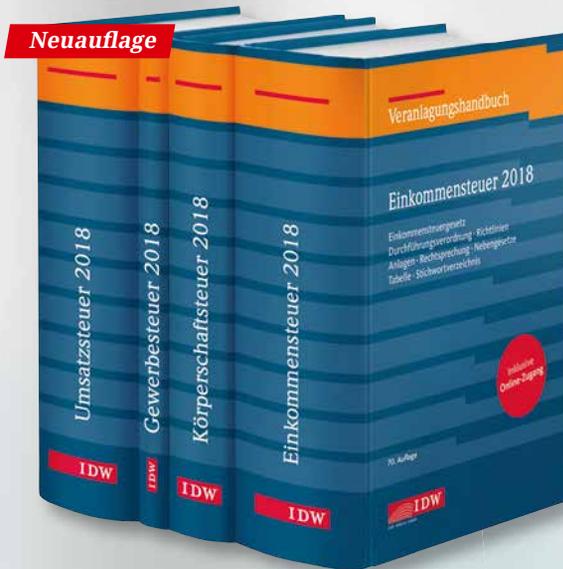


Berater Magazin

TP Planning
Betriebsstätten
DEMPE
Internationale Transaktionen
Sanktionen

TAX

Für Steuerberater unerlässlich



Neuaufgabe

 www.idw-verlag.de/11833B

Steuer-Paket 2018:
Ertragsteuern und Umsatzsteuer € **119,-***

IDW (Hrsg.) // Veranlagungshandbücher: Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer 2018
Mai 2019 // 6.800 Seiten // Hardcover mit Online-Zugang // ISBN 978-3-8021-2415-0

* Subskriptionspreis: € 119,00 gültig bis 31.08.2019 danach Ladenpreis: € 149,00



NEU

 www.idw-verlag.de/11864

Verrechnungspreisdokumentation € **39,-**

IDW (Hrsg.) // Überblick über die Dokumentationspflichten und verfahrensrechtliche Besonderheiten Zweifelsfragen und Praxishinweise // Juni 2019
100 Seiten // Softcover

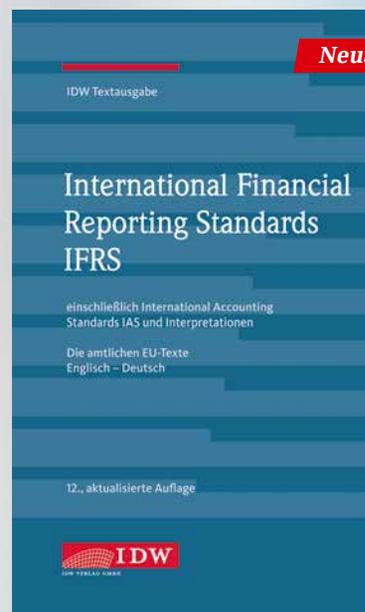


Neuaufgabe

 shop.idw-verlag.de/11831B

Wirtschaftsgesetze 2019 € **43,-**

IDW (Hrsg.) // IDW Textausgabe // Stand: 01.01.2019
35., aktualisierte Auflage // März 2019 // 2.630 Seiten
Hardcover mit Online-Zugang // ISBN 978-3-8021-2413-6



Neuaufgabe

 shop.idw-verlag.de/11830B

International Financial Reporting Standards IFRS € **79,-**

IDW (Hrsg.) // IDW Textausgabe einschließlich International Accounting Standards (IAS) und Interpretationen. Die amtlichen EU-Texte Englisch-Deutsch // Stand: 01.01.2019
12., aktualisierte Auflage // März 2019 // 2.450 Seiten
Hardcover mit Online-Zugang // ISBN 978-3-8021-2412-9



© Warth & Klein Grant Thornton

Verrechnungspreise aktuell: Nichts für Statiker!

Das Management von Verrechnungspreisen wird zunehmend umfangreicher bei gleichzeitiger Risikoerhöhung. Die Gesetzgeber zahlreicher Staaten haben mit starker Unterstützung durch das BEPS-Projekt der OECD die Überwachungsmechanismen, aber auch die Auslegungsmöglichkeiten erweitert. Auslegungsdiskrepanzen mit länderweise divergierenden Folgen bestehen bei der Festlegung von Betriebsstätten. Der ursprünglich verankerte Maßstab einer physischen Anknüpfung zur Festlegung einer Betriebsstätte wird in Zeiten des sich rapide entwickelnden, internetverknüpften Geschäfts ausgehöhlt und durch neue Auslegungen abgelöst. Hierdurch ergeben sich Ungewissheiten und grenzüberschreitend tätige Unternehmen müssen prüfen, in welchen Staaten durch Auslegungsänderung ertragsteuerliche Betriebsstätten gegebenenfalls neben bestehenden Tochtergesellschaften anzunehmen sind. Google hat dafür kürzlich in Frankreich massive Steuernachzahlungen hingenommen. Es ist zu erkennen, dass Staaten zunehmend nicht damit zufrieden sind, lediglich umsatzsteuerlich – wenn überhaupt – an den mit Kunden in ihrem Land realisierten Umsätzen zu partizipieren. Neben den Auslegungskonflikten zu Betriebsstätten, sind aktuell weitere Bereiche zu untersuchen. So ist zu analysieren, inwieweit die von der OECD verfolgten DEMPE-Regeln zur Bewertung immaterieller Wertschöpfungen sich auf die Preissetzung

im Konzern auswirken. Ein weiterer Bereich von aktueller Bedeutung sind konzerninterne Finanzierungen, ohne die es in den meisten Fällen nicht geht.

Gleichwohl muss der Praktiker zunehmend mit missglückten Gesetzesneuregelungen leben. Wer sich mal intensiv mit der Lizenzschranke auseinandergesetzt hat, kann ein Lied davon singen. Eine größere Diskrepanz zwischen Gesetzestext und Gesetzesbegründung ist schwer hinzubekommen. Hoffentlich wird das kein Exportschlager wie die Zinsschranke. Stillschweigend eingeführte neue Meldepflichten, wie beispielsweise die Meldung und Einreichung von Verträgen mit nahestehenden Personen im In- und Ausland gemäß der Anlage WA zur Körperschaftsteuer 2017 werden erstaunlicherweise kommentarlos hingenommen. Letztlich ist dies schon mal ein Vorgeschmack auf die kommenden – und dann rückwirkend wirksamen – Anzeigepflichten zu Steuergestaltungen, zu der möglicherweise dann jede Verrechnungspreisänderung zählt? Wie sagen da meine österreichischen Freunde: „Ihr macht's halt immer übergenau.“ Richtig!

Christoph Kromer

Warth & Klein Grant Thornton AG
Frankfurt a. M. / München

IMPRESSUM

Berater-Magazin »Tax«

dfv Mediengruppe

VERLAG: Deutscher Fachverlag GmbH
Fachmedien Recht und Wirtschaft
Mainzer Landstraße 251
60326 Frankfurt am Main
Fon: 069/7595-2711
Fax: 069/7595-2710
www.dfv.de
www.ruw-online.de

GESCHÄFTSFÜHRUNG: Angela Wisken (Sprecherin), Peter Esser, Markus Gotta, Peter Kley, Holger Knapp, Sönke Reimers

AUFSICHTSRAT: Klaus Kottmeier, Andreas Lorch, Catrin Lorch, Peter Ruß

GESAMTVERLAGSLEITUNG FACHMEDIEN RECHT UND WIRTSCHAFT: Torsten Kutschke

REGISTERGERICHT: Amtsgericht Frankfurt am Main, HRB 8501

GESAMTLEITUNG: Marion Gertzen (V.i.S.d.P.)
E-Mail: marion.gertzen@dfv.de
Fon: 069/7595-2711

REDAKTION: Hans Thurn-Frähmke
E-Mail: hans.thurn@dfv.de
Fon: 069/7595-3052

ANZEIGEN: Lena Moneck
E-Mail: lena.moneck@dfv.de
Fon: 069/7595-2713

GESTALTUNG: dfv Corporate Media
Rainer Stenzel

DRUCK: Medienhaus Plump GmbH
Rolandsecker Weg 33
53619 Rheinbreitbach

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Keine Haftung für unverlangt eingesandte Manuskripte. Mit der Annahme zur Alleinveröffentlichung erwirbt der Verlag alle Rechte, einschließlich der Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank.

Gemäß § 5 Abs. 2 ff. des Hessischen Gesetzes über Freiheit und Recht der Presse wird mitgeteilt: Gesellschafter der Deutscher Fachverlag GmbH sind Herr Andreas Lorch, Heidelberg (42,1908 %); Frau Catrin Lorch, Königswinter (10,9385 %); Frau Anette Lorch, Büdingen (10,9367 %); Frau Britta Lorch, Berlin (10,9367 %) sowie die Deutscher Fachverlag GmbH, Frankfurt am Main (25 %).

© 2019 Deutscher Fachverlag GmbH, Frankfurt am Main

Berater-Magazin, ISSN 2510-2095



TP Planning – Quo Vadis?

Immer umfangreichere Compliance-Anforderungen und eine deutlich gestiegene Transparenz über konzerninterne Wertschöpfungsketten sowie die internationale Gewinnverteilung stellen Unternehmen vor neue Herausforderungen. Bestehende Verrechnungspreissysteme müssen laufend an sich in Zeiten von Digitalisierung und Industrie 4.0 immer schneller verändernde Wertschöpfungsketten angepasst werden.

In der Presse finden sich beinahe täglich Artikel über die zugegebenermaßen teilweise absurd niedrigen Konzernsteuerquoten US-amerikanischer Großkonzerne. Obwohl derart niedrige Konzernsteuerquoten für deutsche Konzerne unerreichbar waren, hat nicht zuletzt Lux Leaks eindrucksvoll belegt, dass auch deutsche Unternehmensgruppen umfangreichen Gebrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten gemacht haben. Neben rein rechtlichen Strukturen stand hierbei insbesondere das bewusste Ausnutzen von Gestaltungsspielräumen im Bereich der Verrechnungspreise im Mittelpunkt.

Durch die öffentliche Diskussion rund um die legalen Steuertricks von Starbucks, Amazon und Co ist die Konzernsteuerquote nicht mehr nur auf der Agenda des Finanzbereichs, sondern auch wesentlicher Bestandteil der externen Unternehmenskommunikation. So hat mit Blick auf das Thema Corporate Responsibility und das Ziel

eines Good Corporate Citizen eine Reihe deutscher Konzerne inzwischen erklärt, auf aggressive Steuergestaltungen ganz zu verzichten. Tatsächlich trägt durch die Umsetzung der BEPS Aktionspunkte eine Vielzahl der ehemals in Europa beliebten Gestaltungsmodelle ohnehin nicht länger uneingeschränkt. Im Bereich der Verrechnungspreise haben insbesondere die auf einseitigen Zusagen der Finanzbehörden beruhenden Gestaltungen (beispielsweise die belgischen Excess Profit Schemes) stark an Bedeutung verloren. Durch gestiegene Compliance-Anforderungen in Verbindung mit der zunehmenden Transparenz über die internationale Gewinnverteilung (beispielsweise durch das Country-by-Country Reporting) sind komplexe Diskussionen mit den Finanzverwaltungen über vergleichbare Gestaltung schlicht absehbar. Der Schwerpunkt im Bereich TP Planning liegt daher heute auf der substanzbasierten Verrechnungspreisplanung.

SUBSTANCE BASED TRANSFER PRICING PLANNING

Die Implementierung und das Fortschreiben eines Verrechnungspreissystems im Einklang mit den Funktions- und Risikoprofilen der Konzerneinheiten sowie mit den durch diese eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter – also ihren Wertschöpfungsbeiträgen – ist Kernaufgabe der substanzbasierten Verrechnungspreisplanung.

Implementierung beziehungsweise Gestaltung von Verrechnungspreissystemen

Die typischen Implementierungs- beziehungsweise Gestaltungsprojekte sind anlassbezogen und oftmals leicht identifizierbar. Im Regelfall führen diese Projekte zu Änderungen in den konzerninternen Abrechnungswegen. Hierzu zählen Post-Merger-Integration Projekte ebenso wie klassische Produktionsverlagerungen, die Erschließung neuer Märkte oder die Implementierung lokaler Vertriebstöchter anstelle oder ergänzend zu Direktgeschäften. Zuweilen liegt der Anlass für ein solches Projekt auch in der Betriebsprüfung, beispielsweise wenn für die Zukunft auf der Verrechnung einer Markenlizenz beharrt wird.

Wenngleich diese Projekte oftmals aufgrund ihrer Größe, Komplexität und strategischen Relevanz für die beteiligten Unternehmen von besonderer Bedeutung sind, lassen sich die einhergehenden Verrechnungspreisrisiken bei entsprechender proaktiver Auseinandersetzung mit der Thematik doch regelmäßig gut managen.

Fortschreibung beziehungsweise Anpassung von Verrechnungspreissystemen

Anders als bei den zuvor erwähnten initialen Gestaltungsprojekten, steht die Steuerabteilung beziehungsweise der Finanzbereich bei der Aufgabe, das bestehende Verrechnungspreissystem im Einklang mit sich im Zeitablauf verändernden Wertschöpfungsketten fortzuschreiben und anzupassen, zunächst vor einer besonderen prozessualen Herausforderung: Die handelnden Personen müssen zeitnah über wesentliche operative Änderungen in den Wertschöpfungsketten, den Charakteristika der zugrunde liegenden Produkte und den Markt- und Wettbewerbsverhältnissen informiert sein, da diese die wechselseitigen Wertschöpfungsbeiträge der Transaktionspartner determinieren.

Selbst wesentliche operative Veränderungen müssen sich nicht zwingend automatisch in den Abrechnungswegen und Finanzzahlen widerspiegeln. Ein Beispiel aus dem Maschinen- und Anlagenbau ist die zunehmende Rolle von „predictive maintenance“, also der vorausschauenden Wartung und Instandsetzung. Stattet der Produzent seine Anlagen oder Maschinen ab einem bestimmten Zeitpunkt mit den erforderlichen Systemen aus, verschieben sich die insgesamt von Produzent und lokaler Vertriebs- und Servicegesellschaft erbrachten Wertschöpfungsbeiträge tendenziell zu Gunsten des Produzenten. Allerdings kann auch der Anteil einer lokalen Vertriebsseinheit an der Gesamtwertschöpfung durchaus im Zeitablauf steigen, beispielsweise wenn Konkurrenzprodukte auf den Markt kommen. Fällt hierdurch der Produktpreis, wäre eine zuvor vereinbarte Vertriebsprovision oder Zielmarge gegebenenfalls anzupassen.

Unentdeckte und folglich nicht reflektierte Anpassungsbedarfe am Verrechnungspreissystem haben die unangenehme Eigenschaft, dass sich die verbundenen Verrechnungspreisrisiken bis zu ihrer Auf-

deckung in einer Jahre später stattfindenden Betriebsprüfung multiplizieren können. Gleichzeitig wandeln sich Wertschöpfungsketten und Produkte im Zuge der Digitalisierung, der zunehmenden Bedeutung des Internets der Dinge, aber auch durch globale Trends, wie dem neu entdeckten Individualismus, immer schneller. Daher gilt es auch diesen in der Vergangenheit häufig vernachlässigten Aspekt der Verrechnungspreisplanung stärker in den Fokus zu rücken.

Regelungs- und auslegunggetriebene Anpassungen

Zuletzt ergeben sich für viele Steuerpflichtige schon allein aufgrund von Änderungen an den Steuergesetzen oder ihrer Auslegung zusätzliche Themen im Bereich der Verrechnungspreisplanung. Das vermutlich weitreichendste Beispiel hierfür ist das durch die OECD entwickelte DEMPE Konzept. Losgelöst vom rechtlichen Eigentum soll hiernach das Verrechnungspreissystem sicherstellen, dass die Erträge aus der Verwertung immaterieller Werte im Einklang mit den Wertschöpfungsbeiträgen der Konzerneinheiten in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung des immateriellen Werts anfallen.

Auch die von der OECD überarbeitete Definition der Vertreterbetriebsstätte bedeutet für viele international agierende Unternehmensgruppen Handlungsbedarf. Für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte soll es unabhängig vom Vorliegen einer Abschlussvollmacht ausreichend sein, dass der Vertreter den wesentlichen Beitrag zum Vertragsschluss leistet. Deutschland wird zwar bis auf weiteres beim alten Begriff der Vertreterbetriebsstätte bleiben, im Verhältnis vieler anderer Länder wird jedoch die neue Auslegung zur Anwendung kommen.

FAZIT

Die Zeit von auf Intransparenz und Rulings setzenden Verrechnungspreisgestaltungen zur Optimierung der Konzernsteuerquote ist zumindest in Europa weitgehend vorbei. Aufgrund von sich immer schneller verändernden Wertschöpfungsketten und zahlreicher Regelungsänderungen sind viele – auch kleinere und mittelgroße – Unternehmen jedoch in nie da gewesener Art und Weise von verrechnungspreisplanerischen Fragestellungen betroffen. Unternehmen sind daher angehalten, der substanzbasierten Verrechnungspreisplanung auf ihrer internen Agenda einen entsprechenden Platz einzuräumen.



© Warth & Klein Grant Thornton

Autor

Christoph Ludwig
Warth & Klein Grant
Thornton AG
Düsseldorf

Aktuelles zu den Betriebsstätten

Betriebsstätten stehen derzeit im Zentrum der steuerlichen Diskussion. Anlass sind die von der OECD geprägten Entwicklungen zur Vermeidung von internationalen Gewinnverlagerungen und die Digitalisierung der Wirtschaft.

Die jüngsten internationalen Entwicklungen bei der Besteuerung von Betriebsstätten stellen die Steuerpflichtigen vor erhebliche Herausforderungen. Einerseits, weil die Schwelle, wann eine Betriebsstätte begründet wird, kontinuierlich gesenkt wird; andererseits, weil inzwischen bei der Gewinnaufteilung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte die Verrechnungspreisbestimmungen immens an Komplexität gewonnen haben. Betriebsstätten erfahren in letzter Zeit im internationalen steuerpolitischen Diskurs eine besondere Aufmerksamkeit. Maßgeblich geprägt hat die OECD diesen Diskurs. So hat die OECD im Aktionspunkt 7 ihres sogenannten BEPS-Projekts zur Vermeidung von internationalen Gewinnverlagerungen Vorschläge unterbreitet, um Gestaltungen zur – vermeintlich künstlichen – Vermeidung von Betriebsstätten zu unterbinden. Die Vorschläge mündeten in eine Änderung der Betriebsstättendefinition im überarbeiteten Art. 5 des OECD-Musterabkommens von 2017.

Was die Gewinnaufteilung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte angeht, ist die OECD schon seit geraumer Zeit mit der Weiterentwicklung befasst. Zwischenzeitlicher „Höhepunkt“ war die Entwicklung des sogenannten Authorised OECD Approach (AOA), mit der die OECD nunmehr bei der Betriebsstätte eine noch weitreichendere Selbstständigkeit ähnlich einer Tochtergesellschaft zugrunde legt und funktionale Gesichtspunkte, insbesondere die Personalfunktionen, in das Zentrum der Beurteilung rückt. Zwar ist der AOA rechtlich nicht bindend, sondern allenfalls als Auslegungshilfe anzusehen. Brisant ist er aber dennoch geworden, denn deutscher Gesetzgeber wie auch deutsche Finanzverwaltung haben nunmehr dem AOA aus deutscher Sicht in drei Etappen Gestalt zu verleihen versucht, und zwar 1) mit der normativen Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG in 2013, 2) mit der äußerst umfangreichen Konkretisierung in der sogenannten Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BSGaV) vom 13. 10. 2014 und 3) mit den – noch umfangreicheren – Verwaltungs-





DONNERSTAG, 4. APRIL 2019 *
Frankfurt am Main , dfv Mediengruppe

**Betriebs
Berater**

BB-FACHKONFERENZ BREXIT

Konsequenzen und Handlungsbedarf für Unternehmen...

AUSWIRKUNGEN UND HANDLUNGSBEDARF...

- ...im Gesellschaftsrecht im Allgemeinen und für die Limiteds im Besonderen
- ...im Grenzüberschreitenden Rechts- und Handelsverkehr
- ...im Gewerblichen Rechtsschutz
- ...im Steuerrecht
- ...im Zollrecht
- ...im Arbeitsrecht

AUSBLICK UND TO DOS FÜR UNTERNEHMEN



* Deal or No Deal - das ist weiterhin die Frage. Am 4.4. sollten wir es wissen!

** Eine kostenlose Stornierung bei Verschiebung des Brexit-Zeitplans ist jederzeit möglich.

grundsätzen zur Betriebsstättengewinnaufteilung vom 22. 12. 2017 (VWG-BsGa).

Dass bei der Gewinnaufteilung noch einiges im Fluss ist, liegt auch an der Erweiterung der Betriebsstättendefinition, denn nunmehr muss auch in Konstellationen aufgeteilt werden, die bislang mangels Existenz einer Betriebsstätte irrelevant waren. So hat sich die OECD bemüht, in ihrem im März 2018 veröffentlichten Bericht die Gewinnaufteilung gerade in den durch Aktionspunkt 7 hervorgerufenen zusätzlichen Betriebsstättenkonstellationen zu konturieren. Die Lektüre dieses Berichts verdeutlicht: Die Gewinnaufteilung von Betriebsstätten erfordert Sachverhaltsdetailkenntnisse in höchstem Maße; diese sind oftmals in Unternehmen nur mit großem Aufwand beschaffbar.

DER BETRIEBSSTÄTTENBEGRIFF IM UMBRUCH

Bislang scheint sich der deutsche Gesetzgeber von den OECD-Entwicklungen rund um die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs nur wenig beeinflussen zu lassen. § 12 AO, der den Betriebsstättenbegriff im nationalen Recht definiert, ist seit etlichen Jahren unverändert. Auch im Rahmen des am 7.6.2017 unterzeichneten sogenannten multilateralen Instruments, in dem die OECD-Mitgliedstaaten ihre Umsetzungswilligkeit der von der OECD vorgeschlagenen BEPS-Maßnahmen kundgetan haben, übte sich der deutsche Gesetzgeber bislang in Zurückhaltung, was die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs angeht. Gleichwohl ist nicht zu übersehen: Das, was die OECD vorgeschlagen und in ihrem Musterabkommen 2017 verankert hat, wird zunehmend gelebte Praxis in vielen Ländern, vorrangig im asiatischen Raum, aber durchaus auch innerhalb der EU, wenn man nach Südeuropa blickt – „Nachahmer“-Staaten sind im Übrigen vorprogrammiert. Dass diese Sichtweise oftmals mit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen kollidiert und faktisch einem „Treaty override“ gleichkommt, scheint viele dieser Staaten nicht zu stören, zu vage sind mitunter die Verteidigungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen. Denn der Rechtsweg ist in diesen Ländern bisweilen beschwerlich und wird deshalb oft aus verwaltungsökonomischen Gründen verworfen. Insgesamt bedeutet diese – steuerpolitisch durchaus fragwürdige – Entwicklung: Gerade für deutsche Unternehmen wird sich der Umfang der ausländischen Betriebsstättenrisiken deutlich erhöhen, schlichtweg weil die Anzahl der ausländischen Betriebsstätten – oder das, was die ausländischen Finanzverwaltungen dafür halten – bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten drastisch zunimmt.

ERHÖHTE ANFORDERUNGEN AN DIE VERRECHNUNGSPREISE IM ZUSAMMENHANG MIT BETRIEBSSTÄTTEN

Bei Lektüre der BSGaV fällt auf, dass dem Steuerpflichtigen erhebliche Dokumentationsanforderungen bei der Einkünfteabgrenzung von Betriebsstätten aufgebürdet werden, angefangen mit der sogenannten Hilfs- und Nebenrechnung über die Funktionsanalyse bis hin zur – überaus komplex ausgestalteten – Bestimmung des Dotationskapitals. Dies gilt für ausländische Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten und inländische Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten gleichermaßen. Zwar lassen die VWG-BsGa Spielraum für Vereinfachungen und praktische Lösungsansätze im Einzelfall zu. Gleichwohl ist zu konstatieren: Größenabhängige Erleichterungen bei der Dokumentation sind nicht vorgesehen.

Aber nicht nur die Dokumentation gestaltet sich komplex. Der deutsche Gesetzgeber beschreitet – gemessen am AOA – mitunter recht eigenwillige Wege, die Zweifel an der internationalen Konsensfähigkeit aufkommen lassen. Hervorzuheben sind dabei die Regelungen zum Dotationskapital, die äußerst einseitig zugunsten des deutschen Steuerfiskus ausgestaltet sind. Hierfür eine Rechtsgrundlage in dem AOA zu erblicken, bedarf einiger Phantasie. Zwar räumt der deutsche Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen Möglichkeiten ein, eine im anderen Staat vorherrschende abweichende Rechtsauffassung geltend zu machen. Dies erfordert aber wiederum erhebliche Dokumentationsanstrengungen, die so manchen Steuerpflichtigen aus verwaltungsökonomischen Gründen davon abhalten dürften, sein Recht geltend zu machen.

WIE GEHT ES WEITER?

Weiteres „Ungemach“ droht den Steuerpflichtigen, wenn man die steuerpolitische Diskussion rund um die digitale Wirtschaft verfolgt. Lösungsansätze gehen in die Richtung, den Betriebsstättenbegriff noch weiter zu fassen, sei es in Form der virtuellen Betriebsstätte, die mit der bisherigen Grundvoraussetzung einer physischen Präsenz im Quellenstaat bricht, sei es in Form der signifikanten digitalen Präsenz, die von der EU-Kommission als Komplement zur Betriebsstätte ins Spiel gebracht worden ist. Inzwischen sind derartige Regelungen auch in einzelnen Ländern (beispielsweise Italien, Großbritannien, Indien) unilateral und international unabgestimmt verankert worden. All diesen Entwicklungen ist gemein, dass die Schwelle für eine Besteuerung im Quellenstaat (sprich: Absatzmarkt) noch weiter sinkt. Evident ist: Bei diesen Betriebsstätten-„Ergänzungstatbeständen“ ist die Gewinnaufteilung auf Grundlage des AOA mit seiner weitgehenden Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte kaum praktikabel. Nicht verwunderlich ist daher, dass hierfür andere Bemessungsgrundlagen diskutiert werden, die sich an Umsatz- oder Ertragsgrößen orientieren und sich von den herkömmlichen Verrechnungspreisgrundsätzen bei der Betriebsstättengewinnaufteilung lösen. Gerade den international agierenden Unternehmen wird angesichts dieser Entwicklungen nichts anderes übrig bleiben, als ein „Frühwarnsystem“ im Hinblick auf die – meist ungewünschte – Entstehung ausländischer Betriebsstätten sowie künftig häufiger zu beobachtenden „Ergänzungstatbestände“ zu etablieren und etwaige Konsequenzen aus der Entstehung solcher Betriebsstätten bereits planerisch zu berücksichtigen.



Autor

Dr. Oliver Heinsen
Steuerberater



**JETZT
ANMELDEN**

**Donnerstag
23. Mai 2019
Frankfurt a. M.**

BB-FACHKONFERENZ INVESTMENTSTEUERREFORM 2019

- Aktuelle Gesetzesänderungen und Erlasse
- Praktische Umsetzung
aus Sicht der Finanzverwaltung
- Immobilieninvestments
über (Spezial-) Investmentfonds
- Umwandlung von Investmentvermögen
- Luxemburger Hot Topics
- Aktuelles aus
Betriebsprüfung und Rechtsprechung

**Betriebs
Berater**



9.00 - 17.15 Uhr
Bescheinigung von 6 Stunden und 15 Minuten
für Ihre berufliche Weiterbildung nach § 15 FAO

<http://veranstaltungen.ruw.de/inv2019>



DEMPE in der Praxis

Im Rahmen des BEPS-Projektes hat die OECD ein neues Modell der Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern im Konzern veröffentlicht. In der Praxis bleiben jedoch viele Schnittstellen ungeklärt.

Mit dem erneuerten Kapitel VI der OECD Leitlinien schlägt die OECD unter dem Titel „DEMPE“ einen Ansatz zur wertorientierten Ermittlung der Leistungsbeiträge verschiedener Beteiligter zur Schaffung immaterieller Wirtschaftsgüter vor. Neben dem rechtlichen Eigentum kennt das Steuerrecht bereits das wirtschaftliche Eigentum, welches dann angenommen wird, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut ausübt und den rechtlichen Inhaber auf Dauer von der Nutzung ausschließen kann. Im Falle von immateriellen Wirtschaftsgütern können weitere Personen, die wesentlich zur Wertschaffung beitragen, ein sogenanntes „funktionales Eigentum“ erhalten. Dies ist allerdings kein Eigentum im herkömmlichen steuerlichen Sinne, sondern dokumentiert eine wirtschaftliche Mitberechtigung an den Erträgen in Fällen der Mitwirkung, die über ein Outsourcing hinausgeht. Technisch werden die Leistungen anderer Parteien (Funktionen, Nutzungsüberlassungen, Risikotragung) unter Berücksichtigung ihres Anteils an der Wertschöpfung bewertet.

Folgendes Beispiel mag dies verdeutlichen: Gesellschaft A ist rechtlicher Eigentümer eines Patentes. Gesellschaft B hat im Rahmen eines exklusiven, nicht kündbaren Vertrages mit dem Recht zur Unterlizenzierung das dauerhafte Recht zur Nutzung dieses Patentes, entfaltet jedoch selbst keine Aktivitäten außer der Unterlizenzierung. Gesellschaft C hat die DEMPE-Funktionen in Bezug auf das Patent ausgeübt.

Hiernach wäre A der rechtliche und B der wirtschaftliche Eigentümer. Gesellschaft C verfügt über funktionales Eigentum. Dies bedeutet, dass B weiterhin die Erträge von Dritten erhält, diese aber aus Sicht des DEMPE-Konzeptes an C weiterreichen muss. Die Transaktion, die sich aus der Leistungserbringung von C an B ergibt, ist in diesem Fall so zu bewerten, dass bei B kein Einkommen aus dem Wirtschaftsgut mehr verbleibt, wobei B dennoch wirtschaftlicher

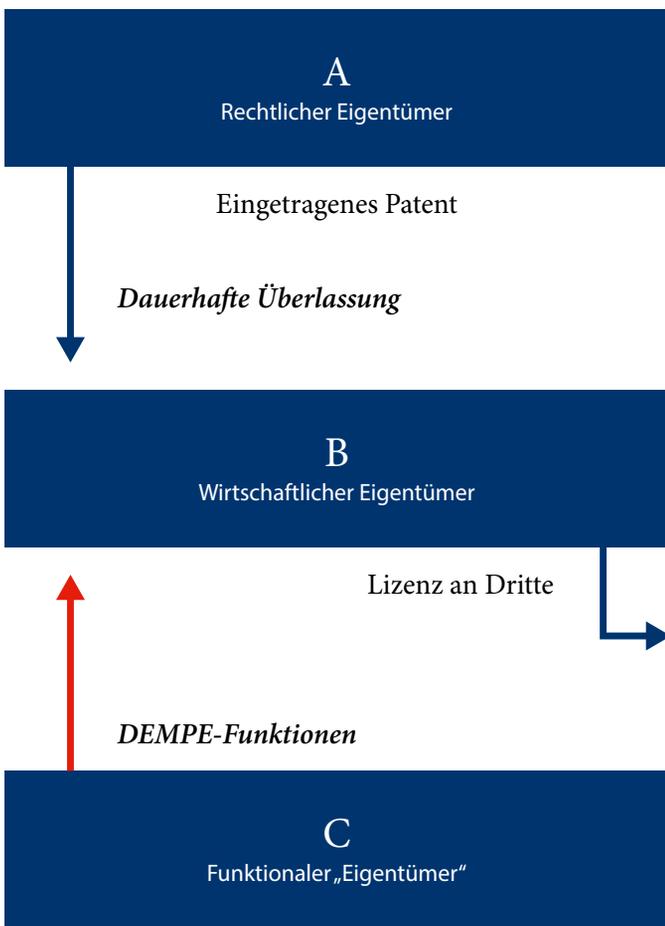
Eigentümer bleibt. Daran lassen sich etliche spannende Praxisfragen illustrieren.

UMSETZUNG IN NATIONALES RECHT

Das DEMPE-Konzept ist nicht explizit in deutsches Recht überführt worden. Es ist naheliegend, dass der Steuerpflichtige dieses Konzept anwenden kann, wenn er seine kommerziellen Beziehungen danach ausrichtet oder wenn er sich auf ein Doppelbesteuerungsabkommen beruft und der andere Staat den OECD-Ansatz anwenden will. Bis zu einem gewissen Grade fraglich ist hingegen, ob das DEMPE-Konzept zur steuerlichen Korrektur taugt. Eine Korrektur sollte wohl möglich sein, wenn die kommerziellen Bedingungen mit der zu Grunde liegenden Substanz nicht in Einklang zu bringen sind. Im Graubereich, der durch das DEMPE-Konzept abgedeckt wird, sollte eine Korrektur allerdings mangels Rechtsgrundlage (auch wenn ein DBA eine Erfassung erlauben würde) außerhalb des tradierten Instrumentariums der Verrechnungspreise nicht möglich sein.

VERHÄLTNIS ZUM WIRTSCHAFTLICHEN EIGENTUM

Das DEMPE-Konzept ist in gewisser Weise als Korrekturvorschrift ausgestaltet und führt nicht zu einem Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums, sondern zu einer Neubewertung der Transaktionen des (wirtschaftlichen) Eigentümers mit anderen Transaktionspartnern. Dies ergibt sich auch daraus, dass der funktionale Eigentümer den (wirtschaftlichen) Eigentümer nicht von seiner Sachherrschaft ausschließen kann (vgl. Puls/Heravi, IStR 2018, S. 725). Führt man sich das Eingangsbeispiel vor Augen, so ist dies nicht unmittelbar naheliegend, denn in diesem Fall würde B alle Erträge an C weiterreichen müssen. Solange dies nur in Form einer steuerlichen Korrektur geschieht, bleibt es dabei, dass B wirtschaftlicher Eigentümer ist. Würde die Unternehmensgruppe jedoch ihre kommerziellen Bedingungen dem DEMPE Konzept anpassen, so dass B tat-



VERLUSTE UND TIMING

Die OECD beschäftigt sich vor allem mit der Frage der Behandlung von Gewinnen. Konsequenterweise sollten Verluste ebenso aufgeteilt werden. Dies stellt ein praktisches Problem dar, denn die Wertbeiträge erfolgen zumeist in Form von Dienstleistungen und allenfalls noch in Form von Nutzungsüberlassungen. Diese sind jedoch keine geeigneten Träger für Verluste, denn dann müsste die Leistung mit einem negativen Wert verrechnet werden.

Ein sinnvoller Ausweg wäre es, wenn die leistenden Unternehmen ihre Leistungen erst dann (voll) verrechnen, wenn ein Gewinn entsteht. Konsequenterweise weitergedacht am eingangs ausgeführten Extrembeispiel hieße das, dass gar keine Leistungen verrechnet würden, auch keine Routineleistungen. Würde B über die nötige finanzielle Kapazität verfügen, könnte die Verrechnung der Routineleistungen erfolgen, allerdings würde B dann aus der Finanzierungsposition heraus eine Ertragsberechtigung erwerben.

ENTWICKLUNGS-POOLS

Das DEMPE-Konzept ist unmittelbar auf Entwicklungs-Pools anzuwenden, wie sich auch aus Ziffer 8.9 der OECD-Leitlinien ergibt (vgl. Koch, IStR 2016, S. 885 f.). Ein praktisches Problem entsteht, wenn die Miteigentumsanteile beispielsweise nach Kostentragung festgelegt werden und diese von den ausgeübten DEMPE-Funktionen abweichen. In diesem Fall können Ausgleichszahlungen zwischen den Poolteilnehmern erforderlich werden. Im Extremfall kann ein aus deutscher Sicht zivilrechtlicher Teilnehmer am Pool aus OECD Sicht als rein passiver Teilnehmer vom Ergebnis vollständig ausgeschlossen sein (vgl. Puls/Heravi, IStR 2018, S. 726 f.).

QUELLENSTEUER

Erträge, die eine Gesellschaft unter dem DEMPE-Konzept erhält, sollten in aller Regel die Erbringung wertschöpfender Dienstleistungen abgelten. Insoweit sollten sie auch nicht der Quellensteuer unterliegen, auch wenn sie beispielsweise umsatzbasiert vergütet werden. Gleichwohl dies Land für Land zu überprüfen wäre, können sich Vorteile oder Nachteile ergeben (vgl. Jochimsen, IStR 2018, S. 673 f.). Wären im Beispielfalle A und B in einem Staat mit gutem DBA-Netzwerk angesiedelt und C nicht, könnte vorbehaltlich Treaty-Shopping-Regeln Quellensteuer auf Patenterträge ausfallen, die bei einer direkten Lizenzierung durch C anfielen.

sächlich verpflichtet ist, alle Chancen und Risiken an C zu übertragen, könnte damit das wirtschaftliche Eigentum übergehen.

VERÄUSSERUNGSGEWINNE

Die Übertragung der Eigentümerposition könnte zu einem steuerpflichtigen Verkaufserlös nach herkömmlicher Lesart führen, obwohl B nach dem DEMPE-Konzept vorausschauend kein steuerliches Einkommen gehabt hätte, und C würde ein Wirtschaftsgut erwerben, für das ihm ohnehin die volle Ertragsberechtigung zustand. Dieser Konflikt lässt sich nur lösen, wenn die Behandlung von Veräußerungsgewinnen mit dem DEMPE-Konzept abgestimmt ist.

Würden A und B das Patent an einen Dritten veräußern, stellt sich die Frage, ob C dann auch an einem Veräußerungsgewinn zu beteiligen wäre. Diese Frage ist wahrscheinlich so zu beantworten, dass ein Veräußerungsgewinn unter dem DEMPE-Konzept ebenfalls zu berücksichtigen wäre. Konsequenterweise müsste B einen Veräußerungserlös erzielen und die Weitergabe des Erlöses als laufenden Aufwand oder Veräußerungskosten abziehen können.

Gesellschaft C würde einen laufenden Erlös von B erzielen. Dieser würde bei gewinn- oder umsatzabhängiger Ausgestaltung der Transaktion zwischen B und C ggf. nicht sofort realisiert (vgl. Jochimsen, IStR 2018, S. 674). Bei einem Transfer des Patentes an C würde diese Gesellschaft dann gleichzeitig ein Wirtschaftsgut erwerben und soweit zulässig abschreiben. In jedem Fall ist bei einer Anpassung der kommerziellen Bedingungen an das DEMPE-Konzept große Vorsicht geboten, um die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden.



Autor
Christian Schoppe
 Steuerberater,
 Partner bei
 Deloitte GmbH WPG

Internationale Finanztransaktionen: Quo vadis, Fremdvergleich?

Mit dem zukünftigen Kapitel X wird die OECD Grundsätze für einen Fremdvergleich bei Finanztransaktionen etablieren. Einige Aspekte des hierzu vorliegenden Diskussionspapiers sind allerdings kritisch zu betrachten.

Im Juli 2018 hat die OECD einen nicht-konsensualen Diskussionsentwurf zur Behandlung von konzerninternen Finanztransaktionen veröffentlicht. In diesem Beitrag werden wesentliche Vorschläge der OECD hinsichtlich konzerninterner Darlehen, Cash Pooling sowie Sicherheiten und Garantien zusammengefasst und kurz kommentiert.

Im Allgemeinen lässt der Entwurf darauf schließen, dass in einem neuen Kapitel X der OECD Verrechnungspreisrichtlinien eine detaillierte F&R Analyse sowie eine Beurteilung der wirtschaftlichen Umstände (inklusive Substanz) eine wesentliche Rolle bei der Anwendung des Fremdvergleiches für Finanzierungstransaktionen spielen werden.

KONZERNINTERNE DARLEHEN

Hinsichtlich des Fremdvergleichs bei konzerninternen Darlehen sieht der Entwurf neben der Anwendung der Preisvergleichsmethode auch eine Anwendung von alternativen Methoden vor, wie beispielsweise einen Ansatz auf Basis der Refinanzierungskosten des Kreditgebers. Darüber hinaus wird eine zweiseitige Betrachtungsweise der Transaktion vorgeschlagen, wobei vor allem die verfügbaren Handlungsalternativen der involvierten Parteien berücksichtigt werden sollen.

Aufgrund der hohen Markt-/Datentransparenz erachten wir vor allem die Anwendung der Preisvergleichsmethode als sachgerecht. Allerdings wird die vorgeschlagene zweiseitige Betrachtungsweise mit Alternativbetrachtungen ein hohes Maß an Subjektivität in die Fremdvergleichsanalyse einbringen und somit letztendlich auch zu einem erhöhten Dokumentationsaufwand seitens des Steuerpflichtigen führen.

CASH POOLING

In Bezug auf Cash Pools (CP) merkt die OECD zunächst an, dass ein CP typischerweise nicht unter fremden Dritten aufgesetzt wird. CP Transaktionen sollen vor allem auf Basis des F&R Profils des CP Masters bepreist werden. Übt der Master beispielsweise hauptsächlich Routinedienstleistungen aus – dies wird als Standard für Treasury-Aktivitäten postuliert –, so soll dieser auch lediglich eine auf der Kostenaufschlagsmethode basierende Routinevergütung erhalten, und etwaige Synergien sollen auf die CP Teilnehmer aufgeteilt werden. Hat der CP Master hingegen ein umfangreiches F&R Profil, so können auch alle oder ein Großteil der Synergien dem Master zugesprochen werden.

Wir halten die prinzipiell „offene“ Sichtweise der OECD für sachgerecht. Insbesondere ist es unseres Erachtens nach angemessen, neben

einer pauschalen Anwendung der Kostenaufschlagsmethode – mittlerweile durch einzelne Finanzverwaltungen praktiziert – auch andere Methoden zur „Synergieaufteilung“ zuzulassen, sofern dies durch das F&R Profil des CP Masters gerechtfertigt erscheint.

SICHERHEITEN UND GARANTIE

Die OECD ist grundsätzlich der Auffassung, dass Sicherheiten, sofern diese vorhanden sind, für steuerliche Zwecke mit in die Fremdvergleichsanalyse einfließen sollen. Auch die Auswirkungen des Konzernrückhalts werden im Entwurf diskutiert, allerdings ohne dabei konkrete Vorschläge für die Bemessung zu unterbreiten. Zur Preisfindung bei Garantien schlägt die OECD neben der Preisvergleichsmethode unter anderem auch einen nutzen- oder kostenbasierten Ansatz vor.

Es fehlt im aktuellen Entwurf unseres Erachtens ein Konzept zur qualitativen Beurteilung von Sicherheiten. Auch bleibt abzuwarten, ob die OECD zum Konzernrückhalt ihren in Kapitel I dargestellten „Bottom-up“ Ansatz beibehält.

FAZIT

Grundsätzlich begrüßen wir, dass die OECD die wesentlichen Prinzipien des Fremdvergleichs auch auf konzerninterne Finanztransaktionen überträgt. Trotz der sehr guten Verfügbarkeit von Marktdaten wird allerdings ein sehr aufwendiges und wenig konkretes Konzept verfolgt, das einen hohen Dokumentationsaufwand mit sich bringen wird.



Autoren

Dr. Jörg Hülshorst

Partner Transfer Pricing
PricewaterhouseCoopers GmbH
Düsseldorf

Simon Deistler

Senior Associate Transfer Pricing
PricewaterhouseCoopers GmbH
München

Betriebs Berater



4. FRANKFURTER STEUERKONGRESS

24. OKTOBER 2019 | 9.00 UHR - 17.30 UHR | FRANKFURT AM MAIN

INTERNATIONALES STEUERRECHT

BANKEN UND FINANZINDUSTRIE

COMPLIANCE UND UMSATZSTEUERRECHT

KONZERN- UND UNTERNEHMENSTEUERRECHT

Partner

**Baker
McKenzie.**

Weitere Informationen und Anmeldung unter
<http://www.frankfurter-steuerkongress.de>

dfv Mediengruppe

Sanktionen/Strafen bei VP

Überblick über die Entwicklung der Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten grenzüberschreitender Fallgestaltungen und ihre Sanktionierung

Rechtliche Grundlagen der Dokumentationsverpflichtung seit 1. 1. 2003

Die gesetzlichen Grundlagen für die Aufzeichnungspflicht von Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, sind seit 1. 1. 2003 im § 90 Abs. 3 AO verankert. Danach sollen die grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen sowohl zwischen verbundenen Unternehmen als auch zwischen Stammhaus und ihren Betriebsstätten in einer Verrechnungspreisdokumentation dargestellt werden. Die sogenannte Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) und die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. 4. 2005 konkretisieren inhaltlich die Aufzeichnungspflichten.

Sanktionen/Strafen bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO a.F.

Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger keine Aufzeichnungen vorlegt oder die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind.

Auch eine nicht zeitnah erstellte Dokumentation für „außergewöhnliche Geschäftsvorfälle“ (Änderung der Geschäftsstrategie, Umstrukturierungen und Umlagen) stellt eine Pflichtverletzung dar.

Hinzuschätzung nach § 162 Abs. 3 AO a.F.

Diese oben genannten Pflichtverletzungen führen zu Hinzuschätzungen im Rahmen von Betriebsprüfungen, da dies für eine widerlegbare

Vermutung spricht, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen im Inland höher sind als ursprünglich erklärt (Hinweis auf § 162 Abs. 3 AO).

Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO a.F.

Neben der Hinzuschätzung von Einkünften wird ein Strafzuschlag in Höhe von 5.000 Euro nach § 162 Abs. 4 AO festgesetzt. Dieser beträgt im Falle einer Hinzuschätzung nach § 162 Abs. 3 AO mindestens 5 Prozent und höchstens 10 Prozent des Mehrbetrags der Einkünfte, jedoch mindestens 5.000 Euro.

Bei verspäteter Vorlage (in der Regel 60 Tage nach Anforderung durch den Betriebsprüfer bzw. 30 Tage bei „außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen“) der verwertbaren Aufzeichnungen beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung.

Erhöhte Mitwirkungspflichten/Anforderungen an multinationale Unternehmen seit 1. 1. 2017 durch das BEPS-I Umsetzungsgesetz vom 20. 12. 2016

Im Zuge dieses Gesetzes wurde der § 90 Abs. 3 AO in der Weise angepasst, dass die Aufzeichnungspflicht eine landesspezifische Dokumentation („local file“) mit Sachverhaltsdokumentation und Angemessenheitsdokumentation erfasst. Die neu eingeführte „Stammdokumentation“ („masterfile“) für multinationale Unternehmensgruppen ab 100 Millionen Euro Umsatz erhöht die Anforderungspflichten.

Geänderte beziehungsweise verschärfte Sanktionen im § 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO ab 1. 1. 2017

Die Hinzuschätzungen und Sanktionen bei Verletzung von Aufzeichnungspflichten sind seit 2017 geschäftsvorfallbezogen vorzunehmen. Die Höhe der Sanktionen im Vergleich zur Altregelung bleibt gleich.

Fazit

Mit der Einführung des „Country by Country Reporting“ zum 1. 1. 2016 werden multinationale Konzerne zu erhöhten Aufzeichnungen verpflichtet (§ 138a AO) und vor neue Herausforderungen zur Erfüllung der steuerlichen Dokumentations- und Berichtspflichten gestellt. Bei Nichtgabe droht ein Bußgeld in Höhe von bis zu 10.000 Euro, § 379 Abs. 2 Nr. 1c AO.

Die „geschäftsvorfallbezogene“ Sanktionierung der Verletzung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 wirkt im Vergleich zur alten Fassung verschärfend.



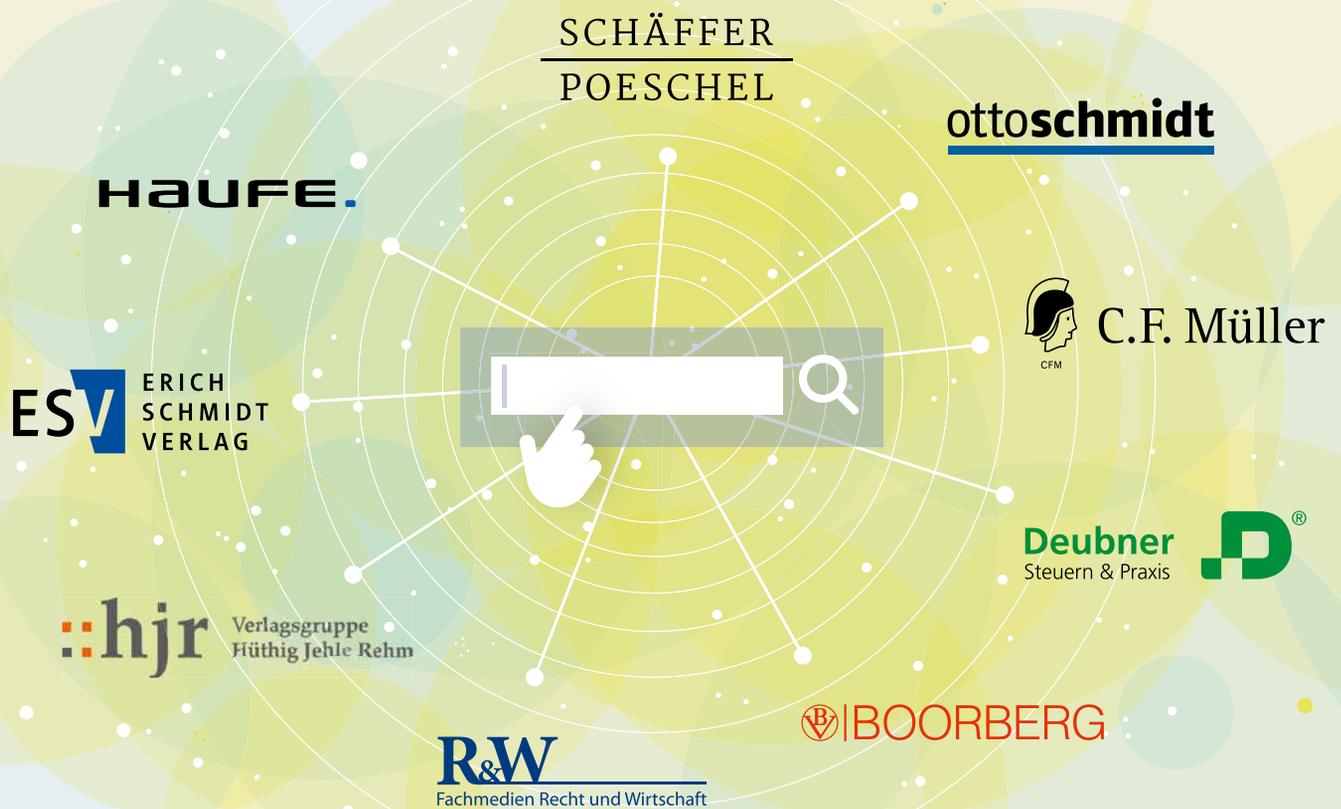
Autoren

Dipl. Finanzwirt (FH)
Frank Bohländer
Bankenprüfer in Frankfurt

Dipl. Finanzwirt (FH)
Oliver Bohländer
Bankenprüfer in Frankfurt

HAUFE.

EINMAL SUCHEN, ALLES FINDEN. VERLAGSÜBERGREIFEND!



TOP-INHALTE AUF EINER PLATTFORM

Sie wünschen sich einen Ort, an dem Sie alle Ihre Nachschlagewerke durchsuchen können? Und kanzleiinternes Wissen langfristig sichern?

Die Digitale Kanzleibibliothek von Haufe bietet Ihnen genau das! Wählen Sie aus den Partner-Verlagen die für Sie relevanten Werke aus und stellen Sie diese individuell zusammen. Zusätzlich können Sie auch kanzleieigene Inhalte integrieren. So können Sie Inhalte von Haufe und weiteren Verlagen sowie Ihre kanzleieigenen Inhalte einfach durchsuchen.

Mehr Informationen unter:

www.haufe.de/digitales-fachwissen

Oder unter:

0800 000 4580 (kostenlos)

GEHT STEUERSACHEN AUF DEN GRUND.

www.nwb-nautilus.de

