)** entschied der **BFH** zum Zufluss von Kapitalerträgen aus beherrschender Beteiligung eines im Inland steuerpflichtigen Gesellschafters an einer ausländischen Kapitalgesellschaft.

Ob dem Steuerpflichtigen Gewinnanteile aus der ausländischen Gesellschaft zugeflossen sind, richtet sich nach § 20 I Nr. 1 i.V.m. § 11 I 1 EstG und damit dem Kalenderjahr, in dem wirtschaftlich über die Ausschüttung verfügt werden kann. Bei beherrschenden Gesellschaftern ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung als Zeitpunkt des Zuflusses anzunehmen. Das alleine genügt indes nicht. Die ausschüttende Gesellschaft muss auch zahlungsfähig sein und der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gesellschafters über den Ausschüttungsbetrag dürfen keine rechtlichen oder tatsächlichen Hindernisse entgegenstehen. Für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften bedeutet dies, für einen Zufluss ist neben Fälligkeit und Zahlungsfähigkeit auch die Dispositionsmöglichkeit des Gesellschafters über die Auszahlung der Ausschüttung nach ausländischen Recht notwendig.

## 8. Vorläufig: Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlender Vermögensminderung, selbst ohne Nachweis der betrieblichen Veranlassung einer Anschaffung; vGA bei Darlehenshingabe mit von vornherein fehlender Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Hingabe

Nicht rechtskräftig entschied das **FG Düsseldorf am 3. Mai 2022 (Aktenzeichen 6 K 3388/16 K, F)**, dass bei fehlender Vermögensminderung keine Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs. 3 KStG vorliegt. Mangels außerbetrieblicher Sphäre der Kapitalgesellschaft sei dies auch dann der Fall, wenn kein Nachweis für eine betriebliche Veranlassung der Anschaffung von Wert- und Schmuckgegenständen bei der erwerbenden Kapitalgesellschaft erbracht werden kann. Eine betriebliche Veranlassung ist stattdessen stets gegeben. Im Übrigen fehlt es bei Aktivierung und ohne Teilwertminderung an einer Vermögensminderung.

Ebenfalls nicht rechtskräftig entschied das **FG Düsseldorf** im gleichen Fall, dass eine Darlehenshingabe einer Gesellschaft an ihren Gesellschafter (oder eine ihm nahestehenden Person) bei von vornherein fehlender Rückzahlungsabsicht bereits im Zeitpunkt der Darlehenshingabe eine vGA darstellt.

Das Urteil unterliegt der **Revision des BFH, Aktenzeichen XI R 27/22** (zuvor zunächst: I R 25/22).

---

## III. Verwaltungsanweisungen

### 1. Aktualisierung der Funktionsverlagerungsverordnung

Am 26. Oktober 2022 trat die **neue Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV 2022)** in Kraft. Sie verschärft die Verordnung von 2008. Die FVerIV 2022 ist auf alle Funktionsverlagerungen anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2021 beginnenden Veranlagungszeiträumen vollendet wurden. Die neue Verordnung gilt damit auch für Änderungen einer grenzüberschreitenden Wertschöpfungskette, die vor dem 1. Januar 2022 begonnen oder disponiert wurden.

Der Tatbestand der Funktionsverlagerung wurde verschärft. Nunmehr genügt bereits die teilweise Übertragung oder Überlassung einer Funktion, um eine gewinnrealisierende Funktionsverlagerung auszulösen. Für die Annahme einer Funktionsverlagerung soll es demnach ausreichen, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion bereits ausübt,



sie aber aufgrund der Verlagerung ausweiten kann (§ 1 Abs. 2 FVerIV). Die Ausnahme der Funktionsverdoppelung (binnen fünf Jahren keine oder keine mit der Verlagerung zusammenhängende Einschränkung beim "abgebenden" Unternehmen) bleibt allerdings erhalten (§1 Abs. 5 FVerIV). Die dafür bisher geltende Bagatellgrenze von EUR 1 Millionen wurde jedoch ersatzlos gestrichen. Weitere, zuvor bestehende Ausnahmeregelungen wurden eingeschränkt.

Die FVerIV 2022 geht im Grundsatz von einer ewigen Rente aus. Steuerpflichtige müssen Gründe für einen kürzeren Kapitalisierungszeitraum nachweisen (§ 5 FVerIV), zuvor genügte eine Glaubhaftmachung.

## 2. Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023

Am 6. Juni 2023 hat die Finanzverwaltung mit den **VWG-Verrechnungspreisen 2023** eine überarbeitete Version ihrer Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG veröffentlicht. Dem umfangreichen Schreiben, welches sich mit Einkünftekorrekturen sowie der Anwendung des internationalen Fremdvergleichs beschäftigt, wurden Ausführungen zur neu gefassten Funktionsverlagerungsverordnung hinzugefügt. Das BMF äußert sich dabei insbesondere zur Bestimmung und Verlagerung einer Funktion, zum Transferpaket und zur Wertermittlung. Insbesondere die dort enthaltenen Beispiele unterstreichen den Trend der Finanzverwaltung zur fortwährenden Atomisierung des Funktionsbegriffs im Sinne der Funktionsverlagerung.

Zusätzlich wird im Zusammenhang mit Finanzierungsbeziehungen die BFH-Rechtsprechung zur Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen für Konzerndarlehen aufgegriffen. Explizit wird anerkannt, dass auch unbesicherte Darlehen fremdüblich sein können. Ebenso, dass der Zinssatz eines unbesicherten Darlehens eine Risikokompensation enthalten kann.

Mit Ausnahme der Regelungen zur Funktionsverlagerung ist das Schreiben auf alle offenen Fälle anzuwenden. Die Grundsätze zur Einkünftekorrektur sind auf Funktionsverlagerungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht werden. Für Funktionsverlagerungen, die vor dem 1. Januar 2022 verwirklicht werden, gelten die Regelungen des BMF-Schreibens vom 13. Oktober 2010. Die vorherige Fassung des Schreibens sowie die Nichtanwendungserlasse bzgl. der BFH Urteile vom 17. Dezember 2014 – I R 23/13 und vom 24. Juni 2015 – I R 29/14 werden durch die Veröffentlichung dieser VWG-Verrechnungspreise 2023 aufgehoben.

## 3. BMF-Schreiben zum Steuerabzug bei Softwareauftragsentwicklung vom 2. August 2022

Infolge einer Änderung des deutschen Urhebergesetzes mit Wirkung zum 7. Juni 2021 sind bestimmte Vorschriften zum Schutz des Urheberpersönlichkeitsrechts (insbesondere § 32a UrhG (sog. Nachvergütungsanspruch) sowie § 41 UrhG (sog. Rückrufsrecht)) auf Urheberrechte an Computerprogrammen nicht mehr anzuwenden.

Urheberrechte an Computerprogrammen bleiben jedoch weiterhin zivilrechtlich unübertragbar (§ 29 Abs. 1 UrhG). Das **BMF** hat die Änderung des Urhebergesetzes am 2. August 2022 zum Anlass genommen, ein BMF-Schreiben zu Fragen des **Steuerabzugs bei Vergütungen für grenzüberschreitende Softwareauftragsentwicklungsleistungen** zu erlassen. Für Zahlungen, die ausländischen Softwareentwicklern nach dem 6. Juni 2022 zugeflossen sind bzw. zufließen, definiert das BMF-Schreiben nunmehr verbindliche Abgrenzungskriterien zur Prüfung, ob die Zahlung in Deutschland dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt. Danach sollen inländische Vergütungsschuldner infolge der Änderung des Urhebergesetzes dann nicht mehr zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtet sein, wenn sich die Softwareentwicklungsleistung als wirtschaftlicher Rechtekauf darstellt. Nach Auffassung des BMF setzt ein wirtschaftlicher Rechtekauf allerdings voraus, dass die Vereinbarung über die Erbringung von Softwareentwicklungsleistungen die Einräumung von umfassenden, exklusiven und zeitlich unbeschränkten sowie unwiderruflichen Nutzungs- und Verwertungsrechten an der Software vorsieht. Das BMF-Schreiben trifft keine explizite Aussage zu der Frage, ob Zahlungen dem Steuerabzug unterliegen, die ausländischen Softwareentwicklern vor dem 7. Juni 2021 unter dem bis dahin geltenden Urheberrecht zugeflossen sind. Inländische Steuerpflichtige, die im Zeitraum vor dem 7. Juni 2021 Zahlungen an ausländische Softwareentwickler geleistet haben, sollten prüfen, ob für diese Zahlungen im Einzelfall eine Steuerabzugsverpflichtung besteht. Darüber hinaus sollten bestehende Vereinbarungen dahingehend überprüft werden, ob die im BMF-Schreiben geforderte Einräumung von umfassenden, exklusiven und zeitlich unbeschränkten sowie unwiderruflichen Nutzungs- und Verwertungsrechten an der Software im Vertragstext hinreichend deutlich zum Ausdruck kommt.

## 4. BMF-Schreiben zur Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Am 19. April 2023 hat das **BMF** ein Schreiben zur **Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Abkommen** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung veröffentlicht.



Obwohl einleitend gegenteiliges angedeutet wird, stellt sich das BMF-Schreiben gegen eine seit Jahren gefestigte Rechtsprechung des BFH. Das BMF stellt nämlich auf eine dynamische Abkommensauslegung ab und geht davon aus, der OECD-Kommentar sei bei der Auslegung von DBA in seiner jeweils zum Anwendungszeitpunkt gültigen Fassung zu berücksichtigen. Der BFH vertritt hingegen in ständiger Rechtsprechung eine statische Auslegung. Es kommt allein auf den Abschlusszeitpunkt des Abkommens an.

Im Übrigen vertritt das BMF die Ansicht, der OECD-Musterkommentar sei als widerlegliches Indiz für die Staatenpraxis der OECD-Mitgliedsstaaten bei der Auslegung der dem OECD-MA entsprechenden Vorschriften ihrer DBA anzusehen ist. Dabei seien die in ihm enthaltenen Bemerkungen ("observations") der OECD-Mitgliedsstaaten zu berücksichtigen. Habe ein OECD-Mitgliedsstaat keine Bemerkung gegen die Kommentierung eingelegt, so teile dieser die im Kommentar vertretenen Auffassung.

## 5. Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes (AEStG)

Am 19. Juli 2023 hat das **BMF** den **Entwurf** eines aktuellen BMF-Schreibens zu den **Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes** an bestimmte Verbände versandt und um Stellungnahmen bis zum 4. September 2023 gebeten. Hierdurch soll der zuletzt 2004 grundlegend angepasste AStG-Anwendungserlass insbesondere an die Änderungen durch das ATADUmsG vom 1. Juli 2021 angeglichen werden. Primär geht es damit um die Verwaltungsauffassung zur Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und der Hinzurechnungsrechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG). Bezüglich der Wegzugsbesteuerung finden sich hauptsächlich Änderungen zum (persönlichen) Anwendungsbereich, der Rückkehrregelung nach § 6 Abs. 3 AStG und der Steuerstundung. Aussagen zur Hinzurechnung bei mittelbaren Beteiligungen und zur Beherrschung bilden den Schwerpunkt des Abschnittes zur Hinzurechnungsbesteuerung. Hintergrund ist die Änderung des Tatbestandsmerkmals der "Inländerbeherrschung" in § 7 AStG sowie der Entfall der übertragenden Hinzurechnung bei mehrstufigen Beteiligungsketten (§ 14 AStG a.F.). Ansonsten finden sich iRd. Abschnittes zur Hinzurechnungsbesteuerung Ausführungen zum neuen Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG, dem Motivat in § 8 Abs. 2-4 AStG, der Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG bei Betriebsstättenfällen und der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG. Zudem wurden Ausführungen zu Familienstiftungen nach § 15 AStG, der durch das AmtshilfeRLUmsG 2013 grundlegenden überarbeitet wurde, in den Anwendungserlass aufgenommen.

## 6. Tatsächliche Verständigung – Anwendung in grenzüberschreitenden Sachverhalten

Das **BMF** ergänzt mit seinem Schreiben vom 23. Juni 2023 das BMF-Schreiben vom 30. Juli 2008 (zuletzt ergänzt am 15. April 2019) zur **tatsächlichen Verständigung** bei grenzüberschreitenden Fällen. So ist nach Textziffer 4.1 bei Vorliegen grenzüberschreitender Sachverhalte das Instrument der tatsächlichen Verständigung nur zurückhaltend anzuwenden. Auf die bestehenden Instrumente der internationalen Verwaltungszusammenarbeit, z.B. die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Betriebsprüfung, wird hingewiesen. Zudem soll bei Abschluss einer tatsächlichen Verständigung in grenzüberschreitenden Sachverhalten die tatsächliche Verständigung auch von der (ggf. im Ausland ansässigen) Konzernspitze unterzeichnet werden. Hierdurch wird die tatsächliche Verständigung in grenzüberschreitenden Sachverhalten erschwert.

## 7. Entwurf eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungssinkongruenzen (§ 4k EStG)

Mit Schreiben vom 13. Juli 2023 hat das **BMF** den **Entwurf** eines BMF-Schreibens zum **Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungssinkongruenzen nach § 4k EStG** an bestimmte Verbände versandt und um Stellungnahme gebeten. § 4k EStG wurde nach dem Entwurf durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) vom 25. Juni 2021 eingeführt, um Besteuerungssinkongruenzen in Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu neutralisieren. Das umfangreiche Schreiben enthält eine Vielzahl von praktischen Hinweisen, Definitionen und Beispielen. Gleichwohl wurden einige praktisch relevante Fragen nicht angesprochen. Insbesondere fehlt eine klare Aussage dazu, ob die sog. GILIT-Besteuerung in den USA in den Anwendungsbereich von § 4k EStG fällt.



## IV. Internationale Entwicklungen

### 1. ATAD 3: EU-Richtlinie zur Vermeidung der Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuermisbrauch

Im Dezember 2021 hatte die **EU-Kommission** einen **Richtlinienvorschlag** zur Vermeidung der Nutzung von Briefkastenfirmen ("**shell entities**") für Steuermisbrauch (**ATAD 3**) veröffentlicht. Zuletzt hat das EU-Parlament am 17. Januar 2023 einen leicht veränderten Richtlinienentwurf angenommen. Der Vorschlag sieht für EU-ansässige Unternehmen einen zweistufigen Substanztest vor.

Erfüllt ein Unternehmen die Mindestanforderungen an die Substanz in seinem Ansässigkeitsmitgliedstaat nicht, soll dem Unternehmen der Zugang zu den Richtlinien und DBA-Vorteilen verwehrt werden. Der Richtlinienentwurf enthält zudem schwere Sanktionen in Höhe von 2% des Jahresumsatzes im relevanten Steuerjahr, wenn die Substanzanforderungen nicht erfüllt werden. Die Sanktion soll mindestens 4% des Jahresumsatzes betragen, wenn falsche Substanzangaben gemacht werden. Im Falle von keinen oder geringen Umsätzen soll die Sanktion auf Basis der Gesamtsumme der Wirtschaftsgüter berechnet werden.

Eine Entscheidung im EU-Ministerrat steht aus.

### 2. DEBRA: Vorschlag der EU-Kommission zur Verringerung des Ungleichgewichts der steuerlichen Behandlung von Eigenkapital /Fremdkapital

Die EU-Kommission veröffentlichte am 11. Mai 2022 einen Richtlinienentwurf der "Debt-Equity Bias Reduction Allowance-Richtlinie" (**DEBRA**). Ziel der Richtlinie soll sein, steuerliche Begünstigungen durch Fremdkapital gegenüber Eigenkapital auszugleichen. Im Wesentlichen soll dazu eine steuerliche **Abzugsfähigkeit einer fiktiven Eigenkapital-Verzinsung** eingeführt werden.

Nach dem Richtlinienentwurf soll ein Freibetrag im Hinblick auf eine fiktive Eigenkapital-Verzinsung geschaffen werden. Dieser Freibetrag soll berechnet werden aus der Differenz zwischen dem steuerlichen Eigenkapital des laufenden Steuerjahres und dem Eigenkapital am Ende des vorangegangenen Steuerjahres. Er wird sodann mit dem 10-jährigen risikofreien Zinssatz für die jeweilige Währung aufgestockt, um einen Risikoaufschlag multipliziert und ist für zehn aufeinanderfolgende Steuerjahre bis zu einer Grenze von 30% des EBITDA abzugsfähig.

Darüber hinaus sieht der Richtlinienentwurf eine neue Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen und verschiedene Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung vor.

Der Vorschlag sieht eine Umsetzung der Richtlinie durch die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2023 vor. Die Anwendung der Regelungen sollte ab 2024 beginnen. Mitgliedstaaten sollten die Möglichkeit erhalten, die Anwendung der Regelungen für Steuerpflichtige, denen bereits auf Grundlage nationaler Regeln ein Abzug für Eigenkapital gewährt wird, max. 10 Jahre hinausschieben können. Auf einer Sitzung des EU-Rates für Wirtschaft und Finanzen am 6. Dezember 2022 haben die EU-Mitgliedsländer aber entschieden, die Beratungen über den Richtlinienentwurf DEBRA zu verschieben. Dies teilt die Bundesregierung in ihrer Antwort (20/5119) auf eine Kleine Anfrage der CDU/CSU-Fraktion mit.

### 3. OECD Handbuch zur Durchführung von Verständigungs- und Vorabverständigungsverfahren

Am 1. Februar 2023 hat das "Forum on Tax Administration" der OECD einen Leitfaden zur Durchführung von Verständigungs- und Vorabverständigungsverfahren ("**Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Agreements (MoMA)**") veröffentlicht. Ziel ist die Schaffung von mehr Transparenz und Rechtssicherheit zwischen den Staaten.

Einerseits nimmt die OECD zu den rechtlichen Grundlagen für die Durchführung von Verständigungsverfahren und APA-Fällen Stellung (z.B. zur Definition eines Verständigungsfalls, den Rechtsgrundlagen sowie zu den Voraussetzungen Einleitungsantrags). Andererseits widmet sie sich ebenfalls praktischen Aspekten der Verfahren. So erläutert sie u.a. geeignete Vorgehensweisen für Beratungen, Behörden und Einbeziehung des Steuerpflichtigen in die Verfahren. Zusätzlich enthält das MoMA Beispielfälle zu Verrechnungspreissachverhalten und zur Betriebsstättengewinnabgrenzung.

In Deutschland ist das MoMA nicht unmittelbar bindend. Es dient nur als Auslegungshilfe für Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung.



## 4. EU-Drittstaatsubventionsverordnung

Am 12. Januar 2023 ist die **EU-Verordnung** über den Binnenmarkt verzerrende drittstaatliche Subventionen ("DSVO") in Kraft getreten. Anwendbar ist sie **ab dem 12. Juli 2023**. Ziel der DSVO ist die Etablierung von Kontrollmechanismen für Subventionen, die von Staaten außerhalb des Binnenmarktes (sog. Drittstaaten) an im Binnenmarkt tätige Unternehmen fließen, so dass gleiche Wettbewerbsbedingungen (sog. **level playing field**) geschaffen werden. Die DSVO soll dabei eine Regelungslücke schließen. Denn während von Drittstaaten gewährte Subventionen bislang kaum untersucht werden, unterliegen Beihilfen der Mitgliedstaaten der EU-Beihilfenkontrolle.

Um dies umzusetzen wurden drei neue Kontrollmechanismen geschaffen:

- M&A Transaktionen: Neues Prüfverfahren mit Vollzugsverbot für Unternehmenszusammenschlüsse
- Vergabeverfahren: Ein Anmelde- und Freigabesystem für das Vergabewesen, um drittstaatliche Subventionen im Rahmen des Vergaberechts zu überprüfen
- Allgemeine Missbrauchsaufsicht über drittstaatliche Subventionen durch die Kommission

Sowohl für die Fusions- als auch für die Vergabekontrolle sieht die DSVO eine **Heilungsmöglichkeit** von vorzeitig (also vor der Freigabeentscheidung) vollzogenen Rechtsgeschäften vor. Bei Rechtsgeschäften, die die Aufgreifschwelle der DSVO nicht erfüllen, gilt ein **Vollzugsverbot** bzw. eine schwebende Unwirksamkeit ab der Anordnung der Anmeldepflicht durch die Kommission. Die Kommission kann Verstöße gegen die Anmeldepflichten überdies mit einem **Bußgeld** ahnden. Zudem kann sie die Einreichung einer Anmeldung anordnen.

## 5. EU-Kommission: Vorschlag BEFIT-Richtlinie

Am 12. September 2023 veröffentlichte die **EU-Kommission** mehrere Richtlinienvorschläge zur Harmonisierung der Besteuerung in der EU, unter anderem für eine neue Richtlinie "Business in Europe: Framework for Income Taxation" ("**BEFIT**"). Die sog. BEFIT-Richtlinie ersetzt die bisherigen Bestrebungen der EU zur Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB). Die Richtlinie soll nach Vorschlag der EU-Kommission die verschiedenen Methoden der Mitgliedstaaten zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmensgruppen mit einem Gesamtjahresumsatz von mehr als 750 Mio. EUR ersetzen. Die Grundsätze der Richtlinie würden auch für Konzerne mit Hauptsitz außerhalb der EU gelten, die bestimmte Schwellenwerte überschreiten.

Nach dem Vorschlag der EU-Kommission sollen die Regelungen der Richtlinie zum 1. Januar 2028 in nationales Recht überführt werden und ab dem 1. Juli 2028 angewendet werden. Allerdings muss betont werden, dass es sich bisher nur um einen Vorschlag der EU-Kommission handelt, der von den EU-Mitgliedsstaaten einstimmig beschlossen werden müsste.

## 6. EU-Kommission: Vorschlag Verrechnungspreisrichtlinie

Am 12. September 2023 veröffentlichte die **EU-Kommission** mehrere Richtlinienvorschläge zur Harmonisierung der Besteuerung in der EU, unter anderem für eine **Verrechnungspreisrichtlinie**. Der Richtlinienvorschlag würde den Fremdvergleichsgrundsatz in europäisches Recht überführen. Neben der ausdrücklichen Betonung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Auslegungsinstrument für den steuerrechtlichen Fremdvergleich, enthält der Richtlinienvorschlag unter anderem Regelungen zu Gegenberichtigungen und Year-End-Adjustments.

Nach dem Vorschlag der EU-Kommission sollen die Regelungen der die Richtlinie zum 31. Dezember 2025 in nationales Recht überführt werden und ab dem 1. Januar 2026 angewendet werden. Allerdings muss betont werden, dass es sich bisher nur um einen Vorschlag der EU-Kommission handelt, der von den EU-Mitgliedsstaaten einstimmig beschlossen werden müsste.

## 7. OECD Pillar 1 & 2 – Stand internationaler Diskussion

### a) Update zu Pillar 1

Die OECD strebt für 2023 insbesondere noch an, einen multilateralen Vertrag zur Umsetzung von Amount A (= Reallokation von Residualgewinnen) zu veröffentlichen und eine Unterzeichnungszereemonie zu organisieren. Ziel ist, dass dieser multilaterale Vertrag in 2025 in Kraft tritt. Die Inclusive Framework Mitgliedsländer, die sich dem Outcome Statement angeschlossen haben, verzichten zudem auf die Erhebung neuer unilateraler Digitalsteuern in 2024 bzw. bis zum Inkrafttreten des multilateralen Vertrags. Dieser Verzicht steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass mindestens 30 Länder, die für 60% der obersten Mutterunternehmen im Anwendungsbereich von Amount A verantwortlich zeichnen, bis



Ende 2023 den multilateralen Vertrag unterschrieben haben. Die Zukunft von Amount A hängt nach wie vor insbesondere von den USA ab, da diverse US-Konzerne in den Anwendungsbereich von Amount A fallen werden. Dem aktuellen Vernehmen nach beabsichtigen die USA den Vertrag zwar zu unterzeichnen, aber nicht zu ratifizieren.

Darüber hinaus hat die OECD ein weiteres Konsultationspapier zu Amount B von Pillar 1 veröffentlicht. Mit Amount B soll eine vereinfachte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf bestimmte Vertriebsaktivitäten geschaffen werden. Auch wenn in vielen Punkten bereits eine Einigung erzielt werden konnte, sind weitere Arbeiten zur Festlegung des Anwendungsbereichs und der Verrechnungspreisbestimmung beabsichtigt. Die interessierte Öffentlichkeit konnte Anmerkungen bis zum 1. September 2023 einreichen. Das finale Arbeitsergebnis zu Amount B soll letztendlich in die OECD Transfer Pricing Guidelines integriert werden.

## b) Update zu Pillar 2

Nachdem die OECD über die letzten beiden Jahre hinweg zu Pillar 2 bereits die Model Rules, den Commentary und erste Administrative Guidance abgeliefert hatte, folgte nun die erste Veröffentlichung zur Subject-to-Tax Rule (STTR) inklusive Umsetzungsregelwerk. Darüber hinaus gab es das zweite Paket an Administrative Guidance, das sich schwerpunktmäßig mit dem substanzbasierten Freibetrag und der QDMTT auseinandersetzt. Zudem waren auch Neuerungen zu zwei Safe-Harbour-Regelungen enthalten und zwar (i) dem permanenten QDMTT Safe Harbour sowie (ii) dem übergangsweisen UTPR Safe Harbour. Letzterer wird insbesondere US-Konzernen und ihren ausländischen Tochtergesellschaften zu Gute kommen, da mit einer Umsetzung der GloBE-Rules in den USA weiterhin auf absehbare Zeit nicht zu rechnen ist. Zu guter Letzt veröffentlichte die OECD auch ein umfangreiches Dokument mit einer Art Template für den Mindeststeuerbericht (*GloBE Information Return*) sowie dazugehörigen Erläuterungen.

Während die OECD fortlaufend zusätzliche Guidance rund um Pillar 2 erarbeiten und veröffentlichen wird, schreitet die Umsetzung in nationales Recht in vielen Ländern voran. Steuerpflichtige können sich entsprechend vielerorts darauf einstellen, dass nationale Regelungen zu Pillar 2 bzw. genauer gesagt der *Income Inclusion Rule* erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 Anwendung finden werden.

## V. Erwartete Entwicklungen und angekündigte Gesetzesänderungen

### 1. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Die Bundesregierung plant die Einführung eines Gesetzes zur Gewährleistung der globalen Mindestbesteuerung. Nach Entwurfsstand vom 16. August 2023 soll das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen insbesondere das sogenannte Mindeststeuergesetz (MinStG) einführen. Vorbild sind einerseits die OECD-*GloBE Model Rules* (sog. Pillar 2) und andererseits die darauf aufsetzende Säule-2-Richtlinie der EU (Richtlinie (EU) 2022/2523). Letztere ist bis zum 31. Dezember 2023 in nationales Recht umzusetzen.

Das MinStG enthält die Einführung einer Income Inclusion Rule (IIR, "Primärgänzungssteuerregelung") ab 2024, einer UTPR ("Sekundärgänzungssteuerregelung") ab 2025, sowie einer DMTT ("nationale Ergänzungssteuer") ab 2024. Ob und inwieweit die fortlaufenden OECD-Veröffentlichungen (insb. in Form der Administrative Guidance) noch in das nationale Umsetzungsgesetz einfließen werden, bleibt abzuwarten.

#### a) Hinzurechnungsbesteuerung

Im Zuge der Einführung des Mindestbesteuerungsgesetzes soll die Niedrigsteuergrenze für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung in § 8 Abs. 5 AStG nach aktuellem Entwurfsstand auf 15% reduziert werden.

#### b) Lizenzschanke

Im Zuge der Einführung des Mindestbesteuerungsgesetzes soll die Niedrigsteuergrenze für Zwecke der sog. Lizenzschanke (§ 4j EStG) nach aktuellem Entwurfsstand auf 15% reduziert werden.

### 2. Erhöhtes Betriebsstättenrisiko durch Home Office nach Auslaufen der Corona-Auflagen

Infolge der zunehmenden Etablierung der Berufsausübung im Home Office steigt auch das Risiko eine Betriebsstätte zu begründen.

Die OECD hatte während der Corona-Pandemie einen Leitfaden zur Handhabung von Home Office verfasst. Danach begründete keine Betriebsstätte wer auf Anordnung der Regierung zur Eindämmung des Pandemiegeschehens im Home



Office tätig war. Vor dem Ausbruch der Corona-Pandemie bestand die Auffassung, dass bei einer nahezu ausschließlichen Tätigkeit des Arbeitnehmers im Home Office eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers zu bejahen sei; mithin wurde eine Betriebsstätte angenommen. Eine Relativierung erfolgte, wenn die dauerhafte Nutzung nicht vom Arbeitgeber verlangt wurde und dem Mitarbeiter ein Arbeitsplatz im Unternehmen, unabhängig von dessen tatsächlicher Nutzung, zur Verfügung stand. Bedeutung hatte auch das Merkmal der "gewissen Dauer". Dem OECD-MK nach ist dieses Merkmal bei einer Zeitspanne von 6 Monaten erfüllt. Auch der BFH folgt diesem zeitlichen Richtwert in seiner Rechtsprechung. Eine konkrete gesetzliche Regelung existiert hingegen nicht.

Eine ausführliche Auseinandersetzung mit der Betriebsstättenproblematik in Home Office Fällen findet in dem Vortrag von Dr. Stephan Schnorberger auf der 2023 Global Transfer Pricing Conference statt und kann in dem im Anschluss veröffentlichten Paper "Transfer Pricing and Remote Work" nachgelesen werden.

### 3. Entwurf "Wachstumschancengesetz", mit Auswirkung u.a. auf Umfang und Höhe konzerninterner Verzinsung, Behaltensfristen nach Umstrukturierungen, und Meldepflichten für innerstaatliche Steuergestaltungen

Am 30. August 2023 hat das Bundeskabinett einen Entwurf des Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (sog. Wachstumschancengesetz) beschlossen.

Die Zinsschranke nach § 4h EStG soll unter anderem dahingehend geändert werden, dass die sog. Stand-alone-Klausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG) an Vorgaben der ATAD angeglichen wird. Die Stand-Along Klausel soll demnach nur greifen, wenn der Steuerpflichtige keiner Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des Staats des Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthalts, Sitzes oder der Geschäftsleitung des Steuerpflichtigen verfügt. Die Neuregelung der Zinsschranke soll erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden.

Des Weiteren soll in § 4l EStG eine Zinshöhenschranke eingeführt werden, nach der Zinsaufwendungen zwischen nahestehenden Personen nicht abziehbar sind, soweit der Zinssatz über dem Höchstsatz (2%-Punkte über dem Basiszinssatz nach § 247 BGB) liegt. Ausnahmen greifen für die Fälle, in denen ein Nachweis über den höheren Refinanzierungszinssatz des Gläubigers *und* des obersten Mutterunternehmens erbracht wird oder der Gläubiger im Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

Ein Antrag zur Wahrnehmung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG kann innerhalb eines Monats nach Gründung oder Formwechsel erfolgen. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung soll für alle Personengesellschaften gelten. Zusätzlich entfällt die Ausschüttungsfiktion, sobald eine Auszahlung der Gewinnanteile verlangt werden kann.

Außerdem wird die Nachveräußerungssperre bei Abspaltungen (§ 15 Abs. 2 UmwStG) überarbeitet. So soll es nach § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG-E zu keiner Buchwertfortführung kommen, wenn durch Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen vorbereitet wird (bisher nur: vollzogen). Dieses Vorbereiten erfordert eine Veräußerung oder eine konkrete (nicht nur hypothetisch in Betracht gezogene) Veräußerungsabsicht *und* die tatsächliche Veräußerung mindestens eines Anteils innerhalb von 5 Jahren.

Ansonsten ist die Einführung einer Meldepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen in den §§ 138l-138n AO geplant, die mit den DAC6-Regelungen in §§ 138d-138h AO vergleichbar sind. Voraussetzung ist, dass keine grenzüberschreitende Steuergestaltung iSd. § 138d Abs. 2 AO vorliegt, der Steuervorteil einer der Hauptvorteile ist (sog. Main-Benefit-Test) und eines der dort aufgeführten (spezifischen) Kennzeichen erfüllt ist.

### 4. Investitionsprämie für Klimaschutz und Digitalisierung / Superabschreibung

Die im Ampel-Koalitionsvertrag für 2022 geplante Investitionsprämie für Klimaschutz und Digitalisierung (auch "Superabschreibung" genannt) wird wohl auch 2023 nicht kommen. Diese "Superabschreibung" sieht vor, dass Steuerpflichtige einen Anteil der Kosten von Gütern, die für Klimaschutz und Digitalisierung gekauft oder hergestellt werden, vom steuerlichen Gewinn abziehen können sollen. Aufgrund der Lieferengpässe und Energiekrise hat sich Bundesfinanzminister Lindner jedoch dazu entschieden, den entsprechenden Entwurf auch 2023 nicht vorzuschlagen. Wann und in welcher konkreten Gestalt diese Superabschreibung kommt bleibt damit zunächst offen und wird wohl auch insbesondere von der allgemeinen wirtschaftlichen Lage abhängen.



## Kontakt



**Dr. Stephan Schnorberger**

Partner

[stephan.schnorberger@bakermckenzie.com](mailto:stephan.schnorberger@bakermckenzie.com)



**Florian Gimmler**

Partner

[florian.gimmler@bakermckenzie.com](mailto:florian.gimmler@bakermckenzie.com)



**Jörg Hanken**

Partner

[joerg.hanken@bakermckenzie.com](mailto:joerg.hanken@bakermckenzie.com)



**Rabea Pape-Lingjier LL.M.**

Counsel

[rabea.pape-lingjier@bakermckenzie.com](mailto:rabea.pape-lingjier@bakermckenzie.com)



**Ron Dorward BA (Hons), BCA**

Counsel Economist

[ron.dorward@bakermckenzie.com](mailto:ron.dorward@bakermckenzie.com)

Dieses Mandantenrundschreiben 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 Mandantenrundschreibens übernehmen wir keine Haftung im Einzelfall.

Die Baker McKenzie Rechtsanwaltskanzlei mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern ist eingetragen beim Registergericht Frankfurt/Main (Sitz der Gesellschaft) HRB 123975. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker McKenzie-Anwaltskanzleien. 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

