

Univ.-Professor Dr. Heinz Kußmaul/Dr. h.c. Armin Pfirmann/Lea Nikolaus, M.Sc.

Die Behandlung von immateriellen Werten für Verrechnungspreiszwecke nach dem neu eingeführten § 1 Abs. 3c AStG

Eine praxistaugliche Norm?

Dieser Beitrag widmet sich dem im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der KapEst (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG, BGBl. I 2021, 1259) neu eingeführten § 1 Abs. 3c AStG, der die Behandlung immaterieller Werte für Verrechnungspreiszwecke im deutschen Steuerrecht normiert und deren Berücksichtigung der Gesetzgeber nun spätestens ab dem Veranlagungszeitraum 2022 verlangt. Hierzu werden die einzelnen Sätze des neuen Absatzes, die neben grundlegenden Vorgaben auch das im Rahmen des BEPS-Projekts entworfene DEMPE-Konzept beinhalten, im Folgenden einer Analyse unterzogen sowie mögliche Lösungsansätze zur Operationalisierung des DEMPE-Konzepts für die Praxis aufgezeigt.

I. Einleitung

Der als zentrale Verrechnungspreisnorm zu titulierende § 1 AStG erfuhr im Rahmen des AbzStEntModG eine grundlegende Neustrukturierung mit dem Ziel, den bestehenden Doppelbesteuerungsrisiken in international agierenden Konzernen (Unternehmensgruppen) entgegenzuwirken. Hierfür wurden die deutschen Verrechnungspreisregelungen in beträchtlichem Umfang an die im internationalen Raum etablierten und von der OECD vorgegebenen Verrechnungspreisleitlinien angepasst. Neben dem neu aufgebauten § 1 Abs. 3 AStG, der die Grundsätze einer jeden Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung beinhaltet, etablierte der Gesetzgeber mit § 1 Abs. 3c AStG eine Norm, die erstmalig auf gesetzlicher Basis die Grundsätze der Behandlung immaterieller Werte für Verrechnungspreiszwecke festlegt und eine Ertragszuordnung nach dem sog. DEMPE-Konzept vornimmt. Nach diesem Konzept soll analysiert werden, „welche Gruppengesellschaften mit welchen ausgeübten Funktionen wesentliche Wertschöpfungsbeiträge zur Entwicklung, zur Verbesserung, zur Erhaltung, zum Schutz und zur Verwertung des immateriellen Wertes geleistet haben“.¹ Dabei steht der Grundsatz der wirtschaftlichen bzw. ökonomischen Betrachtungsweise als zentrale Leitlinie der Verrechnungspreisanalyse absolut im Vordergrund. „Durch vorrangige Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisbestimmung in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen steht, die von den Gruppengesellschaften einer multinational tätigen Unternehmensgruppe ausgeübt werden.“² Grund für die Einführung der Neuregelung lieferte die bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit immateriellen Werten innewohnende Fülle an existierenden Problemen, die vor allem

darin bestehen, den immateriellen Werten sachgerecht Erträge zuzuordnen.³ Dem zunehmenden Stellenwert immaterieller Werte in der heutigen Wirtschaft geschuldet, verursacht eine nicht dem Wertschöpfungsbeitrag entsprechende und demnach unsachgemäße Verteilung von Rückflüssen eine Gewinnverschiebung und eine ungewollte Doppelbesteuerung von Einkünften.⁴ So wird durch die Aufnahme des § 1 Abs. 3c AStG ein zentrales Ergebnis des BEPS-Projekts, das auch seinen Eingang in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 fand, übernommen und hebt sogleich die von Deutschland verfolgte Absicht einer Anpassung an die Vorgaben der OECD und die damit einhergehende Erreichung eines internationalen Einheitsstandards hervor.⁵ Hierbei ist im Speziellen das Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 zu würdigen, welches besondere Überlegungen in Bezug auf immaterielle Werte beinhaltet.⁶ Die OECD bedient sich dabei eines zweistufigen Verfahrens, dem der Gesetzgeber durch die Normierung des § 1 Abs. 3c AStG folgt.⁷ Demnach sind auf einer ersten Stufe immaterielle Werte zu identifizieren. Auf der zweiten Stufe sind die aus deren Verwertung resultierenden Erträge unter Anwendung des neu eingeführten DEMPE-Konzepts den Gruppengesellschaften zuzuordnen.⁸ Präziser werden durch die Neuregelung maßgebende Aussagen zu immateriellen Werten im Hinblick auf etwaige Vergütungspflichten (Satz 1), deren Begriffsbildung (Satz 2) sowie der aus immateriellen Werten resultierenden Ertragszuordnungen anhand des sog. DEMPE-Konzepts (Sätze 3–5) getätigt.⁹ Dies wird in Abbildung 1 veranschaulicht.

1 Grotherr, DStZ 2021, 865.

2 Grotherr, DStZ 2021, 865.

3 Vgl. Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 84.

4 Vgl. Vögele/Raab in Vögele, Intangibles², Rz. 9.

5 Vgl. BT-Drucks. 19/27632, 74; vgl. auch Rasch, IWB 2021, 450; Richter, ISR 2020, 112. In der Zwischenzeit hat die OECD die neuen Verrechnungspreisleitlinien 2022 veröffentlicht, deren Änderungen jedoch keine Auswirkungen auf die in diesem Beitrag angesprochenen Stellen beinhalten und sich somit auch in der Neufassung in den bislang geltenden Textziffern wiederfinden. Aufgrund dessen, dass sowohl die Gesetzesbegründung als auch die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2021 (VWG VP) weiterhin auf die Verrechnungspreisleitlinien 2017 verweisen, führt dieser Beitrag die Verrechnungspreisleitlinien von 2017 an.

6 Vgl. BT-Drucks. 19/27632, 74.

7 Vgl. Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 83.

8 Vgl. Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DStR 2020, 74; Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 84.

9 Vgl. Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1789. Weiterhin ist bei der Übertragung immaterieller Werte auch die gesetzliche Preisanpas-