

Transfer Pricing Perspective Deutschland

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

*Ausgabe 38,
Mai 2018*

Inhalte

Im Fokus	04	Veröffentlichungen	14
Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle	04		
Deutschland	06	Veranstaltungen	15
FG Münster vom 19. Dezember 2017 zu Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber verbundenen Unternehmen	06		
Global	07	Service	17
Besteuerung im digitalen Zeitalter: Digitalsteuer und Digital PE	07	Besondere Hinweise	17
EU-Parlament nimmt Vorschläge zu GKB und GKKB an – mit Extrawünschen	08	Ansprechpartner in Ihrer Nähe	18
Europäische Kommission veröffentlicht Entscheidung in Sachen staatlicher Beihilfe an Amazon	09	Redaktion	18
OECD veröffentlicht 3. Fassung der „Guidance on PE Profit Attribution“	10	Bestellung und Abbestellung	19
Industrie	11		
Verrechnungspreisthemen für die chemische Industrie	11		
Länderbeiträge	12		
Belgien: Effektiverer Ansatz für TP-Audits	12		
Singapur: Neue Dokumentationspflichten	12		
UK: Veröffentlichung der Steuerstrategie	12		
Aus unserer Praxis	13		
Analyse von Verrechnungspreisen im Rahmen von Due Diligences	13		

Abkürzungen

Abs.	Absatz	iWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
AEH	Amazon Europe Technology Holding	JStG	Jahressteuergesetz
AEU	Amazon EU	KStG	Körperschaftsteuergesetz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union	Lux	Luxemburg
AO	Abgabenordnung	Nr.	Nummer
AOA	Authorized OECD Approach	OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Art.	Artikel	OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ASTG	Außensteuergesetz	PE	Permanent Establishment (Betriebsstätte)
AUS	Amazon US	S.	Seite
Az.	Aktenzeichen	sog.	Sogenannte
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	StB	Steuerberater
BFH	Bundesfinanzhof	StBerG	Steuerberatungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen	TP	Transfer Pricing (Verrechnungspreise)
BS	Betriebsstätte	TPD	Transfer Pricing Documentation
CbCR	Country-by-Country Reporting	TPG	Transfer Pricing Guidelines
DAC	Directive on Administrative Cooperation	Tz.	Textziffer
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	US	United States
ECOFIN	Economic and Financial Affairs Council Configuration	VP	Verrechnungspreise
EK	Europäische Kommission	WPO	Wirtschaftsprüferordnung
EP	Europäisches Parlament		
EStG	Einkommensteuergesetz		
EU	Europäische Union		
F&E	Forschung und Entwicklung		
FG	Finanzgericht		
ggf.	Gegebenenfalls		
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage		
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage		
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung		
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs		
i. V. m.	In Verbindung mit		
Inc.	Incorporation		

Im Fokus

Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle

Am 13. März 2018 erzielte der ECOFIN-Rat, bestehend aus den 28 EU-Finanzministern, eine politische Einigung bezüglich des Richtlinienentwurfs zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU. Der Entwurf sieht einen verpflichtenden automatischen Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle vor. Für Intermediäre besteht hiernach eine Anzeigepflichtung bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen. Das europäische Vorgehen stellt eine europaweit einheitliche Anzeigepflicht sicher. Die auch unter dem Namen DAC-6 bekannte Richtlinie ist eine Änderungsrichtlinie und ergänzt den bestehenden Rechtsrahmen für eine verbesserte Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden im Bereich Steuern. Der ECOFIN-Rat hat den Richtlinienentwurf in seiner Sitzung am 25. Mai 2018 zwischenzeitlich ohne wesentliche Änderungen angenommen.

Bereits in der Vergangenheit gab es entsprechende Bestrebungen

Bereits in der Vergangenheit gab es auf nationaler Ebene stets Bemühungen des Gesetzgebers zur Einführung einer Meldepflicht für bestimmte Planungsmodelle. Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 sah eine Anzeigepflicht von Steuergestaltungen in § 138 AO-E vor, dieser wurde aber im Ergebnis verworfen. Auch das Max-Planck-Institut hat sich, im Auftrag des BMF, mit der Anzeigepflicht für Steuer-

gestaltungsmodelle in Deutschland beschäftigt und sich unter anderem mit den rechtlichen Rahmenbedingungen und den Überlegungen zur Ausgestaltung eines Anzeigepflichtsystems in Deutschland befasst. Ein entsprechendes Gutachten wurde im September 2016 veröffentlicht.

Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle

Beim Richtlinienentwurf – der sich an die Ergebnisse des Aktionspunkts 12 der BEPS-Berichte der OECD anlehnt – waren auch die „Panama Papers“ ein Anknüpfungspunkt für die Pflicht zur Meldung grenzüberschreitender Steuerplanungsmodelle. Bei den „Panama Papers“ soll sich gezeigt haben, dass Intermediäre ihren Kunden offensichtlich aktiv dabei geholfen haben, aggressive Steuerplanungsmodelle anzuwenden, um ihre Steuerbelastung unter Nutzung von Offshore-Konten zu verringern. Bei Erfüllung bestimmter Kriterien sollen Steuerplanungsmodelle an die nationalen Steuerbehörden durch sogenannte Intermediäre oder Steuerpflichtige gemeldet werden.

Zweistufige Meldepflicht

In einem ersten Schritt erfolgt die Meldung des grenzüberschreitenden Gestaltungsmodells durch den Anzeigepflichtigen an die zuständige nationale Behörde. Zur Anzeige verpflichtet sind der Steuerpflichtige oder die Intermediäre.

Intermediär im Sinne der Richtlinie ist jede Person, die Leistungen im Zusammenhang mit der Besteuerung gegenüber dem Steuerpflichtigen erbringt und dabei die Verantwortung für die Konzeption, Vermarktung, Organisation oder das Management der Umsetzung der steuerlichen Aspekte eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells trägt, also insbesondere Rechtsanwälte. Die Meldung hat innerhalb einer Frist von 30 Tagen zu erfolgen.

Der Fristlauf beginnt

- einen Tag nach dem Tag, an dem das Modell zur Nutzung bereitgestellt wird, oder
- einen Tag nach dem Tag, ab dem das Modell nutzungsbereit ist, oder
- an dem Tag, an dem der erste Schritt seiner Umsetzung vollzogen wird (je nachdem, welcher dieser Zeitpunkte der früheste ist).

Mitgliedsstaaten müssen Intermediäre von der Meldepflicht befreien, wenn diese nach dem Recht des Mitgliedsstaats über „Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen“ verfügen. In diesem Fall geht die Meldepflicht auf den Steuerpflichtigen oder einen anderen Intermediär über; der originäre Intermediär ist aber verpflichtet, den Steuerpflichtigen auf den Wechsel der Meldepflicht hinzuweisen. Gegenwärtig ist unser Verständnis, dass die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der ECOFIN-Beratungen ein *legal professional privilege* neben Rechtsanwälten auch bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern sieht.

EU-ansässige **Steuerpflichtige** trifft die Meldepflicht neben dem bereits zuvor genannten Übergang der Meldepflicht vom Intermediär auf den Steuerpflichtigen auch bei vom Steuerpflichtigen selbst entwickelten Modellen.

Ein **grenzüberschreitendes Modell** im Sinne des Richtlinienentwurfs liegt vor, wenn mindestens eines der „Kennzeichen“ (*hallmarks*) erfüllt ist. Bezüglich der Kennzeichen kann zwischen *generic hallmarks* und *specific hallmarks* differenziert werden. In diesem Zusammenhang wird die Richtlinie um den Anhang IV ergänzt. In diesem

Im Fokus

wird festgelegt, welche grenzüberschreitenden Gestaltungsmodelle meldepflichtig sind (Kategorie A bis E).

Die allgemeinen Kennzeichen (Kategorie A) umfassen unter anderem solche Modelle, bei denen der Steuerpflichtige oder ein an dem Modell Beteiligter sich verpflichten, eine bestimmte Vertraulichkeitsklausel hinsichtlich des Modells einzuhalten, oder der Intermediär einen Anspruch auf eine im Verhältnis zum Betrag des Steuervorteils bemessene Gebühr hat (in Deutschland ist es berufsrechtlich grundsätzlich unzulässig, Erfolgshonorare zu vereinbaren, soweit nichts anderes bestimmt ist – siehe § 9a Abs. 1 StBerG, § 55a Abs. 1 WPO). Die spezifischen meldepflichtigen Modelle der Kategorie B beinhalten solche, bei denen ein Beteiligter einen ungewöhnlichen Schritt macht, um ein defizitäres Unternehmen zu erwerben, dessen Haupttätigkeit beendet, aber die bestehenden Verluste zu seinem Vorteil nutzt. Kategorie C greift bestimmte grenzüberschreitende Transaktionen auf, soweit diese Modelle grenzüberschreitende Zahlungen zwischen mindestens zwei verbundenen Unternehmen umfassen (z. B. konzerninterne abziehbare Zahlungen, die beim Empfänger nicht oder begünstigt besteuert werden, Geltendmachung von Abschreibungen in zwei Rechtsgebieten). Kategorie D befasst sich mit dem automatischen Informationsaustausch über Konteninformationen und mit der Identifizierung wirtschaftlichen Eigentums. Diese Modelle beziehen sich vor allem auf die Anforderungen aus den OECD Common Reporting Standards, den Offenlegungspflichten und Antigeldwäschegesetzen. Kategorie E beinhaltet Verrechnungspreisgestaltungen (z. B. bei Modellen mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Wirtschaftsgütern oder den typischen Fällen einer Funktionsverlagerung).

Die allgemeinen Kennzeichen der Kategorie A und die spezifischen Kennzeichen der Kategorie B und C (bezüglich C fallen hierunter lediglich Abs. 1b (i), c und d) sind allerdings nur dann zu berücksichtigen, wenn das Modell kumulativ den genannten Main-Benefit-Test besteht. Dies ist der Fall, wenn der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines Steuervorteils ist.

Der Begriff des Steuervorteils ist weit zu fassen und kann Steuererstattungen, Steuerstundungen und Steuerreduzierungen umfassen. Inwieweit der Main-Benefit-Test widerlegt werden kann, ist gegenwärtig noch offen. In der Ausgangsfassung der Richtlinie stellte man nur auf den Steuervorteil als den sogenannten Hauptvorteil ab. Da nunmehr der Steuervorteil als einer der Hauptvorteile ausreichend ist, wird die Führung eines Gegenbeweises stärker eingeschränkt bzw. dessen Führung erschwert werden.

Sanktionen

Die Richtlinie verpflichtet die Mitgliedsstaaten, Sanktionen für den Fall des Verstoßes gegen die Meldepflichten festzulegen. Die Ausgestaltung der Sanktionen obliegt den einzelnen Mitgliedsstaaten. Vorgabe ist lediglich, dass die Sanktionen „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ sein müssen.

Anwendung

Die Mitgliedsstaaten sind dazu verpflichtet, die Richtlinie bis zum 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen und diese zu veröffentlichen. Die entsprechenden Vorschriften sollen ab dem 1. Juli 2020 anzuwenden sein. Modelle, deren erster Umsetzungsschritt ab dem Inkrafttreten der Richtlinie (20 Tage nach der Veröffentlichung im Amtsblatt) bis zum 30. Juni 2020 erfolgt, sind zwischen dem 1. Juli und dem

31. August 2020 zu melden (Nachmeldung). Da es nach der Richtlinie auf den Tag der Umsetzung des ersten Schritts ankommt, sind auch bereits in der Vergangenheit zur Verfügung gestellte Modelle bezüglich ihrer Umsetzung zu prüfen.

Fazit und Ausblick

Auch wenn die Umsetzungsfrist aus heutiger Sicht noch in weiter Ferne scheint, erlangt die Richtlinie schon in unmittelbarer Zukunft Bedeutung für die Beratung. Denn die Mitgliedsstaaten haben bei der Umsetzung Regelungen zu treffen, nach denen bereits Modelle, deren erster Umsetzungsschritt nach Inkrafttreten der Richtlinie (20 Tage nach Veröffentlichung im Amtsblatt der EU) vollzogen wurde, bis zum 31. August 2020 zu melden sind (Nachmeldung). Da die Richtlinie vom ECOFIN-Rat in seiner Sitzung am 25. Mai 2018 final angenommen wurde und die Richtlinie 20 Tage nach Veröffentlichung im Amtsblatt in Kraft tritt, könnte das Datum des Inkrafttretens bereits in den nächsten Wochen liegen. Vor diesem Hintergrund müssen Mandanten bereits bei jetzt laufender Beratung auf die zukünftig zu erfüllenden Meldepflichten achten, sofern nicht sichergestellt werden kann, dass der erste Schritt der Umsetzung vor dem Inkrafttreten der Richtlinie vollzogen sein wird.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Thomas Gericke**
PwC Frankfurt am Main

Deutschland

FG Münster vom 19. Dezember 2017 zu Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber verbundenen Unternehmen

Mit seinem Beschluss vom 19. Dezember 2017 (Az. 10 K 3556/13 K,F) klärte das FG Münster die Frage, ob in Analogie zu § 1 AStG der Art. 9 OECD-MA ebenfalls sperrend auf § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG wirkt und somit Teilwertabschreibungen auf konzerninterne Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 i. V. m. § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG außerbilanziell korrigiert werden können.

Im zugrunde liegenden Sachverhalt lieferte die inländische Muttergesellschaft (Klägerin), die an diversen ausländischen Gesellschaften beteiligt ist, einigen überwiegend insolvenzgefährdeten ausländischen Tochtergesellschaften fortlaufend Waren. Daraus resultierende Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wurden von den ausländischen Tochtergesellschaften nicht beglichen. Infolgedessen sprach die Muttergesellschaft teilweise Forderungsverzichte aus bzw. gab Rangrücktrittserklärungen ab und nahm bilanziell Wertberichtigungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor. Laut der Betriebsprüfung/Finanzamt (Beklagte) dürfen diese im Veranlagungszeitraum 2008 zunächst zutreffend nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vorgenommenen Teilwertabschreibungen das Einkommen nicht mindern und sind daher außerbilanziell hinzuzurechnen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 i. V. m. Satz 4 bis 7 KStG (Fassung des Jahressteuergesetzes 2008, JStG 2008).

Forderungen als darlehensähnliche Rechtshandlungen

Mit dem JStG 2008 sind zusätzliche Abzugsverbote geschaffen worden, die insbesondere Gewinnminderungen betreffen, die aus der Uneinbringlichkeit von kapitalersetzenden Forderungen resultieren. Nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG setzt dies voraus, dass die Forderungen aus Rechtshandlungen mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Laut FG ist die Vergleichbarkeit gegeben, soweit die Forderungen über einen längeren Zeitraum (keine zeitlich feste Grenze) nicht erfüllt werden und damit eher einer Darlehensgewährung ähneln. Vor diesem Hintergrund führt bereits eine Warenlieferung, für die keine Fälligkeit bestimmt wurde und für die der Schuldner daher nicht in Verzug geraten kann, zu einer Qualifikation als darlehensähnliche Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG. Auch die fehlende Besicherung und der Verzicht auf die Beitreibung der Forderungen trotz Kenntnis über wirtschaftliche Schwierigkeiten und Insolvenzgefährdung der Tochtergesellschaften sprechen für einen darlehensähnlichen Charakter der Forderungen.

Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA

Fraglich ist, ob die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG durch Art. 9 OECD-MA gesperrt ist. Eine solche Sperrwirkung wäre analog zu den zwei zu § 1 AStG erlassenen BFH-Entscheidungen vom 17. Dezember 2014 (Az. I R 23/13) und vom 24. Juni 2015 (Az. I R 29/14). Demnach ermöglicht der abkommensrechtliche Grundsatz des dealing at arm's length nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG nur im Fall unangemessener Preise (Darlehenszins) der Höhe nach zwischen verbundenen Unternehmen. Eine Korrektur einer Abschreibung, die auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung des Darlehens vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das

Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise ungesichert vergeben hat, ist gesperrt.

Eine Übertragung dieser zu § 1 AStG ergangenen BFH-Entscheidungen auf den aktuellen Streitfall verneint das FG aufgrund der unterschiedlichen Zielrichtungen von § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG und § 1 AStG. § 1 AStG bestimmt den grenzüberschreitenden Fremdvergleichsmaßstab genauer und greift damit grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen auf. Im Unterschied dazu kodifiziert § 8b Abs. 3 Satz 3 i. V. m. § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG rein unilaterale missbrauchsverhindernde Regelungen. Sie verhindern den Steuerabzug auf Teilwertabschreibungen aus darlehensähnlichen Rechtshandlungen. Dabei spielt keine Rolle, ob die darlehensähnliche Rechtshandlung mit einem in- oder ausländischen verbundenen Unternehmen im Zusammenhang steht, da die Gewinnminderung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 i. V. m. § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG zu keiner grenzüberschreitenden Gewinnverlagerung führt.

Fazit und Ausblick

Das FG Münster sieht aufgrund abweichender Zielrichtungen keine Analogie zwischen § 1 AStG und § 8b Abs. 3 Satz 3 i. V. m. § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG. Dementsprechend wirkt Art. 9 OECD-MA nicht sperrend auf das Abzugsverbot von Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Gerrit Halbach**

PwC Berlin

✉ **Annika Gleß**

PwC Berlin

Global

Besteuerung im digitalen Zeitalter: Digitalsteuer und Digital PE

Während die OECD im Rahmen ihres BEPS-Aktionspunkts 1 zu den Herausforderungen durch die Digitalisierung noch an weiteren Ergebnissen arbeitet, prescht die EU bereits mit Neuerungen vor, die ein aus der Industrialisierung stammendes Besteuerungsdenken in die digitale Ära hieven sollen. Hierzu hat die Kommission am 21. März 2018 Richtlinienvorschläge für eine ab dem 1. Januar 2020 geltende Digitalsteuer auf bestimmte digitale Dienstleistungen und zur Besteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (Digital PE) vorgestellt.

Digitalsteuer auf Erträge digitaler Services

Der Richtlinienvorschlag „KOM(2018) 148 final“ für eine Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen sieht eine Ausgleichsteuer von drei Prozent auf bestimmte digitale Dienstleistungen vor. Insbesondere sollen Erträge i) aus der Platzierung von Werbung auf digitalen Schnittstellen, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richten, ii) aus der Bereitstellung mehrseitiger digitaler Schnittstellen, die es den Nutzern ermöglichen, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die darüber hinaus eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen unmittelbar zwischen Nutzern ermöglichen, und iii) aus der Übermittlung gesammelter Nutzerdaten, die aus den Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen generiert werden, versteuert werden. Die Pflicht zur Entrichtung der Digitalsteuer soll nur dann gelten, wenn durch die Dienstleistungen globale Erträge von mehr als 750 Millionen Euro p. a. und aus den relevanten Dienstleistungen innerhalb der EU Erträge von mehr als

50 Millionen Euro p. a. erzielt werden. Hierdurch wären die bekannten Streaming-, Autovermittlungs- und Social-Media-Plattformen erfasst, kleinere Unternehmen und Start-ups allerdings von der Extrabesteuerung verschont.

Neues PE-Konzept: signifikante digitale Präsenz

Durch den Richtlinienvorschlag soll dem bisherigen PE-Verständnis in das 21. Jahrhundert verholten werden. Die EU präsentiert damit sehr konkret, was im Rahmen des BEPS-Projekts noch sehr vage geblieben ist: die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs um einen weiteren Sachverhalt – die Digital PE. Es kommt nicht länger auf die physische Präsenz, sondern auf die digitalen Aktivitäten eines Unternehmens in einem anderen Mitgliedsstaat an. Die Digital PE gilt nur für Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen besteht. Es gibt einen Katalog mit positiven Beispielen, aber auch einen Negativkatalog digitaler Dienstleistungen, die nicht zu einer Digital PE führen sollen. Als Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Digital PE gilt jedenfalls der ansässige Nutzer digitaler Dienstleistungen. Eine Digital PE kann demnach in einem Mitgliedsstaat begründet werden, wenn a) der Anteil der Gesamteinnahmen aus den digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedsstaat mehr als 7 Millionen Euro beträgt oder b) die Anzahl der Nutzer der digitalen Dienstleistungen in dem Mitgliedsstaat 100.000 übersteigt oder c) über die digitalen Dienstleistungen in dem Mitgliedsstaat mehr als 3.000 Geschäftsverträge geschlossen wurden. Ein Nutzer gilt für a) und b) als ansässig, wenn er in dem Mitgliedsstaat „ein Gerät benutzt, um auf eine digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die die digitalen Dienstleistungen bereitgestellt werden“. Der Ort der Benutzung soll durch die vom Gerät gemeldete IP-Adresse ermittelt werden. Für Option c), soll auf die Ansässigkeit für Körperschaftsteuerzwecke abgestellt werden.

EU-Empfehlung zu DBA-Anpassungen

In einer an die Mitgliedsstaaten adressierten Empfehlung hat die Kommission die Aufnahme der Digital PE in die jeweiligen DBA empfohlen. Daher sollen Digital PEs auch für Unternehmen außerhalb der EU begründet werden können, es sei denn, das einschlägige DBA mit dem Drittstaat enthält noch keine Regelung zur Digital PE.

Gewinnallokation

Die Gewinnallokation soll dem zweistufigen AOA-Prozess folgen. Im ersten Schritt soll jedoch nicht auf wesentliche Personalfunktionen, sondern auf (fünf verschiedene) wirtschaftlich signifikante Aktivitäten abgestellt werden, die über die Digital PE durchgeführt werden. Hieraus ergibt sich ein Funktions- und Risikoprofil, aufgrund dessen im zweiten Schritt die TP-Methoden (vorrangig ein auf Nutzeranzahl oder Datenmenge basierender Profit Split) Anwendung finden soll.

Fazit und Ausblick

Die Vorschläge zur Digitalsteuer und Digital PE zeugen zwar von einem zeitgenössischen Verständnis der wirtschaftlichen Realität, bedeuten aber auch eine Verlagerung des Steueraufkommens in Quellenstaaten. Darüber hinaus sei auf Kompetenzfragen der EU und massive Unklarheiten bei der Gewinnallokation hingewiesen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Stuart MacLeod**

PwC Düsseldorf

✉ **Lukas Bühl**

PwC Köln

Global

EU-Parlament nimmt Vorschläge zu GKB und GKKB an – mit Extra-wünschen

Nach der Rücknahme des ursprünglichen GKKB-Vorschlags aus dem Jahr 2011 im Jahr 2015 präsentierte die Kommission am 25. Oktober 2016 ihren neuen zweistufigen Vorschlag zur Gemeinsamen (konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (G[K]KB). Der Vorschlag basiert auf den Entwürfen zu zwei Richtlinien: der Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) sowie der Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (vgl. Ausgabe 35 von Transfer Pricing Perspective Deutschland vom August 2017). Diese Vorschläge wurden vom Europäischen Parlament (EP) am 15. März 2018 mit beachtlichen Änderungswünschen angenommen. Der Rat müsste nun nur noch mit Einstimmigkeit zustimmen, damit GKB und GKKB ab 2019 bzw. 2020 zur Anwendung kämen. Im Folgenden sollen die wesentlichen Elemente der Vorschläge sowie die Wünsche des EP beleuchtet werden.

GKB – harmonisierte Gewinnermittlung

Die GKB zielt auf ein EU-weit einheitliches System zur Gewinnermittlung für Körperschaftsteuerzwecke mit einem „One-Stop Shop“ für die Abgabe der Steuererklärung bei nur noch einer Steuerverwaltung ab. Die GKB soll für alle Unternehmen mit einem Gruppenumsatz von mindestens 750 Millionen Euro im Vorjahr verpflichtend sein. Ziel ist es, durch die vereinheitlichten Gewinnermittlungsvorschriften

Qualifikations- und damit Doppelbesteuerungskonflikten vorzubeugen. Durch die Möglichkeit zum Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen soll der *debt bias* (Bevorzugung von Finanzierungen über Darlehen gegenüber Eigenkapital) bekämpft werden. Außerdem sieht der Vorschlag erhöhte Abzugsmöglichkeiten für F&E-Kosten (50 Prozent bis 20 Millionen Euro bzw. 25 Prozent bei höheren F&E-Ausgaben sowie 100 Prozent bei Start-ups) und einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich vor.

GKKB – Ende des Transfer Pricing in der EU

In einem zweiten Schritt sollen durch die GKKB die Konsolidierung der Gruppeneinkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft sowie eine formelbasierte Gewinnaufteilung auf die verschiedenen Mitgliedsstaaten folgen. Die Gewinnaufteilung erfolgt dabei gemäß einer festen Formel. Dies führt zu einer Nichtberücksichtigung konzerninterner Transaktionen. Ziel soll es sein, den Verwaltungsaufwand der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen innerhalb der EU zu reduzieren und die EU für Körperschaftsteuerzwecke als einheitlichen Binnenmarkt zu behandeln.

Zustimmung des EP mit Extrawünschen

Das EP hat die Vorschläge zur GKB und GKKB nun mit einigen Änderungen angenommen. Auch wenn in einem nächsten Schritt der Rat die Vorschläge der Kommission in ihrer ursprünglichen Version annehmen (und damit die Änderungen des EP ablehnen) kann, zeugen die Vorstellungen des EP von Ideen, die nicht unbeobachtet bleiben sollten. So sollen GKB und GKKB nicht nacheinander, sondern gleichzeitig in Kraft treten. Ferner soll die obligatorische Anwendungsschwelle der GKB (Gruppenumsatz von mindestens 750 Millionen Euro) über einen Zeitraum von sieben Jahren auf null Euro gesenkt werden. Auch die derzeit stark diskutierte digitale Präsenz soll berücksichtigt werden. Bei beschränkt Steuerpflichtigen

sollen demnach auch Einkünfte aus digitalen Betriebsstätten (siehe Artikel auf Seite 7) besteuert werden. Auch die Formel zur Gewinnaufteilung wurde vom EP erweitert. Beruhte der Vorschlag bisher auf den gewichteten Faktoren Umsatz, Wirtschaftsgüter und Arbeitskräfte, sollen nun auch die „Erhebung und Verwendung personenbezogener Daten zu kommerziellen Zwecken“ als Faktor verwendet werden.

G[K]KB verstößt gegen Grundsätze der EU

Einige EU-Parlamentarier kritisieren jedoch, dass die G[K]KB gegen fundamentale Prinzipien der EU (Subsidiarität und Proportionalität) verstößt. Die EU hat keine Kompetenz im Hinblick auf direkte Steuern und die Binnenmarktkompetenz wurde bereits stark ausgereizt. Für die Harmonisierung der Steuersysteme bedürfte es einer klaren Gesetzgebungskompetenz für die EU und damit einer Änderung der europäischen Verträge. Das Ziel einer gerechteren Besteuerung im digitalen Zeitalter ist grundsätzlich zu begrüßen, allerdings darf bezweifelt werden, dass die Mitgliedsstaaten sich auf eine derart weitreichende Kompetenzübertragung an Brüssel werden einigen können.

Fazit und Ausblick

Das EP hat die Vorschläge zur G[K]KB aus dem Jahr 2016 mit Änderungswünschen angenommen. Auch wenn eine einstimmige Annahme des EU-Rats schwer erreichbar scheint, steht das Thema weiterhin ganz oben auf der Agenda der EU.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Susanne Tomson**
PwC Köln

Global

Europäische Kommission veröffentlicht Entscheidung in Sachen staatlicher Beihilfe an Amazon

Das Thema der staatlichen Beihilfe (State Aid) in Steuersachverhalten bleibt im Fokus der Europäischen Kommission (EK) und damit der Öffentlichkeit. Wir berichteten diesbezüglich bereits in der vergangenen Ausgabe unseres Newsletters.¹ Am 26. Februar 2018 veröffentlichte die EK nun die nicht vertrauliche Fassung ihrer Entscheidung in Sachen Amazon.

EK geht von selektiver Bevorteilung aus

Bereits im Oktober 2017 war bekannt geworden, dass nach Ansicht der EK Luxemburg unrechtmäßige Steuervorteile in Höhe von circa 250 Millionen Euro zugunsten des Onlineversandhändlers gewährt hatte und diese nun einschließlich Zinsen zurückfordern muss. In der nunmehr veröffentlichten Entscheidung² kommt die EK zu dem Schluss, dass das Verrechnungspreismodell und die daraus resultierende Besteuerung in Luxemburg nicht mit Art. 107 (1) AEUV vereinbar ist. In den Fokus der 2014 formal eingeleiteten Untersuchung rückte vor allem ein Steuervorbescheid aus dem Jahr 2003, den Luxemburg im Jahr 2011 verlängerte. Implizit legitimierte dieser insbesondere eine Lizenzgebühr innerhalb Luxemburgs, mittels derer Amazon nach Ansicht der EK knapp drei Viertel seiner durch EU-Umsätze erzielten Gewinne unrechtmäßig der Besteuerung entzog. Dies habe zu nicht tolerierbaren Wettbewerbsverfälschungen im EU-Binnenmarkt geführt.

Veröffentlichte Entscheidung bietet detaillierten Überblick zur Struktur von Amazon

Die Entscheidung der EK führt aus, dass Amazon über mehrere Jahre auf Basis des angesprochenen Steuervorbescheids im Schnitt 90 Prozent der EU-Gewinne an eine Holding transferierte, die in Luxemburg nicht körperschaftsteuerpflichtig war. Im betroffenen Zeitraum waren in Luxemburg im Wesentlichen zwei Amazon-Gesellschaften ansässig: die Amazon EU (AEU) sowie die Amazon Europe Technology Holding (AEH, Kommanditgesellschaft). Während die AEU circa 500 Mitarbeiter beschäftigte und für die Produktplanung, den Einkauf sowie den Verkauf der Waren verantwortlich war, handelte es sich bei der AEH um eine weitestgehend leere Gesellschaft ohne eigene Mitarbeiter, Geschäftsräume oder aktive Geschäftstätigkeit.

Verrechnungspreismodell von Amazon



Wie in der Abbildung dargestellt, wurde ein Großteil der bei der AEU anfallenden Gewinne, die Amazon in der EU generierte, über eine Lizenzgebühr für Nutzungsrechte an die AEH abgeführt. Die Methode zur Berechnung der Lizenzgebühr war dabei an die ebenfalls genehmigte Methode zur Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage der AEU geknüpft. Die AEH hielt die Rechte für die Nutzung des geistigen Eigentums aufgrund einer im Rahmen eines

Umlagevertrags (Cost Sharing Agreement) wesentlich niedrigeren, an die Muttergesellschaft Amazon, Inc. (AUS), gezahlten Kostenerstattung. Während die AEU in Luxemburg selbst der Körperschaftsteuer unterlag, wurden die Gewinne der AEH nur auf Ebene der in den USA ansässigen Kommanditisten besteuert. Diese hatten ihre Steuerschuld nach Angaben der EK bisher aufgeschoben. Die EK vertritt daher die Auffassung, dass die Lizenzzahlungen der AEU an die AEH nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Luxemburg hat bereits angekündigt, Klage gegen die Entscheidung vor dem Gericht der Europäischen Union einzureichen.

Fazit und Ausblick

Die von der EK unternommenen Untersuchungen erfreuen sich weiterhin großer Aufmerksamkeit. Dadurch werden die Verrechnungspreismodelle internationaler Konzerne bis auf absehbare Zeit im Fokus der Öffentlichkeit bleiben – erst Ende März 2018 veröffentlichte die EK ihre Eröffnungsentscheidung in Sachen „Inter IKEA (Niederlande)“. Angesichts der Finanz- und Reputationsrisiken empfiehlt sich daher mehr denn je eine Prüfung bestehender/neuer Verrechnungspreismodelle, um sicherzustellen, dass diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Madlen Haupt**
PwC Frankfurt am Main
- ✉ **Dr. Daniel Steinberg**
PwC Frankfurt am Main

¹ Vgl. Transfer Pricing Perspective Deutschland, Ausgabe 37, Februar 2018: „Maßnahmen der EU-Beihilfenaufsicht weiter kontrovers diskutiert“.

² Die Entscheidung der EK ist unter dem nachfolgenden Link abrufbar: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/254685/254685_1966181_890_2.pdf.

Global

OECD veröffentlicht 3. Fassung der „Guidance on PE Profit Attribution“

Die OECD hat im März 2018 eine nochmals überarbeitete Fassung der „Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ veröffentlicht. Dass die Konzentration der Verfasser durch die offensichtlich im Detail sehr kontrovers verlaufende Diskussion zwischen den Vertretern der beteiligten Staaten nachlässt, lässt schon die Gliederung auf S. 5 erkennen, die nicht nur durch orthografische und grammatikalische Fehler auffällt, sondern durch Nennung des Art. 6 [sic!] Abs. 4 OECD MA zum Example 1 unter Überschrift 2. anstelle des Art. 5 eine falsche Rechtsvorschrift zitiert. Im Ergebnis dokumentiert der Bericht einen Rückschritt und ist ein fauler Kompromiss, der inhaltlich nicht überzeugt.

Zweck des Berichts und grundlegende Kritik

Auf Grundlage des BEPS-Aktionspunkts 7, wonach die Anwendung der bestehenden AOA- und Nicht-AOA-Regeln der BS-Gewinnabgrenzung auf die neuen Tatbestände der BS-Begründung unter Art. 5 Abs. 4, 5 und 6 OECD-MA 2017 zu untersuchen sind, formuliert die OECD in Gestalt des nunmehr vorliegenden Berichts sog. „high-level general principles“ für die Gewinnabgrenzung. Diese übergeordneten Prinzipien in Tz. 1–9 und Tz. 25–43 des Berichts sollen von den Finanzbehörden der Anwenderstaaten bei der BS-Gewinnabgrenzung angewandt werden und sind im Bericht ausdrücklich als „relevant“ bezeichnet. Angesichts der Fragwürdigkeit der dort – insbesondere in den vier Beispielen vorgetragenen Ansichten aus steuerrechtlicher Perspektive – ist der Rechtsanwender gut beraten, eine

Verteidigungsposition aufzubauen und ggf. Gerichte zu bemühen, diese Überlegungen rechtlich zu überprüfen. Insbesondere die Fingierung wirtschaftlichen Eigentums in der nach neuem Recht (Art. 5 OECD-MA 2017) begründeten BS durch das in einer Tochtergesellschaft beschäftigte, aber der fingierten BS zugeordnete Personal und der dazugehörigen Personalfunktion widerspricht dem steuerrechtlichen Konzept wirtschaftlichen Eigentums, wie es beispielsweise in § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO seinen Niederschlag findet. Es scheint, als ob die in der OECD organisierten Finanzverwaltungen auf der Grundlage eines angelsächsischen Bilanzierungsverständnisses, das die Umsätze eines Prinzipals durch die GuV des Agenten bucht, durch die Hintertür zu einem Bild des eigentlich zu beurteilenden Sachverhalts kommen, das der rechtlichen Realität widerspricht und dem Konzept der indirekten Stellvertretung nicht ausreichend Rechnung trägt, obwohl es essenziell um dessen Beurteilung geht. Dies gilt insbesondere für das Beispiel der Vertreter-BS. Im Ergebnis führt die von der OECD vorgetragene Sichtweise in allen Beispielen zur faktischen Zuordnung des Außenumsatzes des Prinzipals zu seiner BS, was rechtlicher und wirtschaftlicher Unsinn ist, weil weder Funktionen noch Wirtschaftsgüter noch Risiken dort liegen, sondern im Stammhaus, das nur eine Dienstleistung bezieht.

Überlegungen zur Vertreter-BS (Art. 5 Abs. 5 und 6)

Der Bericht unterstellt letztlich in allen drei Beispielen zur Vertreter-BS (mit Kommissionärs-, Dienstleistungs- und Einkaufskommissionärs-Konzerntochtergesellschaft), dass der jeweilige Vertrag mit den Kunden (für Warenverkäufe, für Verkäufe über eine Website und für Wareneinkäufe) der BS zuzuordnen ist. Diese Unterstellung ist nicht überzeugend, weil sie auf der vorgelagerten Unterstellung beruht, dass die BS (eigenes) Personal beschäftigt. Dies tut sie jedoch faktisch nicht, weil das unterstellt dort tätige Personal dasjenige der Konzerntochtergesellschaft ist. Genauso wenig

überzeugend ist die Zuordnung von Risiken aus etwaigem Forderungsausfall oder Abschreibung auf Warenbestände und eine daran anknüpfende Mehrvergütung zur Vertreter-/Dienstleistungs-BS. Wenn die Konzerntochtergesellschaft vertraglich und tatsächlich derlei Risiken trägt und ex ante das entsprechende Eigenkapital hat, steht ihr im Quellenstaat ein höheres Entgelt für diese Mehrleistungen und etwaige Risikotragung zu, auf das in den Grenzen des Art. 9 OECD-MA ggf. zu korrigieren wäre. Wenn dem so ist, kann dieses Risiko konsequenterweise nicht mehr in der Prinzipalgesellschaft bestehen, ergo auch nicht mehr deren BS im Quellenstaat zugeordnet werden und dort eine Mehrvergütung auslösen.

Überlegungen zur Hilfsbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 4)

Überzeugender ist das Beispiel zur Hilfsbetriebsstätte, weil die Gesellschaft im anderen Staat neben einem gemieteten Warenlager und einem Büro eigenes Personal beschäftigt. Dies zeigt wiederum, dass solchen BS nur dann ein Gewinn zuzuordnen ist, wenn eigenes Personal dort beschäftigt ist, der Personalaufwand also niedriger ist als der zuzuordnende Ertrag. Jedoch ist die auch hier unterstellte Zuordnung aller Verträge zu dieser Hilfs-BS ebenfalls nicht überzeugend.

Fazit

Der Bericht wird mehr Auseinandersetzungen schaffen als zu deren Lösung beitragen, weshalb Steuerpflichtige sich rechtzeitig über ihre Verteidigungsposition Gedanken machen sollten.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Dr. Ulf Andresen**
PwC Frankfurt am Main

Industrie

Verrechnungspreisthemen für die chemische Industrie

Die chemische Industrie ist eine der größten Industriesparten in Deutschland und sieht sich infolge der zunehmenden Internationalisierung neben vielen allgemeingültigen Verrechnungspreisfragestellungen auch mit branchenspezifischen Verrechnungspreisherforderungen konfrontiert.

Auswahl der Verrechnungspreismethode

Commodities sind Rohstoffe oder (Grund-)Produkte, die sich über die chemische Zusammensetzung definieren. Aufgrund der standardisierten Produkteigenschaften sind häufig direkte Vergleiche mit Marktpreisen für vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Dritten möglich, sodass sich Verrechnungspreise grundsätzlich mittels der Preisvergleichsmethode ermitteln lassen. Bei der Verrechnungspreisbestimmung anhand von Marktdaten sind bei der Analyse der zu bewertenden Transaktionen neben Faktoren wie Menge oder Zeitpunkt der Transaktion insbesondere Produkteigenschaften wie zum Beispiel der Reinheitsgrad oder besondere Spezifikationen zu berücksichtigen. Ferner ist zu beachten, dass in diesem Bereich aufgrund der volatilen Rohstoffpreise erhebliche kurzfristige Marktpreisschwankungen auftreten können, die im konzerninternen Verrechnungspreissystem nachzubilden sind oder die Anwendung der Preisvergleichsmethode einschränken. Grundsätzlich ist festzustellen, dass in der chemischen Industrie viel öfter als in anderen Branchen Marktpreise zur Anwendung kommen können, dies jedoch mit einem teils erheblichen Beobachtungsaufwand verbunden ist.

Berücksichtigung von Rohstoffpreisentwicklungen

Viele Erzeugnisse der chemischen Industrie basieren zu einem erheblichen Anteil auf Rohstoffen wie Öl. Da Rohstoffpreise und insbesondere der Ölpreis erheblichen, kurzfristigen Schwankungen unterliegen, sind diese Preisentwicklungen auch in den Verrechnungspreissystemen entsprechend abzubilden. Beispielsweise ist darauf zu achten, dass die Preise für konzerninterne Auftragsfertiger, die üblicherweise auf Basis der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden, nicht nur einmal pro Jahr im Rahmen der Budgetierung ermittelt werden, sondern geänderte Rohstoffpreise laufend mit einkalkuliert werden, um sicherzustellen, dass in Abhängigkeit der Preisentwicklung der Auftragsfertiger tatsächlich einen Routinegewinn und keine Übergewinne oder gar Verluste erzielt.

Kuppelprodukte

In den Produktionsprozessen der chemischen Industrie entstehen neben dem eigentlichen Hauptprodukt nicht selten weitere selbstständig verwertbare Nebenprodukte mit eigenen konzerninternen Wertschöpfungsketten. Bei der Produktion solcher Kuppelprodukte ist fraglich, wie ein fremdüblicher Verrechnungspreis ermittelt werden soll, falls keine Marktpreise vorliegen und somit die Preisvergleichsmethode nicht zur Anwendung kommen kann. In diesem Fall könnte die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung kommen, wobei die Schwierigkeit darin besteht, eine sachgerechte Kostenbasis für die jeweiligen Kuppelprodukte zu ermitteln. Als möglicher Ansatzpunkt könnten die dem Herstellungsprozess zugrunde liegenden „gemeinsamen“ Kosten anhand von Aufteilungsschlüsseln dem Haupt- bzw. dem Nebenprodukt zugeordnet werden. Bei diesem Kostenverteilungsverfahren dürfte jedoch in der Praxis die Auswahl eines „sachgerechten“ Aufteilungsschlüssels mit einigen Schwierigkeiten verbunden sein. Denkbar wären

beispielsweise volumenbasierte Aufteilungsschlüssel (z. B. Aufteilung im Verhältnis der Stückzahlen der pro Produktionscharge hergestellten Kuppelprodukte). Sofern zumindest aus der Verwertung des Nebenprodukts Verkaufserlöse bekannt sind, können die Gesamtkosten des Produktionsprozesses im Verhältnis der Außenumsätze auf die Haupt- und Nebenprodukte verteilt werden.

Immaterielle Wirtschaftsgüter

Begründet durch eine hohe Forschungsintensität verbunden mit Innovationsstärke gehören immaterielle Wirtschaftsgüter (iWGs) zu den wichtigen Erfolgsfaktoren in der chemischen Industrie. Während manche chemische Produkte auf einer einheitlichen „Rezeptur“ beruhen und in der lokalen Fertigung effiziente Produktionsprozesse entscheidend sind, müssen andere Spezialchemikalien aufwendig an lokale Kundenbedürfnisse angepasst werden, wodurch Kundennähe und dezentrales Produkt-Know-how an Bedeutung gewinnen. Solche Faktoren sind zum Beispiel bei der Zentralisierung von iWGs und der Implementierung von Lizenzen oder bei der Einführung von Kostenpools für F&E-Tätigkeiten zu berücksichtigen.

Fazit und Ausblick

Auch in der chemischen Industrie nimmt die Internationalisierung der Wertschöpfungsketten kontinuierlich zu. Damit verbunden ist die Einhaltung zahlreicher Verrechnungspreisregularien unter Berücksichtigung industriespezifischer Besonderheiten.

Ihr Ansprechpartner

 **Florian Weidlich**
PwC Stuttgart

Länderbeiträge

Belgien Effektiverer Ansatz für TP-Audits

Von Gert Wöllmann und Louisa-Friederike Cockx

Im Februar 2018 haben die belgischen Steuerbehörden mit einer neuen Welle von Prüfungen der Verrechnungspreise (VP) begonnen. Das zentrale VP-Ermittlungsteam in Belgien (TP Unit) wird personell aufgestockt und soll über veränderte Ermittlungsansätze eine höhere Effektivität der Prüfungen ermöglichen. Aber auch von anderen, dezentralen Finanzbehörden (z. B. für Großunternehmen) sind vermehrt intensivere Prüfungen zu erwarten, da die Prüfer umfassende Schulungen zu den neuesten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht mit Schwerpunkt auf VP-Themen erhalten haben. Des Weiteren gibt es eine verstärkte Kooperation dieser Steuerbehörden mit der TP Unit. Letztere kooperiert nun auch häufiger mit ausländischen Steuerbehörden bei Ermittlungen, um die Informationen von Steuerpflichtigen auf ihre Konsistenz zu Angaben im Ausland zu verifizieren. So sollten insbesondere größere Unternehmen auch mit gemeinsamen Prüfungen (Joint Audits) rechnen, also zum Beispiel einer gleichzeitigen Prüfung durch die belgische und deutsche Finanzverwaltung. Die TP Unit beabsichtigt, sich auf Themen wie immaterielle Wirtschaftsgüter, Finanzierungen, beschaffungsbezogene Transaktionen und Rückversicherer zu konzentrieren. Der Prozess wird sich ab 2019 weiter verändern, wenn die belgischen Steuerbehörden Zugang zu Country-by-Country-Reporting-, Master-File- und Local-File-Daten haben. Steuerpflichtige sollten folglich ihr VP-System überprüfen und mögliche Risiken und Inkonsistenzen identifizieren und beheben. Hierzu gehört es auch, eine internationale konsistente VP-Dokumentation sicherzustellen.

Singapur Neue Dokumentationspflichten

Von Gert Wöllmann und Dr. Thorben Kundt

Am 23. Februar 2018 wurden in Singapur mit den *Income Tax (Transfer Pricing Documentation) Rules 2018* (TPD Rules) und den überarbeiteten Transfer Pricing Guidelines (TPG) neue Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation und zu deren praktischer Umsetzung verabschiedet. Für inländische Steuerzahler besteht ab dem Veranlagungsjahr 2019 (Wirtschaftsjahr 2018) die Verpflichtung, zeitnah eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen. Zeitnah bedeutet, dass das Erstellungsdatum (das explizit genannt werden muss) vor der Abgabefrist der Steuererklärung liegt. Maßgeblich für die Dokumentationspflicht ist ferner eine Bruttoumsatzgrenze von 10 Millionen Singapur-Dollar (circa 6,2 Millionen Euro) pro Jahr, die jährlich in einem mehrstufigen Verfahren geprüft wird. Inhaltlich wird durch die neuen Regelungen auf einen Substance-over-Form-Ansatz abgestellt, wobei die Finanzverwaltung ermächtigt ist, Transaktionen in bestimmten Fällen neu zu charakterisieren. Als weitere wesentliche Neuerung besteht die Möglichkeit, auf die Verrechnungspreisdokumentation einer der beiden Vorperioden zurückzugreifen, sofern die dargestellten Sachverhalte noch relevant sind (*qualifying past TPD*). Hierbei müssen die Steuerpflichtigen aktualisierte Finanzzahlen bereitstellen und eine Erklärung über die Nutzung der *qualifying past TPD* abgeben. Ungeachtet dessen muss alle drei Jahre eine reguläre, umfassende Dokumentation vorgelegt werden. Sofern es zu Verrechnungspreisanpassungen durch die Finanzverwaltung kommt, wird ab dem Veranlagungsjahr 2019 ein 5%iger Zuschlag auf den Anpassungsbetrag erhoben.

UK Veröffentlichung der Steuerstrategie

Von Dr. Roman Dawid und Tanja Keser

Im Zuge des Finance Act 2016 führte Großbritannien für bestimmte Unternehmen eine Veröffentlichungspflicht der Steuerstrategie im Internet ein. Von der neuen Gesetzgebung sind Unternehmen mit Sitz in Großbritannien betroffen, die im vergangenen Geschäftsjahr entweder einen Umsatz von über £200 Millionen oder eine Bilanzsumme größer als £2 Milliarden aufwiesen, sowie britische Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten von Konzernen, die den Schwellenwert für das CbCR von 750 Millionen Euro übersteigen. Betroffene Unternehmen sind verpflichtet, umfassende Angaben im Internet zu veröffentlichen, darunter die Handhabung steuerlicher Risiken, die Einstellung zur Steuerplanung, die Höhe des akzeptierten Risikolevels und die Zusammenarbeit mit der britischen Steuerbehörde HMRC. Durch die Veröffentlichung im Internet sind diese Informationen auch anderen Finanzbehörden frei zugänglich. Die Veröffentlichung ist erstmalig vor Ende des ersten Jahres, das nach dem 15. September 2016 beginnt, durchzuführen. Die Nichteinhaltung dieser Vorschrift wird in den ersten sechs Monaten mit £7.500, ab dem sechsten bis zum zwölften Monat mit weiteren £7.500 und nach einem Jahr mit jeweils £7.500 pro Monat sanktioniert. Die Veröffentlichungspflicht der Steuerstrategie in Großbritannien ist ein weiterer Schritt zur Erhöhung des Drucks auf Konzerne, zu Steuerfragen öffentlich Stellung zu nehmen. Eine klare Position zu Fragen der Steuerplanung, der Steuerrisiken und des Managements von Steuerfragen ist erforderlich.

Aus unserer Praxis

Analyse von Verrechnungspreisen im Rahmen von Due Diligences

Entscheidungen über die Durchführung von Unternehmensakquisitionen sind aufgrund der finanziellen und operativen Folgen von höchster Bedeutung. Hierbei geht es nicht nur darum, einen möglichst vorteilhaften Kaufpreis auszuhandeln, sondern insbesondere ein Verständnis des Zielunternehmens und der mit der Transaktion zusammenhängenden Risiken zu gewinnen. Dabei hat sich die Due Diligence etabliert, innerhalb der auch Verrechnungspreisrisiken zu analysieren sind.

Hintergrund von Due Diligences

Due Diligences umfassen grundsätzlich die Analyse und Zusammenstellung von Informationen über das Target (z. B. ein einzelnes Zielunternehmen oder eine ganze Unternehmensgruppe) inklusive der Analyse potenzieller Risiken. Das Ziel einer Due Diligence ist es, dem potenziellen Käufer Grundlagen und Risikoeinschätzungen zu übermitteln, auf deren Basis Entscheidungen bezüglich der Transaktion getroffen bzw. Verhandlungen mit dem Verkäufer geführt werden können. Hierbei soll die Tax Due Diligence dem potenziellen Käufer einen Einblick in die steuerliche Struktur des Targets ermöglichen und steuerliche Risiken identifizieren und quantifizieren.

Grenzüberschreitende Verflechtungen des Targets

Vor dem Hintergrund des starken Fokus auf das Thema Verrechnungspreise im Rahmen von Betriebsprüfungen weltweit sollten beim potenziellen Erwerb international tätiger Unternehmensgruppen im Rahmen der Tax Due Diligence regelmäßig auch potenzielle Verrechnungspreisrisiken analysiert werden. Neben den grenzüberschreitenden

Liefer- und Leistungsbeziehungen des Targets sollten unabhängig davon, ob es sich beim Target um eine Unternehmensgruppe oder um eine einzelne Gesellschaft handelt, auch die Liefer- und Leistungsbeziehungen zum bisherigen Eigentümer beachtet werden, da auch hieraus für vonseiten der Finanzverwaltung noch ungeprüfte Wirtschaftsjahre erhebliche Risiken resultieren können.

Verrechnungspreisdokumentation

Um einen Überblick über die Liefer- und Leistungsbeziehungen des Targets mit verbundenen Unternehmen zu erhalten und hieraus Risiken abzuleiten, ist es unerlässlich, die entsprechenden Verrechnungspreisdokumentationen zu studieren. Sollte hierbei festgestellt werden, dass Verrechnungspreisdokumentationen entweder inhaltliche Mängel aufweisen oder gar nicht vorhanden sind, wird nicht nur die Analyse der Risiken hinsichtlich der Due Diligence erheblich erschwert, sondern es liegen darüber hinaus sehr wahrscheinlich auch Compliance-Verstöße vor, da inzwischen die überwiegende Mehrheit der Länder Dokumentationsvorschriften hat. Für anstehende Betriebsprüfungen besteht daher zum Beispiel das Risiko von Strafzuschlägen aufgrund der Nichterfüllung der Dokumentationsvorschriften. Des Weiteren können für den Käufer entsprechende Kosten für die Überarbeitung bzw. Erstellung der Verrechnungspreisdokumentationen anfallen.

Identifikation weiterer Risiken

Um das Verrechnungspreismodell als solches verstehen und beurteilen zu können, sollten neben der Dokumentation vorhandene Verrechnungspreisrichtlinien sowie besonders wichtige Verträge im Detail betrachtet werden. Sofern das Target aus mehreren Gesellschaften besteht, ist zu untersuchen, welche der Gesellschaften über die für den Geschäftserfolg wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter

verfügt und somit als Strategieführer klassifiziert werden kann. Eine erste Indikation für das Vorliegen von Verrechnungspreisrisiken gibt die Margenverteilung zwischen den Gesellschaften der Unternehmensgruppe. Insbesondere hohe Margen in Ländern mit eher funktionschwächeren Gruppengesellschaften sollten kritisch hinterfragt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Strategieführer des Targets selbst vergleichsweise niedrige Margen ausweist. Des Weiteren sollte untersucht werden, ob die gegebenenfalls in Form von Richtlinien vorgegebenen Vorgehensweisen zur Bildung von Verrechnungspreisen tatsächlich so umgesetzt wurden. Dabei ist darauf zu achten, dass nicht nur die Verrechnungspreisrichtlinie und darin vorgegebene Gewinnschläge im Hinblick auf ihre Fremdüblichkeit geprüft werden, sondern auch deren tatsächliche Umsetzung. Soweit datenbankbasierte Fremdvergleichsanalysen für die Tätigkeiten von Routinegesellschaften des Targets vorhanden sind, ist zu prüfen, ob die tatsächlichen Margen innerhalb der ermittelten fremdüblichen Bandbreiten liegen.

Fazit

Verrechnungspreisrisiken, die hieraus resultierende Doppelbesteuerung sowie mögliche Strafzinsen und Strafzahlungen können signifikant ausfallen und sollten im Rahmen einer Due Diligence detailliert analysiert werden, um bei den Verkaufsverhandlungen entsprechend Berücksichtigung zu finden.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Florian Weidlich**

PwC Stuttgart

Veröffentlichungen

Die digitale Betriebsstätte – aktuelle Entwicklungen

Von Rainer-Jürgen Hartmann

IWB, 4/2018, S. 127–128

Obligatorisches Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der EU ab 2019

Von Martin J. Chwalek und Lukas Bühl

IWB, 6/2018, S. 214–216

Veranstaltungen

Veranstaltungen von PwC

Standort	Termin	Thema	Ansprechpartner bei PwC
Bielefeld	6. Juni 2018	Transfer Pricing Update	Dr. Uwe Hohage, Claudia Lauten, Susann van der Ham
Essen	5. Juni 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Katharina Mank
Mannheim	2. Juli 2017	Tax Business Breakfast „Stolperfalle konzerninterne Dienstleistungen“	Stefan Ditsch, Florian Gimmler, Daniel Schwerdt
München	7. Juni 2018	Transfer Pricing Roadshow 2018	Prof. Dr. Stephan Rasch
Webinar	21. Juni 2018	Digitale Betriebsstätte und aktuelle Entwicklungen	Max Tenberge, Rainer-Jürgen Hartmann

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
Dortmund	30. August 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Katharina Mank, Holger Lorenzen	Endriss
	31. August 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Katharina Mank, Holger Lorenzen	Endriss
Feldafing	17.–19. September 2018	Steuerliche Verrechnungspreise für Controller (2,5 Tage)	Jörg Hanken	Controller Akademie
Frankfurt am Main	15. August 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Dr. Roman Dawid, Sven Holmer	Endriss
	16. August 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Dr. Roman Dawid, Sven Holmer	Endriss
	22. November 2018	Fachtagung Verrechnungspreise/Transfer Pricing	Jörg Hanken	Controller Akademie
Hamburg	12. September 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Kati Fiehler	Endriss
Köln	12. September 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven, Susanne Tomson	Endriss
	13. September 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Axel Eigelshoven, Susanne Tomson	Endriss
	20. September 2018	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
Stuttgart	7. Juni 2018	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Martin Renz, Clarisse Roeder	Endriss
	26. September 2018	IWB Verrechnungspreisforum 2018	Axel Eigelshoven	IWB
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

Umfrage: Verrechnungspreise/ Transfer Pricing

Am 22. November 2018 findet in Frankfurt zum ersten Mal eine Fachtagung Verrechnungspreise/Transfer Pricing der CA controller akademie statt. Für alle, die sich mit Transferpreisen und interner Leistungsverrechnung beschäftigen, bietet sich jetzt die einmalige Möglichkeit die Themen einzubringen, die Ihnen aktuell „unter den Nägeln brennen“.

Transfer Pricing wird immer wichtiger. Steuerexperten und Controller als Steuerungsexperten müssen hier interdisziplinär erfolgreich zusammenarbeiten. Dazu bitten wir Sie jetzt um Ihre Mitwirkung: Machen Sie mit.

Teilnahme an der Umfrage:
www.umfrageonline.com

Zur Veranstaltung:
www.controllerakademie.de

Vielen Dank für Ihre Unterstützung.

Transfer Pricing Roadshow 2018

Wie im letzten 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 Transfer Pricing Roadshow 2018 hat bereits in sechs Städten stattgefunden. Zwei weitere Veranstaltungen haben wir für Sie vorbereitet.

Weitere Informationen und die Anmeldung finden Sie auf der Seite www.pwc-events.com/transfer-pricing-roadshow

5. Juni 2018, Essen, PwC-Standort
7. Juni 2018, München, 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
Szymon Wlazlowski
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

München

Jörg Hanken
Prof. Dr. Stephan Rasch
Tel.: +49 89 5790-6326

Stuttgart

Martin Renz
Sachin Tewari
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.