

Transfer Pricing Perspective Deutschland

***Aktuelles aus der
Praxis für die Praxis***

*Ausgabe 36,
November 2017*

Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

das Verrechnungspreisumfeld entwickelt sich dynamisch weiter. Die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen beschäftigt weiterhin die OECD, aber auch die Unternehmen, die mit den Veränderungen umgehen müssen. So hat die OECD im September die Leitlinien zur Umsetzung des CbCR aktualisiert und drei weitere Dokumente zum Umgang mit dem CbCR herausgegeben. Letztere richten sich zwar primär an die Finanzverwaltungen hinsichtlich Umgang und Interpretation der im CbCR erhobenen Daten, doch müssen sich auch die Steuerpflichtigen damit auseinandersetzen, wie die eigenen Daten durch Dritte zukünftig verwendet werden sollen.

Insbesondere spielt die Verwendung von Daten dann eine noch herausgehobenere Rolle, wenn diese nicht nur von den Finanzverwaltungen gelesen und bewertet werden können, sondern auch von einer breiteren Öffentlichkeit. Das wäre dann der Fall, wenn die Daten aus dem CbCR veröffentlicht werden, beispielsweise im Rahmen des Jahresabschlusses. Dies ist eine Forderung, die unter anderem von verschiedenen Nichtregierungsorganisationen (NGOs) gestellt wird. In ihren Augen kann durch noch mehr Transparenz der Druck auf die Unternehmen erhöht werden, legale, jedoch aus ihrer Sicht unmoralische Steuergestaltungen zu verhindern. Die Intention dabei scheint klar: Mit dem erhobenen Zeigefinger soll erreicht werden, dass mehr Geld zur Finanzierung lokaler Infrastrukturmaßnahmen zur

Verfügung gestellt werden kann. Jedoch muss dabei auch sichergestellt werden, dass die Diskussion ausgewogen ist. Die Frage ist letztlich, wer Deutungshoheit darüber hat, was noch (moralisch) erlaubt ist und was eben nicht. Die Unternehmen dürfen bei dieser Frage nicht alleingelassen bzw. der willkürlichen Doppelbesteuerung ausgesetzt werden.

Es bleibt zu erwarten, dass die Fälle der Doppelbesteuerung in Zukunft weiter zunehmen. Leider sticht gerade Deutschland dabei hervor, eine hohe Zahl an Verfahren zu verursachen. Es bleibt zu hoffen, dass die Mechanismen geschärft werden, damit Doppelbesteuerungsfälle in Zukunft schneller oder bereits im Vorfeld der Besteuerung gelöst werden können.

Diese und weitere Themen beleuchten wir in unserer *TP Perspective*. Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre und hoffen, dass Sie wieder viele nützliche Informationen für Ihre tägliche Arbeit mitnehmen. Wenn Sie Fragen oder Anregungen haben, freuen wir uns sehr über Ihre Nachricht unter TPPD_redaktionsteam@de.pwc.com.

Herzliche Grüße

Ihr Redaktionsteam

Inhalte

Im Fokus	05	Veröffentlichungen	17
Neue Veröffentlichungen der OECD zum CbCR	05		
CbCR – Übermittlung nach OECD-XML-Schema	07	Veranstaltungen	18
Deutschland	08	Service	20
Neue Entscheidungen zu Teilwertabschreibungen bei Darlehen	08	Besondere Hinweise	20
Zustimmung des Bundesrats zum Informationsaustausch bei Steuersparmodellen	09	Ansprechpartner in Ihrer Nähe	21
		Redaktion	21
Global	10	Bestellung und Abbestellung	22
Verrechnungspreise aus globaler Sicht – was jenseits der OECD passiert	10		
BEPS-Aktionspunkt 15 – Multilaterales Instrument zwischen Indien und Deutschland	11		
Länderbeiträge	13		
Österreich: Funktionsverlagerungen im Fokus	13		
Naher Osten: Notwendigkeit der Dokumentation	13		
Polen: Abzugsfähigkeit von Dienstleistungen/Lizenzen	13		
Japan: Beratung für die Erstellung des Local File	14		
Aus unserer Praxis	15		
Vorabverständigungsverfahren über eine Markenlizenz	15		
Umgang von Konzernen mit öffentlichem Druck bezüglich der Veröffentlichung von Informationen zu ihren Steuer- und TP-Systemen	16		

Abkürzungen

Abs.	Absatz	GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
AO	Abgabenordnung	ggf.	gegebenenfalls
AOA	Authorised OECD Approach	GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
APA	Advance Pricing Agreement (Vorabverständigungsverfahren)	GuV	Gewinn-und-Verlust-Rechnung
Art.	Artikel	IP	Intellectual Property
AStG	Außensteuergesetz	IWF	Internationaler Währungsfonds
Az.	Aktenzeichen	lit.	littera (Buchstabe)
BAPA	Bilateral Advance Pricing Agreement (bilaterales Vorabverständigungsverfahren)	MAP	Mutual Agreement Procedure
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)	MLI	Multilaterales Instrument
BFH	Bundesfinanzhof	NGO	Non-Governmental Organisations
BMF	Bundesministerium der Finanzen	Nr.	Nummer
BP	Betriebsprüfungen	NTA	Nationale Steuerbehörde
BRIC	Brasilien, Russland, Indien, China	OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
BStBl.	Bundessteuerblatt	OECD-Richtlinien	OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	sog.	sogenannt
bzw.	beziehungsweise	TIN	Steueridentifikationsnummer
CbCR	Country-by-Country-Reporting	TP	Transfer Pricing (Verrechnungspreise)
CbC-Report	Country-by-Country-Report	UAPA	Unilateral Advance Pricing Agreement (unilaterales Vorabverständigungsverfahren)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	UN	Vereinte Nationen
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization	VPR	Verrechnungspreisrichtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz	XML	Extensible Markup Language
EU	Europäische Union		
F&E	Forschung und Entwicklung		
FG	Finanzgericht		

Im Fokus

Neue Veröffentlichungen der OECD zum CbCR

Im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 hat die OECD im September die Leitlinien zur Umsetzung des CbCR aktualisiert und drei weitere Dokumente veröffentlicht. Die neu veröffentlichten Dokumente richten sich vor allem an die Finanzverwaltungen. Einerseits enthalten sie Handlungsempfehlungen für den Umgang mit den im CbC-Report enthaltenen Informationen und wie diese in ein erfolgreiches Tax Risk Management der Finanzverwaltungen mit einbezogen werden können, andererseits soll durch eine „angemessene Verwendung“ ein Fehlgebrauch durch die Finanzverwaltungen verhindert werden.

Überblick

Mit dem länderbezogenen Bericht (CbC-Report) erhalten Finanzverwaltungen zum 31. Dezember 2017 bisher noch nie da gewesene Informationen über die Verteilung von Umsatzerlösen, Gewinnen, Steuerzahlungen und anderen Indikatoren von multinationalen Konzernen. Bislang haben 60 Staaten die CbCR-Regelungen umgesetzt, zehn weitere sind aktuell in der Planung. Es wird erwartet, dass das Interesse der Finanzverwaltungen unterschiedlich hoch sein wird. Vor allem in Ländern, in denen Unternehmensteile von multinationalen Konzernen eher Routinefunktionen übernehmen und daher vergleichsweise niedrige Gewinne erzielen, dürfte das Interesse an den im CbC-Report enthaltenen Informationen höher sein. Dies spiegelt sich unter anderem auch in den unterschiedlich hohen Strafen der Länder wider, die von 5.000 bis 10.000 Euro in Deutschland bis zu umgerechnet circa 50.000 Euro in der

Tschechischen Republik oder bis zu 60.000 Euro in Ungarn reichen. Obwohl die ersten Fristen zur Abgabe des CbC-Reports dieses Jahr ablaufen, plant die OECD weitere Papiere bis zum Jahresende und auch im Folgejahr weitere Präzisierungen und Aktualisierungen zu veröffentlichen. Spannend bleibt auch, ob die EU-Kommission das Public CbCR verabschieden wird, was noch einmal eine neue Dimension der Transparenz mit sich bringen würde.

Guidance on the Effective Implementation of CbCR

Drei Punkte der im Juni 2016 von der OECD veröffentlichten Leitlinien zur Umsetzung des CbCR wurden im September aktualisiert bzw. ergänzt.

(i) Revenues

Sämtliche Erträge, die nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung (GuV) ausgewiesen werden, sind in Tabelle 1 in der Spalte Revenues anzugeben. Damit werden Umsatzerlöse, die auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit entfallen, aber auch diejenigen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt werden, mit einbezogen. Erträge, zum Beispiel aus Umbewertungen, bzw. unrealisierte Gewinne, die nicht in der GuV, sondern in der Bilanz, zum Beispiel im Eigenkapital, anzugeben sind, sind nicht in den Revenues zu berücksichtigen.

(ii) Amount of Income Tax Accrued und Amount of Income Tax Paid

Die Spalte *Amount of Income Tax Accrued* stellt den gesamten Steueraufwand des laufenden Geschäftsjahres aller in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Konzerneinheiten dar, unabhängig davon, ob die Steuer tatsächlich gezahlt wurde.

Amount of Income Tax Paid entspricht der Höhe der im Geschäftsjahr tatsächlich gezahlten Ertragsteuern in einem Steuerhoheitsgebiet. Diese kann Vorauszahlungen für das Folgejahr sowie Nachzahlungen aus dem Vorjahr enthalten. Eine Ausnahme besteht für Erstattungen, die vom Steuerpflichtigen als Ertrag behandelt werden. In diesem Fall sollten die Steuerzahler die Erstattung in den Umsatzerlösen ausweisen und in Tabelle 3 folgende Angabe machen: „Steuererstattungen werden in den Umsatzerlösen ausgewiesen und nicht in der Ertragsteuer.“

(iii) Multinationale Konzerne mit einem Rumpfwirtschaftsjahr

Für multinationale Konzerne, deren Wirtschaftsjahr nach dem 1. Januar 2016 beginnt und vor dem 31. Dezember 2016 endet, können die Länder eine Übergangsregelung treffen. Der CbC-Report muss dann auch erst bis zum 31. Dezember 2017 abgegeben werden, trotz prinzipieller 12-Monats-Frist.

CbCR Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in CbC-Reports

Außerdem hat die OECD im September Leitlinien zur „angemessenen Verwendung“ der im CbC-Report enthaltenen Informationen veröffentlicht. Im Rahmen des Competent Authority Agreement (CAA), das den Austausch der CbC-Reports zwischen den Finanzverwaltungen regelt, verpflichten sich die Staaten zu einer „angemessenen Verwendung“ der CbCR-Daten (Section 5).

(i) Definition des Begriffs „angemessene Verwendung“

Die im CbC-Report enthaltenen Daten sollen zu einer allgemeinen Risikoabschätzung bezüglich Verrechnungspreisgestaltungen, Gewinnkürzungen und Gewinn-

Im Fokus

verlagerungen sowie für ökonomische und statistische Analysen genutzt werden. Die OECD stellt klar, dass die Informationen des CbC-Reports nicht die Verrechnungspreisanalyse ersetzen und demnach auch nicht als Grundlage für Verrechnungspreisanpassungen oder formelhafte Gewinnaufteilungen verwendet werden dürfen.

(ii) Konsequenzen bei einem Verstoß gegen die „angemessene Verwendung“

Die „angemessene Verwendung“ stellt in Verbindung mit der Vertraulichkeit und Konsistenz eine der Voraussetzungen für den Austausch und die Verwendung von CbC-Reports dar. Die Behörden verpflichten sich einerseits, begründete Anpassungen der ausländischen Behörden zu übernehmen. Die Anpassungen müssen jedoch angemessen begründet und dokumentiert werden; der CbC-Report allein reicht nicht als Grundlage aus. Andererseits verpflichten sich die Behörden, Verstöße gegen eine „angemessene Verwendung“ zu melden und im Falle eines Verstoßes den Austausch des CbC-Reports auszusetzen.

(iii) Handlungsempfehlungen, um die „angemessene Verwendung“ sicherzustellen

Um eine „angemessene Verwendung“ der CbC-Daten durch die Finanzverwaltungen sicherzustellen, gibt die OECD Handlungsempfehlungen. Dazu gehören unter anderem die Unterzeichnung des multilateralen oder bilateralen CAA sowie die Einführung einer schriftlichen Richtlinie, die eine „angemessene Verwendung“ vorschreibt und die allen Mitarbeitern im Rahmen von Schulungen oder Anleitungen kommuniziert wird. Damit einhergehend sollen auch Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen implementiert werden.

Handbook on Effective Implementation

Das Handbuch zur effektiven Implementierung ist eine praktische Anleitung zu den Schlüsselementen, die die Länder bei der Einführung des CbC-Reportings beachten müssen, einschließlich technischer Fragen im Zusammenhang mit der Einreichung, dem Austausch und der Verwendung von CbC-Reports.

Handbook on Effective Tax Risk Assessment

Das 88-seitige Handbuch zur effektiven Bewertung von Steuerrisiken unterstützt die Länder bei der Nutzung von CbC-Reports durch Einbeziehung der Informationen in den Risikobewertungsprozess einer Steuerbehörde.

Insbesondere enthält das Handbuch 19 Steuerrisikoindikatoren, die mit den Informationen aus dem CbC-Report analysiert werden können. Die OECD weist zum Beispiel darauf hin, dass hohe Gewinne, aber wenig Substanz in einem Land auf mögliche Gewinnverlagerungen hinweisen können. Auch Aktivitäten in sogenannten Risikogebieten (z. B. Steueroasen) stellen einen Risikoindikator dar. Zwar werden für jeden dieser Steuerrisikoindikatoren auch alternative Erläuterungen dargestellt und es wird vor voreiligen und falschen Schlussfolgerungen gewarnt. Trotzdem können die CbC-Reports ein sehr wichtiges Instrument für die Identifizierung von Verrechnungspreisen und anderen Risiken bezüglich der Gewinnverlagerung und Gewinnkürzung darstellen. Des Weiteren wird empfohlen, die CbC-Reports von Unternehmen innerhalb einer Branche und die CbC-Reports eines Unternehmens aus mehreren Perioden zu vergleichen.

Außerdem enthält das Handbuch ein Beispiel für die Analyse eines CbC-Reports eines fiktiven Konzerns. In diesem Zusammenhang wird aufgezeigt, wie die Finanzverwaltungen einen CbC-Report zur allgemeinen Risikoanalyse nutzen können und welche weiteren Dokumente des Steuerpflichtigen angefragt werden können, um diese Risiken genauer zu untersuchen.

Fazit und Ausblick

Die Unsicherheit für Unternehmen bleibt groß. Zwar ist eine „angemessene Verwendung“ der CbC-Informationen verpflichtend für die Finanzverwaltungen, jedoch bleibt abzuwarten, inwieweit es zu einem Fehlgebrauch der Behörden kommen wird. Ähnlich der Empfehlung zu einem dry run (Ausgabe 32 des *TP Perspective*) wird empfohlen, eine vorläufige Version des CbC-Reports vor der Abgabe bei der Finanzverwaltung zu erstellen, um zu prüfen, ob der Bericht auf Basis der genannten Risikoindikatoren Angriffsflächen bietet. Gegebenenfalls können dann vor der Abgabe noch Anpassungen vorgenommen oder notwendig erscheinende Erläuterungen in Tabelle 3 mit aufgenommen werden. Da die OECD weitere Aktualisierungen und Präzisierungen ihrer Handlungsempfehlungen zu veröffentlichen plant, sollte mit der Einreichung des CbC-Reports bis zum Jahresende gewartet werden.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Silke Golz**
PwC Köln

✉ **Sarah Scherba**
PwC Düsseldorf

Im Fokus

CbCR – Übermittlung nach OECD-XML-Schema

In Deutschland muss die Übermittlung des CbC-Reports an das BZSt in einem vorgeschriebenen Format entsprechend dem von der OECD veröffentlichten Schema Extensible Markup Language (XML) erfolgen. Dieses orientiert sich zwar im Wesentlichen an der von der OECD veröffentlichten CbCR-Struktur (Annex III zu Chapter V der OECD Transfer Pricing Guidelines 2017), sieht jedoch die Ergänzung weiterer Informationen unter anderem zur eindeutigen Zuordnung der enthaltenen Informationen vor.

Erstellung von XML-Dateien gemäß OECD-Schema

Bereits am 22. März 2016 veröffentlichte die OECD Details über das standardisierte elektronische Format für den länderübergreifenden Austausch der CbC-Reports zwischen den Steuerbehörden. Dazu gehören das XML-Schema für den internationalen CbCR-Datenaustausch sowie ein zugehöriges Benutzerhandbuch. Im September 2017 wurde das Benutzerhandbuch aktualisiert. Die von der OECD veröffentlichten Dokumente sollen einer staatenübergreifend konsistenten Implementierung des CbCR-Prozesses dienen. Daher wurde das CbC-XML-Schema primär für den automatischen Austausch von CbC-Reports zwischen Steuerbehörden entworfen. Allerdings sieht die lokale Umsetzung von CbCR-Regelungen in vielen Ländern – darunter auch Deutschland – ebenfalls für die Übermittlung des CbCR durch den berichtspflichtigen Konzern an die zuständige Steuerbehörde die Nutzung des CbC-XML-Schemas vor. Eine Übermittlung des CbC-Reports an das BZSt in anderen Dateiformaten wie Excel, Word oder PDF ist nicht gestattet.

Inhalt des OECD-XML-Schemas

Das CbC-XML-Schema besteht aus drei Abschnitten:

- 1. Message Header:** Der erste Abschnitt des OECD-XML-Schemas enthält Angaben zur eindeutigen Identifizierung der übermittelnden Berichtsgesellschaft, zum Land der empfangenden Finanzbehörde, zum Wirtschaftsjahr, für welches der CbC-Report erstellt wurde, und dazu, ob es sich um einen erstmals übermittelten CbC-Report handelt oder um die Berichtigung eines bereits übersandten CbC-Reports.
- 2. Constituent Entity Identification:** Der zweite Abschnitt enthält Datenelemente zur eindeutigen Identifizierung der im CbC-Report erfassten Konzernunternehmen einschließlich Steueridentifikationsnummer (TIN) und Adresse der jeweiligen Konzernunternehmen.
- 3. CbC Reporting:** Der dritte Abschnitt enthält den eigentlichen Inhalt des CbC-Reports einschließlich Tabelle 1 (*Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction*), Tabelle 2 (*List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation*) und Tabelle 3 (*Additional information*).

Das Benutzerhandbuch der OECD enthält Erläuterungen, welche Angaben in den einzelnen Abschnitten des CbC-XML-Schemas vorzunehmen sind, wie diese Angaben erfolgen müssen, zum Beispiel maximale Anzahl von Zeichen, und ob es sich jeweils um verpflichtende oder optionale Angaben handelt.

Korrektur bereits versandter OECD-XML-Daten

Stellt der berichtspflichtige Konzern nach Übermittlung der XML-Datei an das BZSt fest, dass Korrekturen der übermittelten Daten notwendig sind, kann eine weitere XML-Datei erstellt und übermittelt werden. Daher sieht das CbC-XML-Schema die Angabe eindeutiger Erstellungs-IDs

vor, auf die sich erneut übermittelte oder korrigierte XML-Schemata beziehen müssen, um eine eindeutige Zuordnung der übermittelten Daten zu gewährleisten.

Übermittlung des CbC-Reports an das BZSt

Die Datenübermittlung an das BZSt soll voraussichtlich ab Januar 2019 über die Massendatenschnittstelle ELMA nach Registrierung auf dem Onlineportal des BZSt erfolgen. Bis zur Bereitstellung der Schnittstelle, das heißt zumindest 2017 und 2018, ist der CbC-Report zwingend als Anhang einer De-Mail an das BZSt zu senden. Hierzu muss die Anmeldung eines De-Mail-Kontos bei einem akkreditierten Anbieter erfolgen, wobei zur Erhöhung der Datensicherheit nur Nutzer mit einer überprüften Identität De-Mails versenden und empfangen dürfen. Zu diesem Zweck muss sich der Versender vor Eröffnung eines De-Mail-Kontos bei dem Anbieter seiner Wahl ausweisen.

Fazit und Ausblick

Die Übermittlung von CbC-Reports im XML-Schema erfordert neben dem eigentlichen Inhalt des CbC-Reports zusätzliche Daten, beispielsweise Steuernummern und Adressen aller CbCR-relevanten Gesellschaften. Gern berät PwC Sie über Softwarelösungen zur effizienten Erhebung und Analyse der CbCR-relevanten Daten, zur XML-Konvertierung von CbC-Reports und zur Datenübermittlung an das BZSt mittels De-Mail.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Joachim Sohn**

PwC Stuttgart

✉ **Marianne Grabowski**

PwC Berlin

✉ **Rebecca Simoneit**

PwC Berlin

Deutschland

Neue Entscheidungen zu Teilwertabschreibungen bei Darlehen

Die steuerrechtliche Behandlung wertverlustiger Darlehensforderungen im grenzüberschreitenden Konzernverbund stellt noch immer ein streitbefangenes Thema im Rahmen von Betriebsprüfungen dar. Die fortwährend restriktive Auffassung der Verwaltung führt dazu, dass sich auch die Finanzgerichte mit dieser Thematik auseinandersetzen müssen.

Hintergrund

Konzerninterne Darlehensverhältnisse erfahren eine gesteigerte Aufmerksamkeit seitens der Betriebsprüfer – gerade im grenzüberschreitenden Fall. Hier sehen sich Steuerpflichtige schnell dem Verdacht ausgesetzt, das Steuersubstrat durch die jeweils vereinbarten Konditionen gemindert zu haben. Ergibt sich überdies die Notwendigkeit, die Darlehensforderung (teilweise) abzuschreiben, so muss ernstlich mit einer Untersuchung im Rahmen der Prüfung zu rechnen sein. Dabei wird regelmäßig nicht nur der vereinbarte Zinssatz selbst angegriffen, sondern es werden auch die übrigen Konditionen des Vertrags geprüft.

Grund hierfür ist ein Erlass des BMF vom 29. März 2011 (IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl. I 2011, S. 277), nach dem im Fall grenzüberschreitender Darlehen sämtliche Umstände der fraglichen Geschäftsbeziehung einer Prüfung nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 AStG standhalten müssen.

Die Rechtmäßigkeit einer auf dieser Grundlage vorgenommenen Korrektur war bereits wiederholt Gegenstand eines Verfahrens vor dem BFH. So entschied dieser zuletzt

mit Urteil vom 24. Juni 2015 (I R 29/14, BStBl. II 2016, S. 258), dass die Teilwertabschreibung eines Steuerpflichtigen dann nicht gemäß § 1 Abs. 1 AStG korrigiert werden dürfe, wenn die voraussichtlich dauerhafte Wertminderung nicht das spezifische Resultat gerade eines fremdunüblichen Zinssatzes selbst ist. Zur Begründung wies der BFH darauf hin, dass in den beurteilten Fällen stets ein DBA Anwendung gefunden habe, das eine dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Klausel enthielt. Eine solche wiederum entfalte Sperrwirkung gegenüber nationalen Korrekturvorschriften dahingehend, dass diese lediglich zum Zwecke einer Berichtigung aufgrund fremdunüblicher Preise (der Höhe nach) herangezogen werden könne, nicht jedoch mit Blick auf vermeintlich fremdunübliche Bedingungen dem Grunde nach.

Position der Finanzverwaltung

Das BMF hat sich der Ansicht des BFH nicht angeschlossen und veröffentlichte am 30. März 2016 stattdessen einen sogenannten Nichtanwendungserlass (IV B 5 – S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, S. 455), durch den es klarstellte, die Grundsätze der oben genannten BFH-Entscheidungen nicht über die vom BFH entschiedenen Einzelfälle hinaus anwenden zu wollen.

Neuere Entwicklungen

Infolge dieses Erlasses ist es zwischenzeitlich erwartungsgemäß erneut dazu gekommen, dass Finanzbehörden Teilwertabschreibungen unter Missachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung außerbilanziell hinzu-rechneten. Resultat dessen waren dann auch vier neue strittige Entscheidungen binnen kurzer Zeit, die allerdings allesamt der Linie des BFH folgten. Dabei handelt es sich im Einzelnen um die Urteile des FG Düsseldorf vom 10. November 2015 (6 K 2095/13 K) bzw. 27. Juni 2017

(6 K 896/17 G, K), des FG Münster vom 18. Mai 2017 (3 K 2872/14 G, F) und des FG Baden-Württemberg vom 12. Januar 2017 (3 K 2647/15).

In der Hoffnung, eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung erreichen zu können, hat die Finanzverwaltung bisher in drei dieser vier Verfahren Rechtsmittel eingelegt. So sind derzeit Revisionen gegen die Entscheidungen des FG Düsseldorf vom 10. November 2015 (I R 73/16) und des FG Baden-Württemberg vom 12. Januar 2017 (I R 5/17) sowie eine Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision durch das Urteil des FG Münster vom 18. Mai 2017 (I B 57/17) anhängig.

Fazit und Ausblick

Konzerninterne Darlehensverträge bleiben ein Prüfungsschwerpunkt der Finanzbehörden, welche eine besondere Sensibilität aufweisen, wenn es in diesem Zusammenhang auch zu Teilwertabschreibungen durch den Steuerpflichtigen gekommen ist.

Ungeachtet der eindeutigen Rechtsprechung des BFH hält die Finanzverwaltung weiter daran fest, § 1 Abs. 1 AStG für Zwecke einer Korrektur auch dann heranzuziehen, wenn bloß Zweifel an der Fremdüblichkeit vertraglicher Konditionen dem Grunde nach bestehen.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Dr. Ludger Wellens**
PwC Düsseldorf
- ✉ **Martin J. Chwalek**
PwC Düsseldorf

Deutschland

Zustimmung des Bundesrats zum Informationsaustausch bei Steuersparmodellen

Am 22. September 2017 hat der Bundesrat dem Vorstoß der EU bezüglich eines verpflichtenden Informationsaustauschs für meldepflichtige grenzüberschreitende Steuersparmodelle ausdrücklich zugestimmt. Ferner stellte der Bundesrat fest, dass die Einführung von Regelungen für eine solche Meldepflicht den langjährigen Forderungen des Bundesrats entspreche. In Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Steuersparmodellen stehen insbesondere auch Verrechnungspreisthemen im Fokus.

Ausweitung des automatischen Informationsaustauschs auf grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle

Gemäß dem von der EU-Kommission veröffentlichten Richtlinienentwurf zur Erweiterung des Informationsaustauschs in Steuersachen sollen die EU-Mitgliedsstaaten ab dem Jahr 2019 sogenannte Finanzintermediäre (insbesondere Entwickler und Vertreiber von Steuergestaltungsmodellen) dazu verpflichten, grenzüberschreitende Gestaltungen unter bestimmten Voraussetzungen anzuzeigen. Die in diesem Zusammenhang gesammelten Informationen könnten anschließend über eine Datenbank mit anderen EU-Mitgliedsstaaten geteilt werden. Sofern hierbei dem Berufsgeheimnis unterliegende Steuerberater als Finanzintermediäre involviert sind, trifft die Anzeigepflicht den Steuerpflichtigen ebenso wie in Fällen, in denen die jeweilige Unternehmensteuerabteilung ohne den Einbezug von

Finanzintermediären Steuergestaltungsmodelle entwickelt. Das Ziel dieses Informationsaustauschs ist es, die Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedsstaaten hinsichtlich besonders aggressiver und möglicherweise missbräuchlicher Steuersparmodelle zu sensibilisieren (beispielsweise in Fällen von nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz oder den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien entsprechenden künstlichen Gewinnverschiebungen innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen und hieraus resultierenden Steuerersparnissen). Konkret sollen durch eine Pflicht zur frühzeitigen Anzeige von Steuergestaltungsmodellen die Finanzverwaltungen in die Lage versetzt werden, effektiv auf Steuergestaltungen zu reagieren und Regelungslücken zu schließen. Im Ergebnis soll dies zu einer gerechteren Besteuerung im Binnenmarkt führen. Um dies zu ermöglichen, sehen die Vorschläge der EU neben einer Anzeigepflicht auch Vorgaben für die Mitgliedsstaaten vor, die die gegenseitige Offenlegung und den Austausch potenziell aggressiver grenzüberschreitender Steuergestaltungsmodelle betreffen.

Beschluss des Bundesrats

Der Bundesrat hat die Vorschläge der EU ausdrücklich begrüßt und darüber hinaus angeregt, die Anzeigepflicht nicht nur für internationale Gestaltungen, sondern auch nationale Steuervermeidungspraktiken einzuführen. Darüber hinaus regte der Bundesrat verschiedene Nachbesserungen an, für deren Umsetzung sich die Bundesregierung bei der Europäischen Kommission einsetzen soll:

- Bislang soll eine Meldepflicht erst bestehen, wenn ein Steuervorteil „der Hauptzweck“ der Gestaltung ist. Nach Auffassung der Länderkammer sollte die Meldepflicht bereits greifen, wenn der Steuervorteil „einen wesentlichen Zweck“ der Gestaltung darstellt.

- Die angedachte Meldefrist von fünf Arbeitstagen für Finanzintermediäre hält der Bundesrat für zu kurz. Die Ländervertreter schlagen einen späteren Meldezeitpunkt vor und wollen hierdurch den Finanzintermediären die Möglichkeit einräumen, das avisierte Steuermodell sowie die dahinterstehenden, gegebenenfalls wirtschaftlichen Beweggründe zu erläutern.
- Zur Sicherstellung einer europaweit einheitlichen Vorgehensweise sollen verbindliche Mindest- und Maximalstandards als Reaktion auf erwiesene aggressive Steuergestaltungsmodelle festgelegt werden.

Fazit

Trotz der Zustimmung des Bundesrats sind im Zusammenhang mit der Pflicht zur Anzeige grenzüberschreitender Steuergestaltungsmodelle noch viele Fragen offen: Beispielsweise ab wann ein Steuermodell als „aggressiv“ zu klassifizieren ist, ob es zu einer Verlängerung der sehr kurz bemessenen Meldefrist kommt und ob mit der Meldepflicht auch ein Anspruch des Steuerpflichtigen entsteht, eine zeitnahe Auskunft der Steuerbehörden bezüglich der Einstufung des gemeldeten Modells zu erhalten.

Ihr Ansprechpartner

 **Florian Weidlich**
PwC Stuttgart

Global

Verrechnungspreise aus globaler Sicht – was jenseits der OECD passiert

Die Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise wurden in den letzten Jahren signifikant durch die OECD und deren BEPS-Initiative getragen. Allerdings lohnt auch ein Blick über den Tellerrand. Neben der OECD haben sich weitere internationale Institutionen mit dem Thema befasst. Dieser Beitrag soll einer ersten Einordnung der Reichweite von BEPS jenseits der westlichen Welt sowie der Entwicklungen außerhalb der OECD dienen.

BEPS-Maßnahmen – auch von Nicht-OECD-Staaten umgesetzt

Zahlreiche Staaten, die offiziell nicht Mitglied der OECD sind, haben das BEPS-Projekt nicht nur aufmerksam verfolgt, sondern bereits zur Entstehung beigetragen. Daher verwundert es nicht, dass zumindest einzelne BEPS-Maßnahmen von Nichtmitgliedstaaten aktiv umgesetzt werden. Hierzu zählen vor allem Staaten in Afrika und Lateinamerika. Diese setzen jedoch primär lediglich die für sie passenden Aktionspunkte um. Je näher ein Staat dabei an der OECD ist, desto passender sind die Aktionspunkte und damit die Umsetzungsrate, wie das Beispiel des OECD-Anwärters Kolumbien zeigt. Lediglich die Aktionspunkte 4 und 11 werden dort nicht umgesetzt. Aber auch Staaten wie Brasilien und Argentinien, die in der Vergangenheit eher eigene Wege gegangen sind, implementieren derzeit eine Vielzahl von BEPS-Maßnahmen. Man sieht daher, dass das BEPS-Projekt auch außerhalb der OECD-Staaten das Potenzial für tief greifende Veränderungen birgt.

OECD-Engagement über den eigenen Wirkungskreis hinaus

Auch wenn die OECD eine Institution von und für die darin organisierten Industriestaaten ist, bedeutet das nicht, dass sie die globalen Implikationen des BEPS-Projekts unterschätzt. Um die Umsetzung des BEPS-Projekts weltweit voranzutreiben, arbeiten die betrauten OECD-Organe eng mit regionalen Interessenvertretern wie dem African Tax Administration Forum (ATAF) zusammen. Weiterhin unterstützt die OECD Entwicklungsländer durch praktische Hilfestellungen: Sie fördert bilaterale Programme zu Schlüsselthemen, stellt konkrete Toolkits zu steuerlichen Entwicklungsfeldern zur Verfügung – wie die Schaffung von Steueranreizen – und unterstützt, gemeinsam mit den Vereinten Nationen (UN), die lokale Umsetzung der Initiative „Tax Inspectors Without Borders“. Vor diesem Hintergrund verwundert es daher auch kaum, dass das Multilateral Instrument (MLI) für alle Staaten offen ist und selbst Staaten, die weder OECD- noch G20-Mitglied sind, bereits etliche ihrer DBA in das MLI aufgenommen haben.

Weitere Akteure in der Arena: UN, Weltbank und IWF

Über die letzten Jahre haben sich auch andere internationale Institutionen des Themas Verrechnungspreise angenommen und Hilfestellungen veröffentlicht. So hat der Internationale Währungsfonds (IWF) im April sein Transfer Pricing Handbook veröffentlicht, die Weltbank ein Programm zur Technical Assistance bei Transfer-Pricing-Fragen eröffnet und die UN im Oktober das Update ihres Transfer Pricing Manual herausgebracht. Diese Veröffentlichungen fanden zumeist weniger Beachtung und die möglichen unterschiedlichen Ausführungen zu gewissen Themen wurden bislang kaum untersucht. Da diese Publikationen jedoch vorrangig an Entwicklungsländer gerichtet sind, können Unterschiede zu den Auffassungen der OECD – und damit Konfliktpotenzial – nicht ausgeschlossen werden.

Weltweite Harmonie oder Diskrepanz in TP-Fragen?

Die OECD bemüht sich, über den Tellerrand hinauszublicken, und lässt Einflüsse von außen zu. Jedoch gibt es weitere Akteure auf dem Spielfeld, die eigene Interessen gerade der Schwellen- und Entwicklungsländer vertreten. Damit sind Konflikte sehr wahrscheinlich. Dies liegt nicht zuletzt auch darin begründet, dass auf der einen Seite (Industriestaaten) das Prinzip der Ansässigkeitsbesteuerung vorherrscht und in den DBA bevorzugt umgesetzt wird, während auf der anderen Seite (Entwicklungsländer) die einheimische Steuersubstanz durch die Quellenbesteuerung geschützt werden soll.

Jedoch deutet sich hier im Hinblick auf die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle unter Umständen ein Umdenken bei den Industriestaaten an.

Fazit und Ausblick

Trotz internationaler Bemühungen, Steuersysteme zu harmonisieren und damit das Konfliktpotenzial zu minimieren, zeigen die jüngsten Entwicklungen auf, dass ein solches Ziel nur schwer zu erreichen sein wird. Staaten bzw. Staatengruppen werden auch weiterhin versuchen, ihre Interessen zu vertreten. Dies geschieht neben der OECD auch in anderen Organisationen. Unterschiedliche Institutionen und Auffassungen gilt es daher, vielleicht mehr denn je, zu analysieren.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Dr. Ludger Wellens**
PwC Düsseldorf
- ✉ **Lukas Bühl**
PwC Köln

Global

BEPS-Aktionspunkt 15 – Multilaterales Instrument zwischen Indien und Deutschland

Am 7. Juni 2017 hat Indien neben Deutschland sowie vielen weiteren Ländern auf der Signing Ceremony das von der OECD erarbeitete „Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (sog. Multilaterales Instrument, MLI) unterzeichnet. Dem Vernehmen nach soll es für Deutschland nicht ausreichend sein, das MLI zu unterzeichnen und dieses in innerstaatliches Recht zu überführen. Deutschland wird für jedes zu ändernde Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zusätzlich bilateral eine Vereinbarung mit dem anderen Vertragsstaat treffen, in der genau die zu ändernden Artikel und deren Wortlaut bezeichnet werden. Entsprechende Gespräche führen zurzeit Deutschland und Indien. Eine Umsetzung eröffnet den deutschen Steuerpflichtigen dann zukünftig die Möglichkeit des Abschlusses bilateraler Advance Pricing Agreements (APAs) bzw. der Einleitung eines Mutual Agreement Procedure (MAP).

Starke Handelsbeziehungen erfordern die Umsetzung des MLI

Gemäß dem Aktionspunkt 15 des BEPS-Aktionsplans entwickelte die OECD ein multilaterales Instrument, mit dem alle bestehenden bilateralen Besteuerungsabkommen gleichzeitig geändert werden könnten.

Das MLI bietet konkrete Lösungen für Regierungen, um die Lücken in den bestehenden internationalen Steuervorschriften zu schließen, indem die Ergebnisse des BEPS-Projekts der OECD/G20 in bilateralen Steuerabkommen weltweit umgesetzt werden. Es implementiert vereinbarte Mindeststandards, um dem Missbrauch des Abkommens entgegenzuwirken und um Lösungsmechanismen zu verbessern.

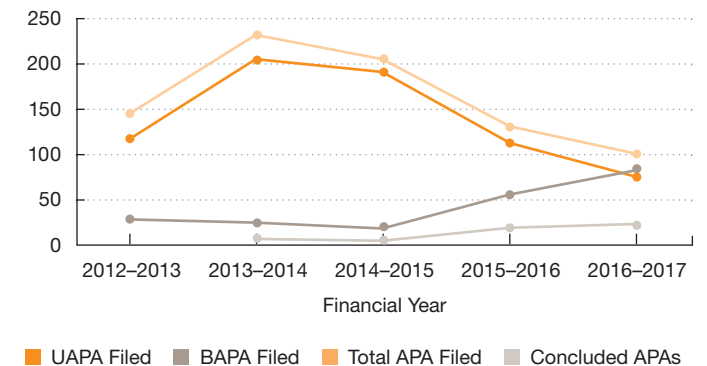
Dies kann insbesondere für deutsche Unternehmen mit Beziehungen zu Indien von Bedeutung sein, um eine höhere Rechtssicherheit zu erlangen. Deutschland ist Indiens größter Handelspartner in Europa und unter den zehn größten Handelspartnern Indiens weltweit. Der bilaterale Handel zwischen Deutschland und Indien betrug im Jahr 2016 mehr als 17,4 Milliarden Euro. Des Weiteren ist Deutschland seit Januar 2000 der siebtgrößte ausländische Direktinvestor in Indien. Die gesamten Auslandsdirektinvestitionen Deutschlands in Indien beliefen sich zwischen den Jahren 2000 und 2016 auf rund 9 Milliarden Euro. Derzeit engagieren sich mehr als 1.700 deutsche Unternehmen in Indien und stellen dabei etwa 400.000 direkte und indirekte Arbeitsplätze bereit.

Entsprechende Handelsbeziehungen ziehen steuerliche Fragestellungen hinsichtlich des Besteuerungsrechts nach sich. Naturgemäß beurteilen Finanzverwaltungen in verschiedenen Staaten Sachverhalte unterschiedlich – und dies ist mit Blick auf Indien nicht selten der Fall. Insbesondere mit Indien droht deutschen Unternehmen neben der Besteuerung in Indien auch eine Besteuerung in Deutschland und damit trotz der Regelungen des gegenwärtigen DBA Deutschland-Indien eine Doppelbesteuerung.

Vermeidung von Doppelbesteuerung in Indien

Zwecks Rechtssicherheit im Bereich Verrechnungspreise führte Indien bereits im Juli 2012 ein APA-Programm ein. Um die statistischen und qualitativen Aspekte des indischen APA-Programms zu erfassen, veröffentlichten die indischen Finanzbehörden in diesem Jahr den ersten APA-Jahresbericht, in dem die Leistung der ersten fünf Jahre des APA-Programms (1. Juli 2012 bis 31. März 2017) zusammengefasst wurde. Die wichtigsten Statistiken des APA-Jahresberichts sind in der folgenden Tabelle dargestellt:

Indische Statistik zu Verständigungsverfahren



Von den 815 APA-Anträgen, die bis März 2017 eingereicht wurden, waren 688 unilaterale APAs (UAPA), wohingegen 127 Anträge (ursprünglich 109) bilaterale APAs (BAPA) waren.

Global

Von den insgesamt eingereichten Anträgen konnte Indien 141 unilaterale APAs innerhalb von 29 Monaten abschließen. Elf bilaterale APAs (sechs mit Großbritannien und fünf mit Japan) hatten eine durchschnittliche Bearbeitungszeit von 39 Monaten.

Das genannte APA-Programm umfasst zum gegenwärtigen Zeitpunkt jedoch nicht die Bundesrepublik Deutschland.

Auswirkung des MLI auf bilaterale APA/MAP zwischen Deutschland und Indien

Im Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (1996) ist eine Anpassungsklausel im Falle einer Doppelbesteuerung bei Verrechnungspreisen nicht vorgesehen, da im DBA Deutschland-Indien die im OECD-MA genannte Regelung des Art. 9 Abs. 2 nicht existiert. Mithin stehen zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Instrumente APA bzw. MAP den Steuerpflichtigen in diesen beiden Staaten nicht zur Verfügung, was das Risiko einer finalen Doppelbesteuerung erhöht.

Wie bereits erwähnt sind beide Staaten Unterzeichner des MLI. Aus indischer Sicht erfolgt somit eine automatische Anpassung aller von Indien geschlossenen DBAs. Anders ist dies aus deutscher Sicht: Dem Vernehmen nach ist es für Deutschland nicht ausreichend, das MLI zu unterzeichnen und dieses in innerstaatliches Recht zu überführen. Deutschland wird für jedes zu ändernde DBA zusätzlich bilateral eine Vereinbarung (die ebenfalls in innerstaatliches Recht zu überführen wäre und deren Form noch nicht feststeht) mit dem anderen Vertragsstaat treffen (und somit auch mit Indien), in der die zu ändernden Artikel und deren Wortlaut genau bezeichnet werden.

Deutschland hat derzeit noch nicht erklärt, dass es das MLI auf das DBA Deutschland-Indien anwenden will, führt aber mit den zuständigen indischen Behörden Gespräche. Mit einer positiven Bekanntmachung wird in naher Zukunft gerechnet. Diese wäre ein willkommener Schritt, da dies nach Erörterung und Einigung zwischen den Steuerbehörden der beiden beteiligten Länder dem (deutschen) Steuerpflichtigen eine höhere Steuersicherheit geben würde.

Fazit und Ausblick

Das „Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ wird eine starke Auswirkung auf die Besteuerung ausländischer Unternehmen in Indien haben, bietet aber auch für Deutschland und Indien die Möglichkeit, BEPS-Beschlüsse der OECD in das bestehende DBA Deutschland-Indien aufzunehmen.

Deutschland hat derzeit noch nicht erklärt, dass es das MLI auf das DBA Deutschland-Indien anwenden will, entsprechende Gespräche zwischen beiden Staaten scheinen aber weit vorangeschritten zu sein.

Eine Umsetzung eröffnet insbesondere deutschen Steuerpflichtigen die Chance, ihre grenzüberschreitenden Beziehungen zukünftig durch ein bilaterales APA abzusichern. Ein solches bilaterales APA wäre gerade im Hinblick auf das teilweise aggressive Vorgehen indischer Finanzbehörden ein geeignetes Instrument, originäre Rechtspositionen abzusichern und so eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Sabine Wahl**

PwC Indien

✉ **Rahul Metha**

PwC Indien

✉ **Thomas Gericke**

PwC Frankfurt am Main

Länderbeiträge

Österreich Funktionsverlagerungen im Fokus

Von *Herbert Greinecker und Valentin Loidl*

Im Gegensatz zu anderen Ländern wie etwa Deutschland existieren in Österreich nur wenige steuergesetzliche Vorgaben bzw. Verwaltungsgrundsätze zum Thema Funktionsverlagerungen, insbesondere im Hinblick auf den Aspekt „Exit Taxation“. Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010) widmen der Thematik nur einen kurzen Abschnitt unter Bezugnahme auf Kapitel IX der OECD-Richtlinien zu „Business Restructurings“. Die Finanzverwaltung legt dabei ihre Position in einem Punkt sehr klar dar: Jegliche Konzernstrukturänderungen, die zu erheblichen Gewinneinbußen österreichischer Konzerngesellschaften führen, sind hinsichtlich der einhergehenden Funktions-, Vermögens- und Risikoverlagerungen einer detaillierten Prüfung zu unterziehen und umfassend zu dokumentieren. Im Fokus stehen dabei potenzielle Kompensationszahlungen für die Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter sowie von unscharf definierten wirtschaftlichen Werten wie Gewinnpotenzial, Kundenbeziehungen oder Firmenwert. In der aktuellen Betriebsprüfungspraxis zeigt sich, dass in diesen Fällen zur Frage der Abgeltungspflicht dem Grunde und der Höhe nach in der Finanzverwaltung noch keine konsistente Linie existiert, was zu großer Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen führt. Oft zeigt sich auch, dass inhaltlich gleich gelagerte Fälle bei Inbound- und Outboundsachverhalten unterschiedlich beurteilt werden. Auf Ebene des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen wurde daher eine Initiative gestartet, die einheitliche Richtlinien für dieses Thema erarbeiten soll.

Naher Osten Notwendigkeit der Dokumentation

Von *Gert Wöllmann und Julian Franck*

Die Länder des Nahen Ostens (Bahrain, Ägypten, Jordanien, Saudi-Arabien, Kuwait, Libanon, Oman, Katar und die Vereinigten Arabischen Emirate) sind keine Mitglieder der OECD, berücksichtigen jedoch teilweise die Entwicklungen und Erkenntnisse aus dem OECD-BEPS-Projekt im Rahmen ihrer nationalen Unternehmensbesteuerung. Insbesondere auch das Thema Verrechnungspreise und damit in Zusammenhang stehende Entwicklungen sind zusehends in den Fokus von Betriebsprüfungen gerückt. Hierbei herrscht in diesen Ländern ein häufig schwieriges Betriebsprüfungsklima, das sich durch sehr detaillierte Informationsanforderungen und eine oft lange Dauer auszeichnet. Zwar gibt es in diesen Ländern keine gesetzlichen Dokumentationspflichten (außer in Ägypten), dennoch ist eine rechtzeitige Erstellung und proaktive Vorlage einer Dokumentation zu empfehlen, da diese die Betriebsprüfung häufig beschleunigt, weil viele Fragen bereits im Vorhinein geklärt werden können. Entsprechend lassen sich dadurch auf Unternehmensseite Kosten sparen. Generell sollte dabei dem Master-File-/Local-File-Konzept der OECD gefolgt werden. Es gilt allerdings zu beachten, dass die Finanzverwaltungen Dokumentationen, die erst nach Beginn der Betriebsprüfung erstellt wurden, kritisch gegenüberstehen und mitunter nicht in ihre Einschätzung einbeziehen. Steuerpflichtigen mit Transaktionen mit Ländern im Nahen Osten ist zu empfehlen, eine landesspezifische Dokumentation zu erstellen (Ausnahme bilden die Vereinigten Arabischen Emirate, die kein eigenständiges Körperschaftsteuersystem haben).

Polen Abzugsfähigkeit von Dienstleistungen/Lizenzen

Von *Anna Polom und Karoline Heil*

Am 27. Oktober 2017 wurden neue Regelungen des Körperschaftssteuergesetzes von der Unterkammer des polnischen Parlaments im Entwurf beschlossen. Der Änderungsantrag betrifft die konzerninterne Verrechnung von Dienstleistungen und Lizenzgebühren, die dem Grunde nach abzugsfähig sind. Dabei sieht die Gesetzesänderung eine Begrenzung der Abzugsfähigkeit der verrechenbaren Kosten auf künftig nur noch 5 % des EBITDA vor. Davon betroffen sind verrechenbare Kosten für Beratungs- und Managementleistungen, Marktanalysen, Datenverarbeitung, Marketing, Versicherungen, Bürgschaften sowie sonstige Unterstützungsleistungen. Allerdings sieht die Gesetzesänderung auch eine Ausnahmeregelung vor. Ausgenommen sind Transaktionen für die ein APA erteilt wurde. Die Auslegung des Gesetzesentwurfes erlaubt zudem die Abzugsfähigkeit für solche Kosten, die bis zu einem Jahr vor der Bewilligung des APA entstanden sind. Das APA wird auf Antrag des Steuerpflichtigen erteilt. Die Antragstellung ist nur bei wesentlichen Transaktionen über 3 Millionen Zloty (ca. 700.000 Euro) relevant. Die Verwaltungsgebühren können bis zu 200.000 Zloty (ca. 46.000 Euro) betragen. Aufgrund der längeren Bearbeitungsdauer – zwischen 12 und 15 Monaten bei unilateralen APA und bis zu 24 Monate bei bilateralen APA – wird zudem angeraten, den Antrag schnellstmöglich zu stellen. Daher ist es Unternehmen anzuraten, die Wesentlichkeit ihrer verbundenen Dienstleistungs- und Lizenztransaktionen zu prüfen.

Länderbeiträge

Japan

Beratung für die Erstellung des Local File

Von Gert Wöllmann und Karoline Heil

Im Juni 2017 hat Japans Nationale Steuerbehörde (NTA) ein Handbuch für Steuerzahler zur Erstellung des Local File entsprechend den BEPS-Empfehlungen herausgegeben. Die zeitnahe Erstellung des Local File ist in Japan für das Wirtschaftsjahr beginnend ab dem 1. April 2017 verpflichtend. In diesem Zusammenhang wurde auch die Beratung von Steuerpflichtigen angekündigt. Das Handbuch erklärt den Ablauf solcher freiwilligen Beratungen, die Steuerpflichtige in den regionalen Finanzämtern in Anspruch nehmen können, sowie solcher, die durch die NTA bei den Unternehmen vor Ort stattfinden. Es handelt sich hierbei nicht um Betriebsprüfungen (BP) und es werden in diesem Rahmen auch keine schriftlichen Stellungnahmen gefertigt oder formale Beratungen erbracht. Allerdings fertigen die Berater der Finanzverwaltungen Aufzeichnungen an, die im Rahmen der nächsten BP verwendet werden und zur Auswahl von Unternehmen für die Prüfung dienen. Es wird daher empfohlen, vorab den steuerlichen Berater zu konsultieren, um den Dokumentationsansatz zu erörtern und auf Risiken zu überprüfen. Das Handbuch erklärt zudem die richtige Anwendung der Verrechnungspreismethoden unter Berücksichtigung weiterer relevanter Faktoren wie zum Beispiel der Funktions- und Risikoanalyse oder der immateriellen Wirtschaftsgüter. Ebenfalls enthalten sind Local-File-Vorlagen für Import- bzw. Exportunternehmen. Leider ist das Handbuch bislang nur auf Japanisch verfügbar.

Aus unserer Praxis

Vorabverständigungsverfahren über eine Markenlizenz

In den vergangenen Jahren ist die Anzahl der Vorabverständigungsverfahren mit deutscher Beteiligung im internationalen Vergleich auf einem niedrigen Niveau verblieben. Dies reflektiert eine geringe Erfahrung der deutschen Finanzverwaltung im Umgang mit der tatsächlichen Umsetzung des Verfahrens. Das nachfolgende Beispiel aus unserer Praxis veranschaulicht die nach geltendem Steuerrecht richtige Umsetzung eines Vorabverständigungsverfahrens über eine Markenlizenz und verdeutlicht vor dem Hintergrund wachsender Antragszugänge die Notwendigkeit einer verbesserten referatsübergreifenden Kommunikation innerhalb der Finanzverwaltung.

Sachverhalt

Seit dem Veranlagungszeitraum 2007 gewährt die finnische Muttergesellschaft (Lizenzgeberin) ihrer in Deutschland ansässigen und unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft (Lizenznehmerin) eine Lizenz für die Verwendung eines Warenzeichens, eines Handelsnamens und eines Logos. Auf die dafür anfallende Lizenzgebühr ist in Deutschland gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG Quellensteuer von der Lizenznehmerin einbehalten und abgeführt worden. Das (Quellen-)Besteuerungsrecht wird Deutschland durch Art. 12 Abs. 2 des DBA mit Finnland gewährt. Zum 11. Oktober 2016 ist zwischen Finnland und Deutschland ein Vorabverständigungsverfahren (APA) in Kraft getreten, das einschließlich „Rollback“ für die Jahre 2005 bis einschließlich 2018 geschlossen worden ist und die Lizenzgebühr durch angepasste Parameter der Berechnung mindert. Dabei bestimmt das APA die Vergütung, die fremde

Dritte für die Nutzungsüberlassung des Rechts oder Vermögenswerts im Sinne des Art. 12 Abs. 2 DBA Finnland miteinander vereinbart hätten.

Umsetzung des APA

Der Rollback des APA, im Wege eines Verständigungsverfahrens, führte zur Feststellung eines überschießenden Anteils der ursprünglichen Lizenzzahlungen in Deutschland. Auf den überschießenden Betrag ist im Sinne des Art. 12 Abs. 6 DBA Finnland keine Quellensteuer einzubehalten und abzuführen. Das Recht auf Quellensteuerabzug für Deutschland wird insoweit betragsmäßig auf die angemessene Lizenz begrenzt, die demnach unverändert der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt.

Der unangemessene Anteil der Lizenzgebühr ist separat durch die innerstaatliche Korrektornorm § 1 AStG zu korrigieren und den Einkünften der Lizenznehmerin außerbilanziell hinzuzurechnen. Eine Anwendung der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt hingegen nicht in Betracht, da der Abschluss eines APA keine durch die Gesellschafterstellung verursachte Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung darstellt. Vielmehr spielt sich die Umsetzung außerhalb der materiellen Gewinnkorrekturen ab und ist über § 175a AO als reine verfahrensrechtliche Korrektur zu sehen.

Im Rahmen der Umsetzung des APA ist die gleichzeitig noch bestehende beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht und somit der unrechtmäßige Besteuerungsanspruch im Wege der Quellensteuererstattung gemäß § 50d Abs. 1 EStG aufzulösen. Ein Rückzahlungsanspruch der Lizenznehmerin sowie eine erneute Darstellung der Angemessenheit der Transaktion sind hierfür entgegen der Ansicht der Finanzbehörde keine Voraussetzung. Ungeachtet der Verjährungs-

fristen im Sinne des § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG hat die Finanzverwaltung auf Grundlage des § 175a AO verständigungskonforme (Quellen-)Steuerbescheide zu erlassen und zu viel einbehaltene Quellensteuer zu erstatten.

Fazit und Ausblick

Um die etwaige Korrektur eines Quellensteuereinhalts auf Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 1 EStG im Rahmen eines anhängigen APA zu vermeiden, sollte der Steuerpflichtige die Vergütung zunächst passivieren und die Zahlung der Entgelte und folglich den Einbehalt der Quellensteuer erst nach Abschluss des APA vornehmen. Des Weiteren sollte eine zügige Änderung der entsprechenden Steuerbescheide angestrebt werden, um beispielsweise etwaige Ansprüche auf Quellensteuererstattung substantizieren zu können.

Die Zunahme der Antragseingänge verdeutlicht zudem die Notwendigkeit einer verbesserten Kommunikation zwischen den für Verständigungsverfahren verantwortlichen Referaten beim BZSt und den mit deren Umsetzung betrauten lokalen Finanzbehörden. Eine fehlgeleitete Umsetzung durch mangelnde Abstimmung kann die Schutzwirkung und folglich die Daseinsberechtigung einer Vorabzusage schädigen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Maximilian Tenberge**

PwC Frankfurt am Main

✉ **Wolfgang Reul**

PwC Frankfurt am Main

Aus unserer Praxis

Umgang von Konzernen mit öffentlichem Druck bezüglich der Veröffentlichung von Informationen zu ihren Steuer- und TP-Systemen

In den letzten Jahren sahen sich insbesondere multinationale Konzerne einem großen öffentlichen Interesse an ihrer Steuerpolitik und ihrem Steuerverhalten ausgesetzt, mit besonderem Fokus auf vermeintlich steuervermeidenden – wenn auch nicht illegalen – internationalen Konzernstrukturen oder Transaktionen. Zwar zielen die umfassenden Empfehlungen der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts unter anderem auf höhere Transparenz und bessere internationale Abstimmung und auch die EU hat im Juli 2016 mit der Anti-Tax Avoidance Directive, die zum Dezember 2018 in die nationalen Gesetze umgewandelt werden soll, einen Schritt in diese Richtung getan. Doch scheint dies einigen Nichtregierungsorganisationen (NGOs) noch nicht weit genug zu gehen.

Kritik der NGOs

Die Kritik einiger NGOs zielt auf die Möglichkeit der legalen Steuersenkung durch multinationale Strukturen. So wurde vor Kurzem in einer umfangreichen Studie mit öffentlich verfügbaren Unternehmensdaten versucht, nachzuweisen, dass bestimmte internationale Strukturen allein für den Zweck geschaffen wurden, die Steuerlast der Konzerne zu reduzieren.

Bemerkenswert dabei ist, dass illegales Verhalten gar nicht Kern der Untersuchung war, sondern von Konzernen eine moralische Verpflichtung eingefordert wurde, ein gerechtes Maß an Steuern zu zahlen. Manche Unternehmen sahen sich bereits gezwungen, zu Vorwürfen Stellung zu nehmen und öffentlich Position zu beziehen, zum Beispiel in Bezug auf die Frage, ob das CbCR veröffentlicht werden sollte.

Forderungen

Einige Forderungen der NGOs lauten:

- Unternehmen sollen die Transparenz in steuerlichen Fragen stark erhöhen, indem sie die konzernweite Steuerpolitik, Steuerzahlungen, Steuerentscheidungen und die internationalen Verrechnungspreise, aber auch die allgemeine Unternehmensstruktur und -organisation proaktiv und ausführlich veröffentlichen. Dies soll sogar im Interesse von Unternehmen liegen, um dadurch Unternehmensrisiken langfristig zu senken.
- Finanzverwaltungen und Behörden sollen auf internationaler Ebene besser zusammenarbeiten und bestimmte Unternehmensdaten und Steuerinformationen veröffentlichen (darunter CbCR), sodass die Allgemeinheit darauf zugreifen kann. Eine weitere Forderung betrifft die Einführung der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB).
- Rechtsanwälte, Steuer- und Unternehmensberater sowie Banken sollen nicht nur nach legalen, sondern auch nach ethischen Grundsätzen beraten. Diese Grundsätze sollten im Code of Conduct jedes Unternehmens verankert sein. Berater sollen keine „künstlichen“ Unternehmensstrukturen unterstützen oder Produkte entwickeln, die eine Steuerreduzierung zum Ziel haben oder so komplex sind, dass sie für Finanzbehörden schwer zu durchschauen sind.

Mit diesen Maßnahmen soll nicht nur das Vertrauen der Allgemeinheit in die Steuersysteme und in die Unternehmen gestärkt werden, sondern sie sollen auch Staaten zunehmend in die Lage versetzen, die lokale Infrastruktur zu verbessern, was wiederum jedem Unternehmen zugutekommt.

Fazit und Ausblick

Trotz oder gerade wegen der weitreichenden Veränderungen auf internationaler Ebene in den letzten Jahren ist das öffentliche Interesse in Bezug auf steuerliche Fragen weiterhin sehr hoch. Die Auswirkungen negativer öffentlicher Berichterstattung sind gerade für Konzerne aus dem Konsumgüter- oder Pharmabereich nicht zu unterschätzen. Für einige Konzerne mag eine gezielte Publikation bestimmter steuerlicher Kennzahlen oder Prinzipien im Rahmen der Corporate Social Responsibility eine gute Möglichkeit sein, derartiger Kritik vorzubeugen bzw. gar die Reputation zu verbessern, ohne dabei vertrauliche Daten preiszugeben. Eine solche Strategie wird von einzelnen Unternehmen bereits gezielt verfolgt. Zudem schauen auch Investoren, die auf Investments mit besonderen ethischen Kriterien spezialisiert sind, verstärkt auf die Steuerpolitik als ein Bestandteil der Corporate Social Responsibility von Unternehmen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Tanja Keser**

PwC München

✉ **Dr. Roman Dawid**

PwC Frankfurt am Main

Veröffentlichungen

Verrechnungspreise (Boorberg Praxishandbücher)

Von Lorenz Bernhardt (Hrsg.)

Boorberg, 2. Auflage 2017

OECD-Diskussionsentwurf zur Implementierung der Regelungen für schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter

Von Katharina Mank und Pajtesa Salihu

IWB, 12/2017, S. 437–439

Anfechtbarkeit von Vorlageverlangen des Betriebsprüfers – zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Düsseldorf vom 4.4.2017 – 6 K 1128/15 AO

Von Malgorzata Kuszewska-Rode

IWB, 16/2017, S. 593–594

Price Setting- vs. Outcome Testing-Ansatz – aktuelle Entwicklungen und Auswirkungen für deutsche Unternehmen

Von Dr. Isabel Ruhmer-Krell und Martin Renz

IWB, 18/2017, S. 678–680

Die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 19.7.2017 - Darstellung der neuen Regelungen und kritische Würdigung

Von Dr. Roman Dawid, Dr. Isabel Ruhmer-Krell,

Dr. Melanie Steinhoff und Dr. Christoph Sommer

ISR, 9/2017, S. 313–321

OECD-Leitlinien: Das neue Kapitel IX der OECD-Leitlinien 2017 – Auswirkungen von BEPS auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit (Teil 1)

Von Prof. Dr. Stephan Rasch

ISR, 10/2017, S. 377–384

OECD-Leitlinien: Das neue Kapitel IX der OECD-Leitlinien 2017 – Auswirkungen von BEPS auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit (Teil 2)

Von Prof. Dr. Stephan Rasch

ISR, 12/2017, S. 449–453

Veranstaltungen

Veranstaltungen von PwC

Standort	Termin	Thema	Ansprechpartner bei PwC
Berlin	18. April 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Oliver Liche
Düsseldorf	11. April 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Dr. Christian Schmidt
Essen	5. Juni 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Dr. Christian Schmidt
Frankfurt am Main	17. April 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Roman Dawid
Hamburg	20. Februar 2018	Transfer Pricing Breakfast	Kati Fiehler
	24. April 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Kati Fiehler
München	7. März 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Jörg Hanken, Prof. Dr. Stephan Rasch
Nürnberg	6. Juni 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Prof. Dr. Stephan Rasch
Stuttgart	26. April 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Martin Renz

Nähere Informationen zu den Veranstaltungen sowie die Möglichkeit zur Anmeldung finden Sie auf unserer PwC Veranstaltungsseite: www.pwc.de/de/veranstaltungen

Veranstaltungen

PwC auf Veranstaltungen externer Anbieter¹

Standort	Termin	Thema	PwC-Referenten	Veranstalter
Berlin	14. März 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Lorenz Bernhardt, Oliver Liche	Endriss
	15. März 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Lorenz Bernhardt, Oliver Liche	Endriss
Dortmund	11. Januar 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven, Katharina Mank	Endriss
Feldafing	26.–28. Februar 2018	Steuerliche Verrechnungspreise für Controller (2,5 Tage)	Jörg Hanken	Controller Akademie
Frankfurt am Main	10. Januar 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Dr. Roman Dawid, Sven Holmer	Endriss
	11. Januar 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Dr. Roman Dawid, Sven Holmer	Endriss
	6. März 2018	IWB Verrechnungspreisforum 2018	Axel Eigelshoven	IWB
	13. März 2018	Operatives Verrechnungspreismanagement	Florian Gimmler, Daniel Schwerdt	Endriss
Hamburg	8. Februar 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Kati Fiehler	Endriss
Hannover	27. Februar 2018	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Gert Wöllmann	Endriss
Köln	22. Februar 2018	Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Susann van der Ham	Bundessteuerberaterkammer
	7. März 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven, Susanne Tomson	Endriss
	8. März 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Axel Eigelshoven, Susanne Tomson	Endriss
		Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
	13. März 2018	Grundlagen der Verrechnungspreise	Axel Eigelshoven, Prof. Dr. Stephan Rasch	nwb Akademie
München	24. Januar 2018	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
Stuttgart	7. Dezember 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Martin Renz, Clarisse Roeder	Endriss
	8. März 2018	Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Susann van der Ham	Bundessteuerberaterkammer
Fernlehrgang	seit 21. Januar 2015	Internationale Verrechnungspreise: Lektion 6 – IT-gestützte Dokumentation im prozessorientierten Verrechnungspreismanagement	Dr. Ludger Wellens	Management Circle

¹ Durch Klicken auf das Veranstaltungsthema gelangen Sie zur Homepage des Veranstalters, auf der Sie weitere Informationen erhalten und sich anmelden können.

Service

Save The Date! Transfer Pricing Roadshow 2018

Von Prof. Dr. Stephan Rasch und Christoph Richter

Auch in 2018 veranstalten wir unsere Transfer Pricing Roadshow in acht Städten in ganz Deutschland. Tragen Sie sich schon einmal den für Sie passenden Termin ein.

Wie in diesem Jahr möchten wir Ihnen auch in 2018 die Gelegenheit bieten, sich bei einem Seminar an einem für Sie passenden Datum und Standort auf den neuesten Stand im Gebiet der Verrechnungspreise zu bringen. Zusammen mit Vertretern aus der Finanzverwaltung und der Industrie werden wir aktuelle Entwicklungen diskutieren und Ihre Fragen beantworten. In verschiedenen Workshops werden spezielle Themen im Detail beleuchtet. Das Programm der Seminare ist dabei an allen Standorten weitestgehend identisch, so dass Sie sich ganz frei entscheiden können.

Die folgenden Termine haben wir für Sie vorbereitet. Weitere Informationen folgen in Kürze.

- 7. März 2018, München, PwC-Standort
- 11. April 2018, Düsseldorf, Van der Valk Airporthotel
- 17. April 2018, Frankfurt am Main, PwC-Standort
- 18. April 2018, Berlin, PwC-Standort
- 24. April 2018, Hamburg, PwC-Standort
- 26. April 2018, Stuttgart, PwC-Standort
- 5. Juni 2018, Essen, PwC-Standort
- 6. Juni 2018, Nürnberg, PwC-Standort

Die PwC Tax-App

Lesen Sie die aktuelle Transfer Pricing Perspective Deutschland jetzt ganz bequem unterwegs – mit der PwC Tax-App.

Direkt auf Ihr Tablet oder Smartphone: So haben Sie unsere praxisorientierten Publikationen rund um das Thema Steuern, inklusive der vierteljährlich erscheinenden *Transfer Pricing Perspective Deutschland*, immer dabei.

Ihre Vorteile: Durch Aktivieren der Push-Notification-Funktion werden Sie direkt über die neuesten Nachrichten und Entwicklungen im Steuerrecht informiert und müssen nicht auf die nächste Ausgabe unseres Newsletters warten. Einmal abgerufene Nachrichten und alle weiteren Inhalte sind übrigens auch ohne Internetverbindung lesbar – ideal für Flugzeug oder Bahn.

Unsere PwC Tax-App können Sie ganz einfach über folgenden Link oder QR-Code herunterladen:
www.pwc.de/de/apps-von-pwc.html



Service

Ansprechpartner in Ihrer Nähe

Berlin

Lorenz Bernhardt

Tel.: +49 30 2636-5679

Düsseldorf

Axel Eigelshoven

Dr. Jörg Hülshorst

Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen

Claudia Lauten

Susann van der Ham

Dr. Ludger Wellens

Tel.: +49 211 981-7243

Essen

Claudia Lauten

Katharina Mank

Tel.: +49 201 438-2245

Frankfurt am Main

Dr. Ulf Andresen

Dr. Roman Dawid

Florian Gimmler

Prof. Dr. Andreas Oestreicher

Dirk Wilcke

Tel.: +49 69 9585-3626

Hamburg

Kati Fiehler

Tel.: +49 40 6378-1123

Köln

Silke Golz

Tel.: +49 211 981-1003

München

Jörg Hanken

Prof. Dr. Stephan Rasch

Tel.: +49 89 5790-6326

Stuttgart

Martin Renz

Tel.: +49 711 25034-1903

Unsere Experten des TP-BRIC-Teams stehen Ihnen unter der E-Mail-Adresse TPBRIC@de.pwc.com gern zur Verfügung.

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung.

Wir freuen uns unter TPPD_redaktionsteam@de.pwc.com auf Ihr Feedback.

Service

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Transfer Pricing Perspective Deutschland* bestellen möchten, können Sie sich über unsere Homepage als Abonnent registrieren.

[Transfer Pricing Perspective Deutschland](#).

Sofern Sie unseren Newsletter künftig nicht mehr erhalten möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an die folgende Adresse:

Unsubscribe_TP_Perspective_Deutschland@de.pwc.com.