

Transfer Pricing Perspective Deutschland

*Aktuelles aus der
Praxis für die Praxis*

*Ausgabe 33,
Februar 2017*

Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

auch 2017 berichten wir in unserer Transfer Pricing Perspective Deutschland über aktuelle Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise und angrenzender Fachgebiete.

Das im Rahmen der BEPS-Initiative entwickelte Multilaterale Instrument stellt die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen dar, die eine Änderung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erfordern. Im Fokus wird eine Übersicht über das Instrument in Bezug auf eine künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Aktionspunkt 7) abgebildet. Der deutsche Gesetzgeber hat ebenfalls im Zusammenhang mit Betriebsstätten zum Jahreswechsel die bereits erwarteten Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung veröffentlicht.

Zusammen mit dem seit dem 1. Januar 2017 geltenden BEPS-Umsetzungsgesetz, das verrechnungspreisrelevante Neuerungen (insbesondere zu Dokumentationspflichten) beinhaltet, wird in der Rubrik „Deutschland“ auch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) thematisiert. Durch das BilRUG ergeben sich handelsrechtliche Änderungen insbesondere in Bezug auf den Ausweis und die Darstellung von Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlust-Rechnung. Diese können unter Umständen auch Auswirkungen auf die Verrechnungspreise haben.

Auch die OECD ist aktiv geblieben und veröffentlichte weitere Handlungsanweisungen zum Country-by-

Country-Reporting (CbCR) (insbesondere hinsichtlich der momentanen Übergangphase) sowie Statistiken zu Verständigungsverfahren 2015. Die Rubrik „Global“ nimmt zudem das Thema des Multilateralen Instruments nochmals auf, wobei an dieser Stelle der Fokus auf die Optionen zur Verbesserung von DBA in Bezug auf Verständigungs- und Schiedsverfahren gelegt wird.

Interessantes berichten wir aus dem Bereich der Finanztransaktionen aus unserer Industrieexpertise über Darlehen, Cash Pools und Co.

Die Länderbeiträge berichten über aktuelle Entwicklungen zum Thema Verrechnungspreise in Luxemburg und Frankreich.

Am Ende des Newsletters informieren wir Sie wie gewohnt über Veröffentlichungen unseres Verrechnungspreis-Teams in Fachzeitschriften sowie interne und externe Veranstaltungen.

Wir hoffen, Sie können dieser Ausgabe von Transfer Pricing Perspective Deutschland wieder viele nützliche Anregungen für Ihre tägliche Arbeit entnehmen, und wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre.

Wenn Sie Fragen oder Anregungen haben, freuen wir uns über ihre Nachricht unter TPPD_redaktionsteam@de.pwc.com.

Ihr Redaktionsteam

Inhalte

Im Fokus	05	Veröffentlichungen	17
Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 7 im Multilateralen Instrument	05		
Veröffentlichung der finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung	06	Veranstaltungen	18
Deutschland	08	Service	20
Auswirkungen des BilRUG auf Verrechnungspreismodelle	08	Besondere Hinweise	20
BEPS-Umsetzungsgesetz	09	Ansprechpartner in Ihrer Nähe	21
Gesetzentwurf zur Lizenzschranke	10	Redaktion	21
		Bestellung und Abbestellung	22
Global	11		
OECD veröffentlicht weitere CbCR-Leitlinien	11		
OECD veröffentlicht Statistiken zu Verständigungsverfahren 2015	12		
Das Multilaterale Instrument und BEPS-Aktionspunkt 14 „Streitbeilegung“	13		
„Heat Map“ zur weltweiten Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13	14		
Industrie	15		
Fokusgruppe „Financial Transactions“	15		
Länderbeiträge	16		
Frankreich: Neue Materialitätsgrenze	16		
Luxemburg: Konzerninterne Finanzierung	16		

Abkürzungen

Abb.	Abbildung	EU JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum (EU Verrechnungspreisforum)
Abs.	Absatz	ERP	Enterprise-Resource-Planning
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union	FF	Freight Forwarding
a. F.	alte Fassung	FG	Finanzgericht
AO	Abgabenordnung	GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
AOA	Authorised OECD Approach	GewSt	Gewerbsteuer
APA	Advance Pricing Agreement (Vorabverständigungsverfahren)	HB	Handelsbilanz
ASTG	Außensteuergesetz	Hrsg.	Herausgeber
Art.	Artikel	i.V.m.	in Verbindung mit
Az.	Aktenzeichen	lfd.	laufend
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)	MAP	Mutual Agreement Procedure (Verständigungsverfahren)
BFH	Bundesfinanzhof	MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	MF/LF	Master File/Local File
BMF	Bundesministerium der Finanzen	MLI	Multilaterales Instrument
BRIC-Staaten	Brasilien, Russland, Indien, China	M&A	Mergers & Acquisitions
BS	Betriebsstätte	n. F.	neue Fassung
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
bspw.	beispielsweise	OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
BStBl.	Bundessteuerblatt	OECD-Richtlinien	OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen in der Fassung vom 22. Juli 2010
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	TNMM	Transactional Net Margin Method (Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode)
CbC	Country-by-Country	TP	Transfer Pricing (Verrechnungspreise)
CbCR	Country-by-Country-Reporting	Tz.	Textziffer
CbC-Report	Country-by-Country-Report	VBS	Vertreterbetriebsstätte
CBDT	Central Board of Direct Taxes	VCA	Value Chain Analysis
CFA	Committee on Fiscal Affairs	VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
DAPE	Dependent Agent PE	VWG	Verwaltungsgrundsätze
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	VZ	Veranlagungszeitraum
EBIT	Gewinn vor Steuern und Zinsen		
ESTG	Einkommensteuergesetz		
EU	Europäische Union		
EuGH	Europäischer Gerichtshof		

Im Fokus

Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 7 im Multilateralen Instrument

Am 24. November 2016 wurde die finale Version des Multilateralen Instruments (MLI) veröffentlicht. Der Beitrag gibt eine kurze Übersicht über das MLI und fasst die wichtigsten Inhalte in Bezug auf BEPS-Aktionspunkt 7 (künstliche Vermeidung von Betriebsstätten) zusammen.

Zusammenfassende Übersicht des MLI

Das im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 15 entwickelte MLI stellt die von über 100 OECD-Mitgliedsstaaten entwickelte Vereinbarung zur Umsetzung der final beschlossenen BEPS-Maßnahmen, welche Änderungen bestehender DBA erfordern, dar. Ziel des MLI ist es, die betreffenden BEPS-Maßnahmen möglichst einheitlich und ohne aufwendige bilaterale Verhandlungen in die bestehenden DBA zu überführen. Laut dem MLI ist es den teilnehmenden Staaten dabei freigestellt, welche ihrer DBA sie in das MLI aufnehmen. Bezogen auf die aufgenommenen DBA ist ferner zu beachten, dass viele Inhalte des MLI für die teilnehmenden Staaten optional auszuwählen sind. Nach geplanter Unterzeichnung des MLI im Juni 2017 müssen die entsprechenden Inhalte in den nationalen Gesetzgebungsverfahren der teilnehmenden Staaten ratifiziert werden.

Regelungen zu Betriebsstätten (BS)

Art. 12 bis 15 des Abschnitts IV des MLI enthalten die im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 7 festgelegten Änderungen zur Definition einer BS. Diese Artikel sehen die Option vor, dass der betreffende Artikel vom jeweiligen Vertragsstaat nicht ausgewählt wird.

Art. 12 MLI – Vertreterbetriebsstätten (VBS)

Durch Art. 12 werden die vom MLI abgedeckten DBA an den durch BEPS-Aktionspunkt 7 geänderten Art. 5 Abs. 5 OECD-MA angepasst. Demnach muss keine formelle Vollmacht zum Vertragsabschluss seitens eines Vertreters oder Kommissionärs vorliegen, um eine VBS zu begründen. Stattdessen ist bereits die Übernahme einer wesentlichen Rolle zur Erreichung eines Vertragsabschlusses ausreichend. Weiterhin wird die entsprechende Ausnahmeregel des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA, nach der bei unabhängigen Vertretern keine VBS begründet wird, insofern geändert, als dass ein Vertreter dann nicht mehr als unabhängig gilt, wenn er (fast) ausschließlich für eine oder mehrere nahestehende Personen tätig wird.

Art. 13 MLI – Ausnahmetätigkeiten

Die Änderungen durch Art. 13 MLI betreffen die Ausnahmetätigkeiten des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, bei deren Ausübung keine BS begründet wird. Hierzu sieht Art. 13 unter Option A eine Bedingung vor, nach der nur dann keine Betriebsstätte begründet wird, wenn die ausgeführten Ausnahmetätigkeiten entweder einzeln oder in Kombination vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Unter Option B wird angenommen, dass die einzeln ausgeführten Ausnahmetätigkeiten per se vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen und damit keine BS begründen, während dieses Kriterium für die in Kombination ausgeführten Ausnahmetätigkeiten nachgewiesen werden muss. Weiterhin sieht Art. 13 vor, dass bei einer festen Geschäftseinrichtung bzw. wenn verschiedene nahestehende Personen Ausnahmetätigkeiten ausführen, unter bestimmten Bedingungen eine Betriebsstätte begründet wird.

Art. 14 MLI – Splitting-up of contracts

Die Änderungen durch Art. 14 sehen vor, dass gemäß geänderten Art. 5 Abs. 3 OECD-MA bei Ermittlung des Zeit-

raums, nach dem eine Bau- oder Montagebetriebsstätte begründet wird, alle Zeiträume, in denen nahestehende Unternehmen ergänzende Tätigkeiten ausführen, zusammenzufassen sind, sobald die einzelnen Zeiträume jeweils 30 Tage überschreiten.

Art. 15 MLI – Definition einer nahestehenden Person

Weiterhin sieht das MLI vor, dass nahestehende Personen für Zwecke des entsprechenden Art. 5 OECD-MA dann anzunehmen sind, wenn ein Unternehmen an einem anderen Unternehmen zu über 50 Prozent beteiligt ist bzw. wenn ein drittes Unternehmen an zwei Unternehmen jeweils zu über 50 Prozent beteiligt ist

Fazit und Ausblick

Die im MLI enthaltenen Änderungen entsprechen im Wesentlichen den Formulierungen des finalen OECD-Reports zu BEPS-Aktionspunkt 7 und bergen keine inhaltlichen Überraschungen. Dies ist generell positiv zu bewerten. Bemerkenswert ist jedoch die Vielzahl von Optionen in Bezug auf die tatsächliche Umsetzung der im MLI festgehaltenen Änderungen (insbesondere die Möglichkeit zum Ausschluss einzelner DBA, die Nichtanwendung vollständiger Artikel oder bestimmter Paragraphen). Ob dadurch die von der OECD angekündigte einfache und einheitliche Umsetzung der BEPS-Ergebnisse erreicht wird und welche Optionen Deutschland für seine DBA wählt, bleibt abzuwarten.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Dr. Isabel Ruhmer-Krell**

PwC Stuttgart

✉ **Tim König**

PwC Stuttgart

Im Fokus

Veröffentlichung der finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung

Am 22. Dezember 2016 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die finale Fassung der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) veröffentlicht und darin seine Auffassung zur Einkünfteabgrenzung im international tätigen Einheitsunternehmen dargestellt. Nachfolgend sollen dessen Regelungsinhalte näher dargestellt werden.

Rechtliche Rahmenbedingungen

Mit dem Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 wurde der Wortlaut des § 1 AStG angepasst und die Vorschrift um zwei neue Absätze 4 und 5 erweitert. Die zentrale Norm ist dabei § 1 Abs. 5 AStG. Dieser regelt für nach dem 31. Dezember 2012 beginnende Wirtschaftsjahre für Zwecke der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte verbindlich die Anwendung des sogenannten Authorised OECD Approach (AOA), welcher im Jahr 2010 in das OECD-Musterabkommen eingeführt wurde. Nach dem AOA sollen Betriebsstätten steuerlich weitgehend wie eigenständige Unternehmen behandelt werden. Das hat zur Konsequenz, dass auch für unternehmensinterne Geschäftsvorfälle (sogenannte dealings) der Fremdvergleichsgrundsatz gelten soll und die allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften insoweit – von einigen Ausnahmen abgesehen – grundsätzlich analog anwendbar sind. Eine Konkretisierung der Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG wurde seitens des Gesetzgebers mit

der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) vom 13. Oktober 2014 vorgenommen, welche aufgrund ihres Gesetzesrangs sowohl für Steuerpflichtige als auch für Finanzverwaltungen und Gerichte bindend ist. Im Gegensatz zur Neufassung des § 1 Abs. 5 AStG soll die BsGaV jedoch erst auf nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Wirtschaftsjahre Anwendung finden. Mit der am 22. Dezember 2016 vom BMF veröffentlichten finalen Fassung der VWG BsGa liegt nunmehr auch das letzte Element zur nationalen Neuregelung der Einkünfteabgrenzung bei Betriebsstätten vor. Diese beinhalten zum Zwecke einer einheitlichen Handhabung interne Handlungsanweisungen für die Finanzverwaltung, sind allerdings für Steuerpflichtige und Finanzgerichte nicht verpflichtend.

Regelungsinhalt der VWG BsGa

Die VWG BsGa umfassen auf insgesamt 186 Seiten neben einer allgemeinen Einführung zum Regelungsziel und -rahmen sowie dem Verhältnis von § 1 Abs. 5 AStG zu den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie anderen innerstaatlichen Vorschriften (Tz. 1–25) vor allem weiter gehende Erläuterungen zu den Vorgaben der BsGaV, welche anhand von Anwendungsbeispielen veranschaulicht werden (Tz. 26–423). Zudem macht die Finanzverwaltung darin ihre Auffassung zu den Auswirkungen der Öffnungsklausel des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG für die Anwendung von DBA sowie den Auswirkungen des AOA auf Zeiträume vor dem 1. Januar 2013 deutlich (Tz. 424–433). Weiterhin werden aufgrund des zeitlich versetzten Inkrafttretens von § 1 Abs. 4, 5 AStG n. F. und der BsGaV Vorgaben zur Handhabung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2012 und vor dem 1. Januar 2015 begannen, getroffen (Tz. 434–449). Abschließend

beinhalten die VWG BsGa Übergangsregelungen (Tz. 450–459) sowie Ausführungen zum Verhältnis der VWG BsGa zu den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen vom 24. Dezember 1999 und den Verwaltungsgrundsätzen (VWG) Dotationskapital vom 29. September 2004 (Tz. 460–464).

Änderungen gegenüber dem Entwurf der VWG BsGa

Zunächst fällt auf, dass sich der Umfang der finalen Fassung der VWG BsGa gegenüber der Entwurfsversion vom 18. März 2016¹ um 34 Seiten erweitert hat. Unter anderem wird in Tz. 1 nunmehr explizit klargestellt, dass einer Betriebsstätte nach dem AOA auch Verluste zugewiesen werden können. Tz. 63 führt zusätzlich aus, dass die Aufzeichnungspflichten gemäß § 90 Abs. 3 AO auch die Vorlage von Unterlagen umfassen, aus denen sich ergibt, wie die Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung und die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Ausland steuerlich zugeordnet und behandelt werden. Bezüglich der Allokation von materiellen Wirtschaftsgütern wird nunmehr ergänzend geregelt, dass die getroffene Zuordnungsentscheidung auch im anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegt werden muss und dass bei unvollständigen Angaben gegebenenfalls eine Schätzung nach § 162 AO erforderlich sein kann (Tz. 84).

Weitere Änderungen ergaben sich im Bereich der Dotationskapitalzuordnung. So wird beispielsweise klargestellt, dass in Inbound-Fällen eine vollständige Umrechnung der ausländischen Bilanzansätze nach deutschem Steuerrecht im Regelfall unverhältnismäßig und daher nicht durchzuführen ist (Tz. 133). Zudem soll bei inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, die Teil eines Konzerns sind, für Zwecke der Kapitalaufteilungsmethode von Anfang an eine Zuordnung auf konsolidierter Grundlage erfolgen, wenn

¹ Vgl. diesbezüglich Martin Dombrowski, „Entwurf des BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung“, Transfer Pricing Perspective Deutschland, Ausgabe 30, Mai 2016.

Im Fokus

aufgrund der Unterkapitalisierung des Unternehmens bei der Betriebsstätte nach Abzug der Zinsaufwendungen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nicht mit einem positiven Gesamtergebnis zu rechnen ist (Tz. 140). Weiterhin soll eine unterjährige Anpassung des Dotationskapitals unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 6 BsGaV nunmehr auch nach unten erfolgen können, sofern nachgewiesen wird, dass das Unternehmen auch im Ausland die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen gezogen hat (Tz. 143). Eine solche unterjährige Änderung soll demnach insbesondere dann erforderlich sein, wenn das wegen der geänderten Zuordnung von Personalfunktionen, Vermögenswerten oder Chancen und Risiken zuzuordnende Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahrs um mehr als 30 Prozent (in der Entwurfsfassung war noch von 50 Prozent die Rede) vom Dotationskapital zu Beginn des Wirtschaftsjahrs abweicht, aber nur dann, wenn die Abweichung mindestens 2 Millionen Euro beträgt.

Darüber hinaus wurden unter anderem im Bereich der Bankbetriebsstätten (Abschnitt 2 der BsGaV), Bau- und Montagebetriebsstätten (Abschnitt 4 der BsGaV) sowie der Übergangsregelungen (Abschnitt 5 der VWG BsGa) einige Änderungen vorgenommen. Zudem wird in Tz. 464 klargestellt, dass die VWG Dotationskapital für nach dem 31. Dezember 2014 beginnende Wirtschaftsjahre nicht mehr weiter anwendbar sein sollen.

Schließlich sei darauf hingewiesen, dass die in der Entwurfsfassung noch enthaltene und für die Praxis durchaus bedeutende Tz. 49 nicht in die finale Fassung übernommen wurde, da die Länder diese genauer prüfen wollen. Darin war ursprünglich geregelt, dass einer Betriebsstätte, der

weder maßgebliche noch andere Personalfunktionen zuzuordnen sind, kein oder allenfalls ein geringer Gewinn zuzuordnen ist. Dies wurde anhand eines Beispielfalls (Betrieb einer Rohrleitung) näher erläutert.

Fazit und Ausblick

Positiv ist zunächst festzuhalten, dass zumindest einige der von Vertretern der Industrie und Beratung vorgebrachten Punkte in der finalen Fassung der VWG BsGa berücksichtigt wurden. Dennoch verbleiben auch in dieser Unklarheiten für den Steuerpflichtigen. So sollen zum Beispiel gemäß Tz. 9 die Neuregelungen in § 1 Abs. 5 AStG nicht anzuwenden sein, wenn zwar eine Betriebsstätte nach § 12 AO, aber nicht nach dem anwendbaren DBA besteht, da in diesem Fall keine Betriebsstätten-gewinnermittlung durchzuführen sei. Diese Schlussfolgerung übersieht jedoch, dass zumindest für Zwecke der Gewerbesteuer eine Gewinnabgrenzung vorzunehmen ist, da diese dem Territorialitätsprinzip folgt.² Unklar ist somit, nach welchen Grundsätzen hier vorgegangen werden soll.

Darüber hinaus beinhaltet die finale Fassung der VWG BsGa teilweise auch weiter gehende Verschärfungen, insbesondere bezüglich verfahrensrechtlicher Fragen (zum Beispiel verstärkte Dokumentations- und Nachweispflichten sowie erweiterte Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung). Es bleibt somit zu hoffen, dass trotz der neuen Verwaltungsanweisungen in künftigen Betriebsprüfungen Augenmaß gewahrt wird und deutsche Besteuerungsinteressen nicht über die bestehenden national-gesetzlichen und DBA-rechtlichen Vorgaben hinaus geltend gemacht werden.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Daniel Retzer**
PwC Düsseldorf

✉ **Dimitri Wall**
PwC Düsseldorf

² So hat beispielsweise der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.07.2016 (I R 50/15, BFH/NV 2016, S. 1769) entschieden, dass für Zwecke der Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG ausschließlich auf den Betriebsstättenbegriff in § 12 AO abzustellen ist. Mithin wäre insoweit auch mangels abkommensrechtlicher Betriebsstätte eine Gewinnabgrenzung vorzunehmen.

Deutschland

Auswirkungen des BilRUG auf Verrechnungspreismodelle

Mit Einführung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) hat Deutschland die Vorgaben der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in nationales Recht umgesetzt. Die neuen Vorschriften gelten verpflichtend für die Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, und sollen die Rechnungslegungsvorschriften innerhalb der EU angleichen und Bürokratie abbauen. Durch das BilRUG ergeben sich handelsrechtliche Änderungen insbesondere in Bezug auf den Ausweis und die Darstellung von Aufwendungen und Erträgen in der Gewinn- und Verlust-Rechnung. Diese geänderte Darstellung kann Auswirkungen auf relevante Kennzahlen, wie zum Beispiel EBIT, Umsatzerlöse oder Rohergebnis, und so auch auf bestehende Verrechnungspreismodelle haben.

Wesentliche Änderungen durch das BilRUG

Eine wesentliche Änderung des BilRUG ist die neue Definition des Begriffs der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB n. F.: Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen.

Im Gegensatz zur alten Definition werden nach dem BilRUG unter dem Begriff der Umsatzerlöse alle Erlöse aus dem Verkauf, der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen erfasst. Zur Abgrenzung der Umsatzerlöse von anderen Erträgen

wird nicht mehr auf den Bezug zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und zum typischen Leistungsangebot des betreffenden Unternehmens abgestellt. Beispielsweise werden zukünftig Konzernumlagen für Managementdienstleistungen, Kantineerlöse oder Mieteinnahmen für Werkwohnungen unter dem Posten „Umsatzerlöse“ zusammengefasst. Darüber hinaus werden die Umsatzerlöse um direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern gemindert. Neben der neuen Definition der Umsatzerlöse kommt es mit Einführung des BilRUG zu einem Wegfall der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung, die gemäß § 285 Nr. 31 HGB n. F. jedoch im Anhang mit Betrag und Art zu nennen sind.

Konsequenzen für die Verrechnungspreispraxis

Obwohl sich die Änderungen des BilRUG nicht auf das Jahresergebnis auswirken, führt die oben beschriebene Neudefinition regelmäßig zu einer Erhöhung der Umsatzerlöse bei gleichzeitiger Minderung der sonstigen betrieblichen Erträge. Darüber hinaus kann der Wegfall der außerordentlichen Posten zu einer Verschiebung in die sonstigen betrieblichen Posten oder in die Umsatzerlöse bzw. in den Materialaufwand führen. Folglich kann es durch das BilRUG, auch bei gleichbleibender Wirtschaftsleistung des jeweiligen Unternehmens, zu einer Veränderung verschiedener (umsatzbasierter) Kennzahlen kommen. Da der Umsatz selbst oder die vom Umsatz abgeleiteten Kennzahlen (wie zum Beispiel die EBIT-Marge) in der Verrechnungspreispraxis regelmäßig zu Festsetzungs- und Verprobungszwecken beispielsweise bei TNMM-Modellen herangezogen werden, können die Änderungen direkte Effekte auf die Verrechnungspreisanalyse haben. Insbesondere beim Vergleich von Mehrjahres- bzw. Vorjahresdaten und bei der Nutzung von Datenbankstudien können sich Unterschiede zu Vorjahren ergeben. Diese Unterschiede können zu zusätzlichem Überprüfungs- und

Erklärungsbedarf für Steuerpflichtige führen. Auch kann der Einbezug weiterer Erträge (über die gewöhnliche Geschäftstätigkeit hinaus) in die Umsatzerlöse dazu führen, dass die neue Definition der Umsatzerlöse nach dem HGB vom Steuerpflichtigen nicht beabsichtigte Auswirkungen auf weitere umsatzbasierte Vergütungen wie Handelsvertreterprovisionen, Lizenzgebühren oder Dienstleistungsallokationen hat.

Weiterhin können sich für Steuerpflichtige zusätzliche Konsequenzen für die externe Bilanzanalyse und das jeweilige Kreditrating des Unternehmens ergeben.

Fazit und Ausblick

Die durch das BilRUG veränderte Darstellung der Gewinn- und Verlust-Rechnung und die damit verbundenen Auswirkungen insbesondere auf umsatzbasierte Kennzahlen können eine Überprüfung und gegebenenfalls Anpassung der relevanten Verrechnungspreismodelle und zugrunde liegender Verträge notwendig machen. Darüber hinaus ist es empfehlenswert, die Veränderungen klarzustellen und zu dokumentieren, um so auf Nachfragen der Betriebsprüfung vorbereitet zu sein. Insbesondere bei der Verwendung von Mehr- oder Vorjahresdaten sollten die Unterschiede mithilfe von Überleitungsrechnungen erklärt werden.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Dr. Christoph Sommer**

PwC Hamburg

✉ **Dr. Melanie Steinhoff**

PwC Hamburg

Deutschland

BEPS-Umsetzungsgesetz

Der Bundesrat hat am 16. Dezember 2016 dem am 1. Dezember 2016 vom Bundestag beschlossenen Gesetz zugestimmt. Damit fanden einige der von der OECD und G 20 vorgesehenen Anti-BEPS-Maßnahmen Eingang in das deutsche Steuerrecht. Das neue Recht befasst sich neben Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen und Gewinnkürzungen auch mit typischen Inhalten eines Jahressteuergesetzes. Bezogen auf BEPS beinhaltet das Gesetz folgende Neuerungen:

Verrechnungspreisdokumentation – § 90 Abs. 3 AO

Wenig überraschend sieht die Neufassung des § 90 Abs. 3 AO einen BEPS-konformen Dokumentationsansatz vor, bestehend aus Master File (Stammdokumentation) und Local File (landes- und unternehmensspezifische Dokumentation). Die Pflicht zur Erstellung einer Stammdokumentation nach den neuen Vorschriften betrifft Unternehmen, die Auslandsbeziehungen zu mindestens einem verbundenen Unternehmen oder einer Betriebsstätte im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG unterhalten und im vorangegangenen Wirtschaftsjahr einen Umsatz von mindestens 100 Millionen Euro erzielt haben. Die Neufassung des § 90 Abs. 3 AO ist erstmals anwendbar auf nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Wirtschaftsjahre.

CbCR – § 138a AO

Gemäß dem neu eingefügten § 138a AO werden Konzerne künftig zu einer weitreichenden Offenlegung zahlreicher Kennzahlen der Unternehmensgruppe aufgefordert. Inländische Konzernobergesellschaften werden demnach zur Erstellung eines CbCR verpflichtet, wenn die konsolidierten

Umsatzerlöse des Konzerns mindestens 750 Millionen Euro im vorangegangenen Wirtschaftsjahr betragen haben. Deutsche Konzerntochtergesellschaften werden hilfsweise gemäß § 138a Abs. 4 und 5 über den sogenannten *Secondary Mechanism* zur Erstellung eines CbCR verpflichtet, falls ihre im Ausland ansässige Konzernobergesellschaft kein CbCR an die deutsche Finanzverwaltung übermittelt. Der neue § 138a AO ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Die Anzeigepflicht des *Secondary Mechanism* gilt erst für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Wirtschaftsjahre. Das für die Nichtabgabe des CbCR vorgesehene Bußgeld beträgt 10.000 Euro.

Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Durch eine Anpassung des EU-Amtshilfegesetzes wurde der Austausch der länderbezogenen Berichte sowie weiterer Informationen in nationales Recht umgesetzt. Die Möglichkeit eines spontanen Informationsaustauschs zwischen den EU-Mitgliedsstaaten soll der Erhöhung von Transparenz im Zusammenhang mit sogenannten Tax Rulings über Verrechnungspreise (steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen) dienen. Erstmals geregelt wird durch die Änderung auch der länderübergreifende Austausch des CbCR. Anzuwenden sind die Änderungen erstmals ab dem 1. Januar 2017.

Weitere Änderungen im internationalen Kontext

Im Bereich des internationalen Steuerrechts wurde § 4i EStG (Sonderbetriebsausgabenabzug von Steuerausländern bei Personengesellschaften) zur Vermeidung von Wettbewerbsvorteilen durch den doppelten Abzug von Betriebsausgaben neu eingeführt. Präzisiert wurde zudem § 50d Abs. 9 EStG zum Rückfall des Besteuerungsrechts bei DBA-Einkünften. Neu gefasst wurde auch § 50i EStG zur Sicherstellung der

Besteuerung stiller Reserven in sogenannten Wegzugsfällen und durch Änderung der §§ 7 und 9 GewStG wurde sichergestellt, dass Hinzurechnungsbeträge im Sinne des AStG künftig durchgängig der Gewerbesteuer unterliegen.

Fazit und Vergleich zum Referentenentwurf

Viele der nun umgesetzten Gesetzesänderungen im Zusammenhang mit BEPS waren bereits seit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs bekannt und sind weitestgehend unverändert übernommen worden (unter anderem § 90 Abs. 3 AO, § 138a AO). Nicht geändert wurde hingegen § 1 AStG (angedacht war die Klarstellung, dass zwischen Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und § 1 AStG keine inhaltlichen Abweichungen bestehen sollen). Dies ist aus Sichtweise der Steuerpflichtigen zu begrüßen, da die Gesetzesänderung durchaus als Erweiterung des deutschen Besteuerungsanspruchs gedeutet werden konnte. Es bestand somit die Gefahr eines Treaty Override.

Fazit und Ausblick

Mit der in Kürze erwarteten Veröffentlichung der geänderten GAufzV werden die neu gefassten Dokumentationspflichten noch weiter konkretisiert werden. Darüber hinaus sollten international tätige Unternehmen stets auch Änderungen der Dokumentationsvorschriften und Veröffentlichungspflichten in anderen Ländern genau verfolgen, da es durchaus zu großen inhaltlichen sowie zeitlichen Abweichungen zwischen den Ländern kommen kann.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Daniela Stäger**
PwC München

Deutschland

Gesetzentwurf zur Lizenzschranke

Das Bundeskabinett hat am 25. Januar 2017 einen „Gesetzentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ beschlossen. Mit dem Gesetzesentwurf soll die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzaufwendungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes (so genannte Lizenzboxen, Patentboxen oder IP-Boxen) nicht oder nur niedrig besteuert werden, eingeschränkt und somit Besteuerungsinkongruenzen verhindert werden. Der Gesetzentwurf sieht entsprechend die Ergänzung des Einkommensteuergesetzes um einen neuen § 4j EStG „Aufwendungen für Rechteüberlassungen“ vor.

Hintergrund und Begründung zum Gesetzentwurf

Gemäß der Begründung zum Gesetzentwurf ist erklärtes Ziel der Regelung des § 4j EStG n.F. die Sicherstellung einer fairen Besteuerung. Die Regelung erfasst lediglich Lizenzzahlungen zwischen nahestehenden Personen, wobei nach § 4j Absatz 1 Satz 3 EStG n.F. explizit auch Betriebsstättensachverhalte eingeschlossen werden. Keine Anwendung findet § 4j EStG n.F. auf Lizenzzahlungen an fremde Dritte. Die geplante Regelung soll die Vereinbarungen im finalen Bericht zu Aktionspunkt 5 („Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken“) des BEPS-Projekts von OECD und G20 umsetzen. Dementsprechend stellt der Gesetzentwurf bei der Beurteilung, ob ein Präferenzregime als schädlich einzustufen ist, auch auf das von der OECD und G20 herangezogene Merkmal der fehlenden substanziellen

Geschäftstätigkeit (so genannter Nexus-Ansatz) ab. Der Nexus-Ansatz sieht vor, Steuervergünstigungen nur für solche Einnahmen zu gewähren, die aus geistigen Eigentum resultieren, bei dem die originäre Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vom begünstigten Steuerpflichtigen (Lizenzgeber) selbst durchgeführt wurde. Folgerichtig liegt eine substanzielle Geschäftstätigkeit nicht vor, sofern das Recht lediglich erworben oder durch nahestehende Personen entwickelt worden ist.

Wortlaut und Regelungsinhalt des § 4j EStG n.F.

Der neue § 4j Absatz 1 EStG definiert die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Rechteüberlassungen. Diese sollen ungeachtet eines bestehenden DBA unter Berücksichtigung des Kalkulationsschemas in § 4j Absatz 3 EStG n.F. nur noch eingeschränkt bzw. nicht abziehbar sein, „wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist.“ In § 4j Absatz 2 EStG n.F. konkretisiert der Gesetzgeber die niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1. Eine niedrige Besteuerung liegt vor, „wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung beim Gläubiger oder beim weiteren Gläubiger zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt.“ Nach § 4j Absatz 3 EStG n.F. ist der nicht abziehbare Teil der Lizenzaufwendungen folgendermaßen zu ermitteln:

$$\frac{25\% - \text{Belastung durch Ertragssteuern in \%}}{25\%}$$

Aus der Formel ist zu erkennen, dass sobald der Ertragsteuersatz mindestens 25 % beträgt, eine volle Abziehbarkeit gegeben ist. Liegt der Ertragsteuersatz unter 25 %,

ist nur eine anteilige Abziehbarkeit gegeben, während bei einem Steuersatz von 0 % keine Lizenzaufwendungen abgezogen werden können. Die Regelung des § 4j EStG n.F. soll auch in Fällen von Sublizenzierungen greifen und in solchen Fällen auf mögliche Präferenzregelungen des ersten Lizenzgebers abstellen. Eine Ausnahme von der eingeschränkten oder vollständigen Nichtabzugsfähigkeit von Lizenzaufwendungen besteht allerdings in Fällen, in denen sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Lizenzeinnahmen einer Präferenzregelung unterliegen, die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substanzielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Das Argument der substantiellen Geschäftstätigkeit ist allerdings nicht anwendbar, soweit die Präferenzregelung Einnahmen aus der Überlassung von Rechten begünstigt, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden. In diesem Fall ist stets von einer eingeschränkten oder vollständigen Nichtabzugsfähigkeit auszugehen.

Fazit und Ausblick

Die geplante Einführung einer Lizenzschranke durch § 4j EStG n.F. dürfte die Konflikte zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung in verrechnungspreisspezifischen Betriebsprüfungen weiter erhöhen. Steuerpflichtigen ist daher zu empfehlen, den weiteren Gang des Gesetzgebungsverfahrens zu verfolgen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Kati Fiehler**

PwC Hamburg

✉ **Dr. Christoph Sommer**

PwC Hamburg

Global

OECD veröffentlicht weitere CbCR-Leitlinien

Am 5. Dezember 2016 hat die OECD zur Unterstützung der weltweiten Umsetzung des dem BEPS-Aktionspunkt 13 entstammenden Country-by-Country-Reportings (CbCR) zwei weitere Dokumente veröffentlicht. Hierbei handelt es sich um eine Länderübersicht mit informativen Rahmendetails zu den CbCR-Gesetzen der einzelnen Länder und um zusätzliche Leitlinien zur Umsetzung während der momentanen Übergangsphase.

Länderspezifische Übersicht

Die Übersicht dient dem Zweck, multinationalen Unternehmen und Steuerbehörden eine Reihe von Informationen bezüglich der wesentlichen Eckdaten der CbCR-Gesetze der einzelnen Länder aus der Vogelperspektive aufzuzeigen. Neben Informationen zum Stand der Gesetzgebung und dem ersten Berichtsjahr wird auf das sogenannte *Surrogate Filing* und das *Parent Surrogate Filing* hingewiesen. Ersteres beinhaltet die Erstellung des Berichts durch eine lokale Gesellschaft anstelle der ausländischen Konzernobergesellschaft und Letzteres die Möglichkeit zur freiwilligen Erstellung des Berichts durch die Konzernobergesellschaft, auch wenn die für sie maßgebliche Regelung noch keine Erstellungspflicht vorsieht. Die Übersicht soll ständig aktualisiert werden und kann auf der Website der OECD eingesehen werden.

Leitlinien zur Umsetzung des CbCR

Die neuen Leitlinien ergänzen die Veröffentlichungen von Juni und Oktober 2016 und betreffen verschiedene Gebiete, bei denen es in letzter Zeit Interpretationsbedarf gab.

Die CbCR-Umsetzungen in den einzelnen Ländern führen unter anderem zu Divergenzen bezüglich der ersten Berichtszeiträume. Zur Überbrückung soll das zuvor genannte *Parent Surrogate Filing*, das heißt die freiwillige Erstellung des Berichts durch die Konzernobergesellschaft, dienen. Bisher haben nur wenige Länder (z. B. Norwegen, Japan, die Schweiz und die USA) von dieser Option Gebrauch gemacht.

Des Weiteren haben verschiedene Länder in ihren CbCR-Gesetzen eine Notification-Pflicht eingeführt. Diese verpflichtet lokale Tochtergesellschaften, den Ersteller des Berichts bei den lokalen Steuerbehörden anzugeben. In mehreren Ländern sollte der Ersteller zum 31. Dezember 2016 mitgeteilt werden. Dieser war und ist jedoch oftmals noch nicht bekannt. Hierzu stellen die Leitlinien flexible Übergangslösungen, wie die Abgabe einer vorläufigen Einschätzung bezüglich des Erstellers, vor. Auch Deutschland kennt eine Notification-Pflicht – allerdings erst mit Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr 2017, also im Jahr 2018. Hier soll mitgeteilt werden, ob die Gesellschaft die Konzernobergesellschaft, eine beauftragte Gesellschaft oder eine inländische Konzerngesellschaft mit ausländischer Konzernobergesellschaft ist. Bei ausländischen Konzernobergesellschaften, die eine Notification-Pflicht zum 31. Dezember aus ihrer CbCR-Umsetzung kennen, kann dies im Erstjahr zu Verwirrungen führen, da sie von ihrer deutschen Tochtergesellschaft das Einsenden einer Notification erwarten.

In Bezug auf Investmentfonds stellen die Leitlinien klar, dass diese grundsätzlich nicht freigestellt sind und sich die Bestimmung eines Konzerns nach den Konsolidierungsvorschriften für Rechnungslegungszwecke richtet.

Von praktischer Relevanz sind auch die Erläuterungen zur Behandlung von transparenten Personengesellschaften. Ob

diese Teil des Konzerns und damit berichtspflichtig sind, richtet sich auch hier nach den Konsolidierungsvorschriften. Begründet eine demnach zu inkludierende Personengesellschaft im Gründungsstaat oder im Ausland eine Betriebsstätte, so sind die der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne im CbCR gemäß den Vorschriften zu Betriebsstätten zu nennen. Wenn die Einkünfte der Personengesellschaften keiner Betriebsstätte zugeordnet werden können, sind sie als staatenloses Einkommen aufzuführen. Soweit ein Gesellschafter selbst als Konzerngesellschaft im CbCR zu nennen ist, soll der auf ihn entfallende Teil des staatenlosen Einkommens bei ihm aufgeführt werden. Dies kann zu Doppelnennungen führen und bedarf im Bericht einer Erläuterung.

Die OECD veröffentlicht weitere Handlungsanweisungen zum CbCR insbesondere in Bezug auf die momentane Übergangsphase.

Die OECD betrachtet auch Währungsschwankungen bezüglich der Umsatzuntergrenze zur Berichterstellungspflicht. Tochtergesellschaften sollen nicht zur Ersatzerstellung herangezogen werden können, nur weil die im Nicht-Euroland ansässige Konzernobergesellschaft das Äquivalent zu 750 Millionen Euro in ihrer Währung nicht erreicht und deswegen dort nicht berichtspflichtig ist. Auch müssen Nicht-Euroländer ihre in lokaler Währung festgelegte Untergrenze keiner regelmäßigen Überprüfung zur Sicherstellung der 750-Millionen-Euro-Marke unterziehen.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Lukas Bühl**
PwC Düsseldorf
- ✉ **Karin Ruetz**
PwC Köln

Global

OECD veröffentlicht Statistiken zu Verständigungsverfahren 2015

Die Anzahl der internationalen Verständigungsverfahren ist auch im Jahr 2015 wieder deutlich gestiegen. Diese Entwicklung zeigt sich sowohl in der Zahl der neu eingeleiteten Verfahren als auch im weiterhin wachsenden Bestand der noch nicht abgeschlossenen Fälle. Die neu veröffentlichten Statistiken verdeutlichen zudem die Relevanz der im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 14 erarbeiteten Zielsetzungen und lassen hoffen, dass der von der OECD vorgesehene Mindeststandard sowie das stringentere Monitoring der laufenden Verfahren zu einer zeitnahen Lösung von Doppelbesteuerungsfällen beitragen.

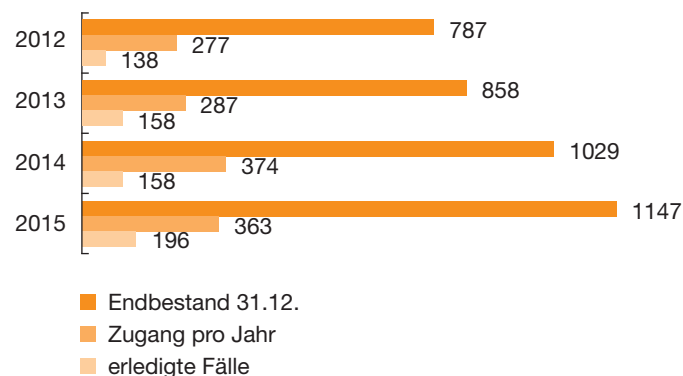
Zahl der offenen Verfahren in OECD-Ländern steigt erneut, durchschnittliche Verfahrensdauer sinkt jedoch

Seit 2006 hat sich die Anzahl der im Rahmen von Besteuerungskonflikten initiierten Verständigungsverfahren (MAPs) deutlich erhöht. Laut den nun veröffentlichten Zahlen stieg der Bestand an offenen Verfahren der OECD/G-20-Staaten am Ende des Jahres 2015 im Vergleich zum Vorjahr (2014) um circa 14 Prozent auf nunmehr 6.176. Im Vergleich zu 2006, dem ersten Jahr, für das Statistiken veröffentlicht wurden, entspricht dies sogar einem Anstieg um circa 163 Prozent. Auch die Zahl der unterjährig neu eingeleiteten Verfahren hat sich bei längerfristiger Betrachtung von 1.036 im Jahr 2006 auf 2.509 im Jahr 2015 mehr als verdoppelt. Allerdings verringerte sich die durchschnittliche Verfahrensdauer bei MAPs im Jahr 2015 im Vergleich zum Vorjahr um circa drei Monate und liegt nun bei etwas mehr als 20 Monaten.

Deutlicher Anstieg auch bei Verfahren mit Deutschland

Gemäß den neuen OECD-Statistiken hat sich auch die Anzahl der offenen Verfahren mit Einbindung Deutschlands zwischen 2006 und 2015 fast verdreifacht. Während zwischen 2006 und 2010 die Anzahl der offenen MAPs nur leicht fluktuierte, ist seitdem ein deutlicher Anstieg auf 1.147 offene Verfahren zum Jahresende 2015 zu beobachten. Vor allem die signifikante Divergenz in der Anzahl der unterjährig neu initiierten Verfahren im Vergleich zu den abgeschlossenen Verfahren trug zum Anstieg der offenen Fälle bei.

Abb. 1 OECD-Statistik zu Verständigungsverfahren



Quelle: Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015 der OECD für Deutschland.

Neben Deutschland verzeichneten für 2015 auch die Beneluxländer sowie die Schweiz und Irland wesentliche Anstiege bei der Anzahl der im Vergleich zum Vorjahr neu eröffneten Verfahren. Wenngleich die Statistiken keinen detaillierten Einblick in die verhandelten Sachverhalte erlauben, könnte beispielsweise der erneute deutliche

Anstieg neu eröffneter Verfahren in Luxemburg sowie Irland ein Indikator für den zunehmenden Zugriff steuerplanerischer Modelle sein.

Auswertung nach BEPS-Einigungen

Die von der OECD veröffentlichten Statistiken unterstreichen die Relevanz der im Rahmen des Aktionspunkts 14 von den OECD/G-20-Staaten abgegebenen Zusagen. So haben sich diese anhand des im Oktober 2015 von der OECD veröffentlichten Abschlussberichts zu Aktion 14 verpflichtet, einen Mindeststandard zur Streitbeilegung zu implementieren. Demnach wird eine durchschnittliche Dauer von 24 Monaten zur Lösung von Verständigungsfällen angestrebt. Auch die Statistiken werden ab 2016 einer Änderung unterworfen, da die OECD ein substantiell überarbeitetes Berichtsformat zu Verständigungsverfahren anstrebt.

Fazit und Ausblick

Die Zunahme der offenen Verständigungsverfahren wird sich in den kommenden Jahren wohl zumindest mittelfristig fortsetzen. Der neu eingeführte Mindeststandard zur Streitbeilegung soll diesbezüglich für zeitgerechte Lösungen sorgen. Ob Staaten in der Lage sind, Doppelbesteuerungskonflikte effektiv und zeitnah zu lösen, wird auch eine Frage ausreichender Ressourcen der Steuerbehörden sein und bleibt abzuwarten.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Madlen Haupt**

PwC Frankfurt

✉ **Lutz Brückner**

PwC Frankfurt

Global

Das Multilaterale Instrument und BEPS-Aktionspunkt 14 „Streitbeilegung“

Durch das Multilaterale Instrument (MLI) können die aus Aktionspunkt 14 stammenden Maßnahmen zur Verbesserung der Möglichkeit der Streitbeilegung vereinfacht in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) implementiert werden. Dieser Beitrag gibt einen ersten Überblick der verschiedenen Optionen, die das MLI den Staaten zur Verbesserung ihrer DBA hinsichtlich Verständigungs- und Schiedsverfahren zur Verfügung stellen wird.

Verbesserungen bei Verständigungsverfahren

Für zwischenstaatliche Verständigungsverfahren werden Regelungen als Minimalstandards vorgeschlagen, die die Regelungen des Art. 25 Abs. 1 bis 3 OECD-MA in der Fassung des Aktionspunkts 14 umsetzen. Insbesondere die zwei folgenden Mindeststandards werden vorgeschlagen: (1) Ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens soll in beiden Vertragsstaaten gestellt werden können und nicht nur im Sitzstaat des Antragstellers. Inwiefern diese Regelung hilfreich sein und ob diese genutzt werden wird, bleibt allerdings abzuwarten.

(2) Es soll sichergestellt werden, dass die Ergebnisse eines Verständigungsverfahrens unabhängig von (insbesondere zeitlichen) Beschränkungen des nationalen Rechts umgesetzt werden. Über die Minimalstandards hinaus soll als Best Practice die Pflicht zur Gegenkorrektur in DBA Eingang finden, die über eine dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung bisher nicht verfügen.

Einführung eines Schiedsverfahrens

Innerhalb der EU besteht die Möglichkeit, ein Schiedsverfahren (mit Einigungszwang) gemäß der EU-Schiedskonvention einzuleiten, wenn innerhalb einer gewissen Frist im Rahmen des Verständigungsverfahrens eine zwischenstaatliche Einigung nicht erzielt werden konnte. Mit Staaten außerhalb der EU gibt es derzeit jedoch lediglich wenige DBA mit obligatorischen Schiedsverfahren und Einigungszwang in dem Sinne, dass die Einleitung des Schiedsverfahrens und eine zwischenstaatliche Einigung verpflichtend sind. Das MLI sieht die Regelungen zur Implementierung eines Schiedsverfahrens jedoch nicht als Minimalstandard an, sondern sie stellen lediglich eine Option dar. Ein Konsens zur Umsetzung innerhalb der OECD oder der G 20 war und ist auch weiterhin nicht ersichtlich. Die Klausel wird im Übrigen nur gültig für explizit genannte DBA und auch nur dann, wenn der andere Vertragsstaat die Klausel für das entsprechende DBA ebenfalls vorsieht.

Eine Gruppe von 20 Ländern hat sich jedoch verpflichtet, Regelungen für bindende Schiedsverfahren in ihre DBA aufzunehmen und diese entsprechend durchzuführen. Aufgrund der Zusammensetzung dieser Gruppe (unter anderem Deutschland, USA und Großbritannien) würde dies aber gemäß der OECD immerhin circa 90 Prozent der ausstehenden Verständigungsverfahren abdecken.

Wenn Staaten sich für die Einführung der Klausel entscheiden, bekämen sie jedoch vergleichsweise detaillierte Regelungen, insbesondere hinsichtlich Fristen und Verfahrensschritten. Führt das beantragte Verständigungsverfahren nicht innerhalb von zwei Jahren zu einer Einigung, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, das Schiedsverfahren zu beantragen, welches letztendlich zu einer bindenden Lösung für die

Staaten führen muss. Das Ergebnis wird im Rahmen des ursprünglichen Verständigungsverfahrens umgesetzt.

Wie auch in den anderen Bereichen des MLI werden den Staaten einige Möglichkeiten zur individuellen Gestaltung der Schiedsklausel gegeben. So kann die verpflichtende Einigungszeit im Rahmen des vorgelagerten Verständigungsverfahrens auf drei Jahre erweitert werden und können Staaten den Zugang zum Schiedsverfahren für die Fälle ausschließen, in denen bereits ein Gericht über den vorliegenden Fall entschieden hat. Ferner enthält das MLI unter anderem Regelungen zum eigentlichen Prozess, zur Geheimhaltung, zur Wahl der Schiedspersonen, zur vorzeitigen Beendigung sowie eine Kostenregelung.

Fazit und Ausblick

Das MLI sieht detaillierte Regelungen zur Einführung eines verpflichtenden Schiedsverfahrens mit Einigungszwang vor. Es bleibt jedoch hinter den ursprünglichen Erwartungen zurück, da diese Klauseln zur Disposition der einzelnen Staaten stehen. Ob verpflichtende Schiedsverfahren mit Einigungszwang in der Zukunft in den einzelnen DBA Einzug halten, bleibt abzuwarten. Begrüßenswert sind die nicht fakultativen Regelungen zum Verständigungsverfahren. Hier sollte es zu einer Angleichung der DBA, die momentan häufig nachteilig vom OECD-MA abweichen, an die Vorgaben des OECD-MA kommen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Henning Stemmer**

PwC Düsseldorf

✉ **Lukas Bühl**

PwC Düsseldorf

Global

„Heat Map“ zur weltweiten Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13



Für Informationszwecke, kein Anspruch auf Vollständigkeit.
Stand: Januar 2017

Industrie

Fokusgruppe „Financial Transactions“

Ob Darlehen, Cash Pooling oder Garantien – konzerninterne Finanztransaktionen sind nahezu für alle multinationalen Unternehmen für die Durchführung ihrer operativen Tätigkeiten von erheblicher praktischer Relevanz. Aufgrund der damit einhergehenden teils signifikanten Volumina sind Finanztransaktionen regelmäßig Gegenstand verrechnungspreisspezifischer Betriebsprüfungen. Dieser Trend zu einer vermehrten Prüfung von Finanztransaktionen dürfte sich mit Blick auf die Ergebnisse des BEPS-Projekts der OECD und G 20 noch weiter verschärfen. Die Fokusgruppe „Financial Transactions“ vereint Expertenwissen und erarbeitet maßgeschneiderte Lösungsansätze zu allen Aspekten rund um das Thema Finanztransaktionen und Verrechnungspreise.

Finanztransaktionen und BEPS

Im Rahmen des BEPS-Projekts behandeln gleich mehrere Maßnahmen das Thema Konzernfinanzierung.³ Während sich die Maßnahme 2 mit der steuerlichen Behandlung hybrider (Finanzierungs-)Strukturen auseinandersetzt, problematisiert Maßnahme 4 die Beschränkung des steuerlich anzuerkennenden Zinsabzugs. Grundsätzliche Hinweise zur Interpretation und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanztransaktionen sind zudem den Maßnahmen 8 bis 10 in Teilen zu entnehmen. Insbesondere die Teilziffern 1.164 bis 1.167 diskutieren Synergieeffekte, die durch eine finanzielle Verbundenheit

der Konzernunternehmen entstehen können. Diese als Passive Association, Implicit Support oder Konzernrückhalt bezeichneten Vorteile sind nach dem Wortlaut der Maßnahmen 8 bis 10 den beteiligten Konzernunternehmen zuzuordnen und nicht zu verrechnen. Dies dürfte in der Praxis ganz erhebliche Auswirkungen auf die Ergebnisse von Kreditrisikoanalysen für Konzernfinanzierungen und somit letztlich auf die Angemessenheit der verrechneten Zinssätze (insbesondere bei Cash-Pooling-Vereinbarungen) haben. Auch werden die insbesondere für Finanztransaktionen bedeutsamen Thematiken Substanz und Risikoallokation ebenfalls in den Maßnahmen 8 bis 10 ausführlich diskutiert. Vorgesehen ist, die Anerkennung einer Finanztransaktion dem Grunde nach davon abhängig zu machen, ob der konzerninterne Darlehensgeber über die notwendige wirtschaftliche und personelle Substanz verfügt, um die Finanzierungsrisiken tatsächlich kontrollieren und finanziell tragen zu können. Auch dieser Aspekt dürfte in Zukunft Betriebsprüfungen, die Finanztransaktionen zum Gegenstand haben, weiter verschärfen. Ferner sieht Maßnahme 13 zur Einführung einer dreistufigen Verrechnungspreisdokumentation (Master File, Local File und CbCR) die Darlegung des Gesamtfinanzierungskonzepts des Konzerns vor.

Finanztransaktionen in Betriebsprüfungen

Inzwischen stehen konzerninterne Finanztransaktionen regelmäßig im Fokus deutscher und ausländischer Betriebsprüfungen. Ein Grund hierfür dürfte zum einen die erhöhte Sensibilisierung aufseiten der Finanzverwaltung aufgrund des BEPS-Projekts sein. Zum anderen dürfte das anhaltende Zinsklima auf den Geld- und Kapitalmärkten nach der Finanzkrise mit aktuell teils negativen Referenzzinsen zu

dem erhöhten Fokus auf Finanztransaktionen beitragen. So werden in Betriebsprüfungen besonders häufig die Angemessenheit der Zinsen und die Vergütung des Cash-Pool-Führers beanstandet. Betriebsprüfer stellen dabei auch zunehmend die externe Preisvergleichsmethode infrage und sprechen sich stattdessen für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode in Bezug auf Finanzierungsgesellschaften oder Cash-Pool-Führer aus. Vor dem Hintergrund des BEPS-Projekts haben bereits mehrere Länder ihre Verwaltungsrichtlinien zur Prüfung konzerninterner Finanztransaktionen, exemplarisch sei Großbritannien für Cash-Pooling-Vereinbarungen genannt, erheblich erweitert. Dies dürfte als weiterer Beleg für einen vermehrten Aufgriff von Finanztransaktionen in zukünftigen Betriebsprüfungen zu werten sein.

Fazit und Ausblick

Konzerninterne Finanztransaktionen werden ohne Frage Gegenstand von Betriebsprüfungen bleiben und neue verrechnungspreisspezifische Fragestellungen aufwerfen. Entsprechend beschäftigt sich die Fokusgruppe „Financial Transactions“ mit allen Fragen rund um das Thema Konzernfinanzierung, um maßgeschneiderte verrechnungspreisspezifische Lösungsansätze zu entwickeln.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Dr. Jörg Hülshorst**
PwC Düsseldorf
- ✉ **Dr. Abraham Ackerman**
PwC Berlin
- ✉ **Dr. Christoph Sommer**
PwC Hamburg

³ OECD/G20, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2, 2015; Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4, 2015; Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, 2015.

Länderbeiträge

Frankreich Neue Materialitätsgrenze

Von *Gert Wöllmann* und *Karoline Heil*

Am 8. November 2016 wurde das Gesetz für Transparenz, Korruptionsbekämpfung und Modernisierung der Wirtschaft, genannt „Sapin II“, vom französischen Parlament verabschiedet. Die Bestimmungen enthalten auch erweiterte Vorschriften zur zeitnahen Einreichung einer vereinfachten Verrechnungspreisdokumentation.

Der aktuelle Art. 223 Quinquies B der französischen Abgabenordnung gilt für alle multinationalen Unternehmen mit Sitz in Frankreich, deren Umsätze oder Bruttovermögen in der Bilanz 400 Millionen Euro überschreiten bzw. die diese Grenze zusammen mit einer über 50-prozentigen Tochtergesellschaft bzw. einem Anteilseigner übersteigen. Diese Unternehmen haben jährlich eine vereinfachte Verrechnungspreisdokumentation bei der französischen Steuerbehörde einzureichen. Das entsprechende tabellarische elektronische Formular enthält Informationen zur Unternehmensgruppe sowie Details zu den Transaktionen der französischen Einheit mit Konzernunternehmen.

„Sapin II“ beinhaltet die Senkung der oben genannten Wesentlichkeitsgrenze von 400 auf 50 Millionen Euro, wodurch nun auch kleinere international tätige Unternehmen zu einer zeitnahen Dokumentation der Verrechnungspreise verpflichtet sind. Für eine vollumfängliche Verrechnungspreisdokumentation liegt der Grenzwert weiterhin bei 400 Millionen Euro.

Luxemburg Konzerninterne Finanzierung

Von *Gert Wöllmann* und *Karoline Heil*

Am 27. Dezember 2016 hat die luxemburgische Steuerbehörde einen Erlass zur strikteren Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechend den OECD-Richtlinien auf Finanztransaktionen mit konzerninternen Finanzierungsgesellschaften veröffentlicht. Die Regelung ist mit Wirkung ab dem 1. Januar 2017 anwendbar. Sämtliche unilaterale Vereinbarungen (tax rulings) mit der Luxemburger Finanzverwaltung bezüglich obiger Transaktionen verlieren ab Anfang des Jahres ihre Wirksamkeit.

Die bisherigen pauschalen Ansätze zur Ermittlung des erforderlichen Eigenkapitals im Verhältnis zu den gewährten Darlehen wurden durch eine individuelle Sachverhaltsanalyse (Analyse der Funktionen, Risiken, Wertschöpfungskette, inklusive des Eigenkapitalverhältnisses), gefolgt von einer umfangreichen Angemessenheitsanalyse, ersetzt. Die Regelungen sehen auch eine Prüfung der Substanz vor – zum Beispiel muss die Mehrheit der Entscheidungsträger der Finanzierungsgesellschaft in Luxemburg ansässig sein. Geprüft werden auch die wirtschaftlichen Gründe der Transaktion, mit der Möglichkeit, einzelne „unübliche“ Finanztransaktionen steuerlich zu negieren. Aufgrund der neuen Vorschriften werden luxemburgische Konzernfinanzierungsgesellschaften bereits für das laufende Geschäftsjahr 2017 ihre bestehenden Finanzierungsstrukturen in Bezug auf Eigenkapitalausstattung, Substanz und Risikoverteilung überprüfen und anpassen müssen.

Veröffentlichungen

Die Dienstleistungsbetriebsstätte in China als Folge einer gescheiterten Arbeitnehmerentsendung

Von Susann van der Ham und Dr. Karsten Ley
IWB, 20/2016, S. 765-770

Steuerplanung durch IP-Box-Regime in Europa

Von Immanuel Weidlich
IWB, 20/2016, S. 737-764

Zuordnung von Risikoprämien zu einer Vertreterbetriebsstätte

Von Maximilian Tenberge
IWB, 20/2016, S. 742-744

Umfassende Überarbeitung der Kommentierung zu Kap. V der OECD-Leitlinien (Dokumentation), in: Handbuch internationale Verrechnungspreise

Von Katharina Mank und Susanne Tomson
Kroppen/Rasch (Hrsg.), Lieferung 23, Dezember 2016

Umfassende Überarbeitung der Kommentierung zu Kap. IV der OECD-Leitlinien (Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten), in: Handbuch internationale Verrechnungspreise

Von Prof. Dr. Stephan Rasch und Katharina Mank
Kroppen/Rasch (Hrsg.), Lieferung 23, Dezember 2016

Industrial Products Companies and the New Transfer Pricing Frontier: 3-D Printing

Von Ron Dorward und Florian Weidlich
Tax Management Transfer Pricing Report (Bloomberg BNA), 25/17, S. 1019-1023

Verrechnungspreise: Praxisleitfaden für Controller und Steuerexperten

Von Jörg Hanken et al.
Haufe, 2. Auflage, Dezember 2016

Veranstaltungen

Veranstaltungen von PwC

Standort	Termin	Thema	Ansprechpartner bei PwC
Berlin	29. März 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Lorenz Bernhardt
Bielefeld	17. Mai 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Sven Wehke
Düsseldorf	21. März 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Axel Eigelshoven
	26. April 2017	Japanese German Tax and TP Roadshow	Katharina Engelmayer
Essen	7. März 2017	Talk am Abend – Aktuelle Themen in der Betriebsprüfung	Katharina Mank
Frankfurt am Main	7. April 2017	Tax Technology Fair 2017	Jörg Hanken
	25. April 2017	Japanese German Tax and TP Roadshow	Katharina Engelmayer
	3. Mai 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Dr. Roman Dawid
	31. Mai 2017	Business Breakfast Transfer Pricing	Florian Gimmler
Hamburg	9. Mai 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Kati Fiehler
Köln	1. Juni 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Susann van der Ham, Silke Golz
München	15. März 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Prof. Dr. Stephan Rasch
	24. April 2017	Japanese German Tax and TP Roadshow	Katharina Engelmayer
Nürnberg	26. April 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Prof. Dr. Stephan Rasch
Stuttgart	10. Mai 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Martin Renz, Oliver Kost

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 Anbieter⁴

Standort	Termin	Thema	PwC-Referenten	Veranstalter
Düsseldorf	15. März 2017	Grundlagen der Verrechnungspreise	Axel Eigelshoven	NWB
	5. April 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven/Katharina Mank	Endriss
	6. April 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Axel Eigelshoven/Katharina Mank	Endriss
	17. Mai 2017	IWB Verrechnungspreisforum 2017	Axel Eigelshoven	NWB
Feldafing	22.–24. Mai 2017	Verrechnungspreise	Jörg Hanken	Controller Akademie
Frankfurt am Main	9. März 2017	Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Susann van der Ham	Bundessteuerberaterkammer
	15. März 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Dr. Roman Dawid, Sven Holmer	Endriss
	28. März 2017	IWB Verrechnungspreisforum 2017	Axel Eigelshoven	IWB
	17. Mai 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
Hannover	17. Mai 2017	Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Susann van der Ham	Bundessteuerberaterkammer
Köln	2. März 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Katharina Mank	Endriss
	15. März 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
Stuttgart	22. Juni 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Martin Renz, Clarisse Müller	Endriss
Fernlehrgang	seit 21. Januar 2015	Internationale Verrechnungspreise: Lektion 6 – IT-gestützte Dokumentation im prozessorientierten Verrechnungspreismanagement	Dr. Ludger Wellens	Management Circle

⁴ Durch Klicken auf das Veranstaltungsthema gelangen Sie zur Homepage des Veranstalters, auf der Sie weitere Informationen erhalten und sich anmelden können.

Service

Die neue PwC Tax-App

Lesen Sie die aktuelle *Transfer Pricing Perspective Deutschland* jetzt ganz bequem unterwegs – mit der neuen 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/tax-app



Melden Sie sich jetzt an!

Transfer Pricing Roadshow 2017

Auch im Jahr 2017 veranstalten wir unsere Transfer Pricing Roadshow in neun Städten in ganz Deutschland. Tragen Sie sich schon einmal den für Sie passenden Termin ein!

Auch im dritten Jahr in Folge möchten wir Ihnen die Gelegenheit bieten, sich im Rahmen unseres Seminars auf den neuesten Stand im Gebiet der Verrechnungspreise zu bringen. Dabei haben Sie die Auswahl zwischen neun Terminen und Standorten. Zusammen mit Vertretern aus Finanzverwaltung und 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.

Weitere Informationen zum Programm und den Referenten sowie die Möglichkeit zur Anmeldung finden Sie auf unserer Veranstaltungsseite:

www.pwc-events.com/transfer-pricing-roadshow

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

Dr. Yves Hervé

Dr. Manuel Imhof

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

Oliver Kost

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.