



Transfer Pricing Perspective Deutschland

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

*Ausgabe 34,
Mai 2017*

Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

wie gewohnt berichten wir in unserer Transfer Pricing Perspective Deutschland über aktuelle Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise sowie zu angrenzenden Fachgebieten.

Der deutsche Gesetzgeber sowie das BMF sind in den letzten Monaten aktiv geblieben. Im Fokus dieser Ausgabe wird der BMF-Diskussionsentwurf für die Ablösung der GAufzV thematisiert. Des Weiteren informieren wir Sie über das BMF-Schreiben zur Namensnutzung im Konzern und über das BMF-Schreiben zum Verzicht auf die Durchführung eines Schiedsverfahrens.

Ebenfalls im nationalen Kontext finden das Merkblatt zur koordinierten steuerlichen Außenprüfung, ein Artikel zu Tax Compliance Management Systemen unter Einbindung von Verrechnungspreisen sowie die Hinzurechnungsbesteuerungsrisiken von zentralisierten Vertriebsstrukturen Eingang in die aktuelle Ausgabe.

Rund um die BEPS-Initiative wird es auch auf OECD Ebene nur langsam ruhiger. So zeigen wir Ihnen Aktuelles zu Entwicklungen des BEPS-Projektes aus dem OECD Tax Talk #5 und die veröffentlichte Richtlinie zur Begutachtung der Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung.

Interessantes berichten wir zudem aus unserer Praxis aus dem Bereich Data Analytics mit systemischen Lösungsansätzen. Im Rahmen unserer Industrieexpertise geben wir Einblicke in die Lizenzgestaltungen in der Automobilindustrie sowie aktuelle Betriebsprüfungstrends in der Pharma-Branche.

Die Länderbeiträge berichten über aktuelle Entwicklungen zum Thema Cash Pools in Großbritannien, CbCR-Anforderungen in Polen sowie tschechische Betriebsprüfungen mit verstärktem Fokus auf Verrechnungspreise.

Am Ende des Newsletters informieren wir Sie wie gewohnt über Veröffentlichungen unseres Verrechnungspreisteams 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
Diskussionsentwurf GaußzV	05		
Deutschland	06	Veranstaltungen	18
Neues aus dem BMF	06		
Tax Compliance und Verrechnungspreise	07	Service	20
Hinzurechnungsbesteuerung bei funktionsarmen Vertriebsseinheiten	08	Besondere Hinweise	20
Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen	09	Ansprechpartner in Ihrer Nähe	21
		Redaktion	21
		Bestellung und Abbestellung	22
Global	10		
OECD-Bericht zur Begutachtung der Umsetzung des CbCR	10		
Aktuelle Entwicklungen des BEPS-Projekts im OECD Tax Talk #5	11		
Industrie	13		
Absauglizenzen in der Automobilzuliefererindustrie	13		
BP-Trends in der Pharmabranche: Korrekturen mittels Profit Split	14		
Länderbeiträge	15		
Tschechien: Anstieg von Betriebsprüfungen	15		
Polen: Anforderungen der Verrechnungspreis-Berichterstattung	15		
UK: Cash-Pool-Vereinbarungen	15		
Aus unserer Praxis	16		
Technologie: Data Analytics in der Verrechnungspreispraxis	16		

Abkürzungen

Abb.	Abbildung	ERP	Enterprise-Resource-Planning
Abs.	Absatz	FF	Freight Forwarding
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union	FG	Finanzgericht
a. F.	alte Fassung	GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
AO	Abgabenordnung	GewSt	Gewerbesteuer
AOA	Authorised OECD Approach	ggf.	gegebenenfalls
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
BP	Betriebsprüfung	M&A	Mergers & Acquisitions
BRIC-Staaten	Brasilien, Russland, Indien, China	n. F.	neue Fassung
BS	Betriebsstätte	OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
bspw.	beispielsweise	OECD-Richtlinien	OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen in der Fassung vom 22. Juli 2010
BStBl.	Bundessteuerblatt	RACI	Responsible – Accountable – Consulted – Informed (Technik zur Analyse und Darstellung von Verantwortlichkeiten innerhalb eines Prozesses)
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		
EU JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum (EU Verrechnungspreisforum)		

Im Fokus

Diskussionsentwurf GauFzV

Am 21. Februar 2017 hat die Finanzverwaltung den Diskussionsentwurf der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, GauFzV) veröffentlicht. Ziel des Entwurfs ist es, den sich aufgrund der Einführung des Master File/Local File (MF/LF) Konzepts (BEPS-Umsetzungsgesetz) ergebenden fachlichen Änderungsbedarf zeitnah in der GAufzV umzusetzen und eine weitgehende Übereinstimmung mit den OECD-Vorschlägen zu erreichen.

Stammdokumentation (MF)

Die bislang anzuwendende GAufzV muss aufgrund der nun in § 90 Abs. 3 AO kodifizierten Gliederung der Verrechnungspreisdokumentation in eine landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (LF) und eine Stammdokumentation (MF) notwendigerweise angepasst werden. Eine inhaltliche Übereinstimmung zwischen der GAufzV (Entwurf) und dem Aktionspunkt 13 wurde bei der Stammdokumentation weitgehend erreicht.

Landesspezifische Dokumentation (LF)

Bezüglich des Inhalts des LF ergeben sich allerdings deutliche Unterschiede zwischen dem Vorschlag der OECD und der geplanten Umsetzung durch den deutschen Verordnungsgeber. Neben einigen Wiederholungen von Inhalten des MF im Rahmen des LF weichen die Vorstellungen der Finanzverwaltung insbesondere in folgenden Punkten von den Vorschlägen der OECD ab: Im deutschen LF sollen die Personen benannt werden, die für die

Geschäftsbeziehungen maßgebenden Entscheidungen tatsächlich treffen (Entscheidungskompetenz), Angaben zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbildung gemacht werden, Informationen über Sonderumstände wie Maßnahmen zum Vorteilsausgleich gegeben werden, ausführliche Informationen zu Verlustursachen und unter bestimmten Voraussetzungen auch zu Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten dargestellt werden. Diese Beispiele führen dazu, dass das Ziel einer international möglichst einheitlichen Gliederung der Verrechnungspreisdokumentation verfehlt wird.

Überschreiten des Ermächtigungsrahmens

Darüber hinaus enthält der Entwurf der GAufzV zahlreiche Anforderungen an den Steuerpflichtigen, die unserer Ansicht nach nicht von dem vorgegebenen Ermächtigungsrahmen des § 90 Abs. 3 Satz 11 AO gedeckt sind. Es werden spezifische Vorgaben zur Anwendung – nicht zur Dokumentation – der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode gemacht und es wird dem Price-Setting-Ansatz insbesondere in § 4 Abs. 3 GAufzV (Entwurf) der Vorzug gegeben. Aus unserer Sicht bestehen daher erhebliche Zweifel an der verfassungsrechtlichen Vereinbarkeit des Inhalts des vorliegenden Entwurfs, sollte dieser Gesetzeskraft erlangen.

Datenbankstudien

Die in der GAufzV (Entwurf) vorgesehenen Anforderungen an die Verwendung von Datenbankstudien (Reproduzierbarkeit des Suchprozesses zum Zeitpunkt der Außenprüfung in elektronischer Form, vollständige Dokumentation der Konfiguration der verwendeten Unternehmensdatenbank, uneingeschränkte Nutzung der Datenbank durch die Finanzverwaltung im Zeitpunkt der

Betriebsprüfung) sind faktisch kaum zu erfüllen und führen somit zu einer ganz erheblichen Rechtsunsicherheit, wenn nicht sogar zu einer Unmöglichkeit der Verwendung von Datenbankstudien.

Verpasste Chancen

Leider hat die GAufzV (Entwurf) die Anregung der OECD nicht aufgegriffen, die Vorlage der Dokumentation in englischer Sprache als Ausgangspunkt der Außenprüfung grundsätzlich zuzulassen. Zudem sind – entgegen des Vorschlags der OECD – bedauerlicherweise auch keine Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne zu dokumentierende Geschäftsvorfälle vorgesehen.

Fazit und Ausblick

Das Ziel der Vereinheitlichung und Herstellung eines internationalen Standards zur Gliederung einer Verrechnungspreisdokumentation wurde unseres Erachtens nur eingeschränkt erreicht. Darüber hinaus stellt der Entwurf der GAufzV den Steuerpflichtigen vor erhebliche praktische Umsetzungsschwierigkeiten und Teile der GauFzV gehen deutlich über den im Gesetz verankerten Ermächtigungsrahmen hinaus. Es ist wünschenswert, dass die Finanzverwaltung den zahlreichen Stellungnahmen der Industrie zu diesem Entwurf Beachtung schenkt und in Teilen nachbessert.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Kati Fiehler**
PwC Hamburg

Deutschland

Neues aus dem BMF

Im April 2017 veröffentlichte das BMF sein Schreiben zur „Namensnutzung im Konzern“ sowie eine Neufassung der Teilziffer 5 des „Merkblatts zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen“.

Namensnutzung im Konzern

In Reaktion auf die Entscheidung des BFH vom 21. Januar 2016, die eine reine Namensnutzung (kein produktbezogenes Markenrecht) im Konzern nicht als Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG wertet, hat nun das BMF mit seinem Schreiben vom 7. April 2017 Hinweise zur Anwendung des § 1 AStG in Bezug auf die Überlassung von Namensrechten gegeben.

Entgeltfähigkeit dem Grunde nach

Hinsichtlich ihrer Entgeltfähigkeit ist nach Meinung des BMF zwischen der Nutzung eines Unternehmenskennzeichens (z. B. eines Unternehmensnamens) und der Nutzung eines produktidentifizierenden Markenrechts zu unterscheiden. Demnach ist die bloße Nutzung von Unternehmenskennzeichen ohne die Überlassung von Markenrechten und anderen immateriellen Werten grundsätzlich nicht entgeltfähig. Abweichend davon ist die Nutzung eines Unternehmenskennzeichens zu vergüten, sofern sich aus der Nutzung wirtschaftliche Vorteile (z. B. Absatzförderung) ergeben können. Als wesentliches Kennzeichen hierfür gilt die Möglichkeit, einen fremden Dritten von der Nutzung des Unternehmenskennzeichens auszuschließen. Unabhängig von der Entgeltfähigkeit ist die Überlassung von Nutzungsrechten im Regelfall als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall im Sinne des § 3 Abs. 2 der GAufzV in

Verbindung mit § 90 Abs. 3 AO zu werten und entsprechend zu dokumentieren.

Entgeltfähigkeit der Höhe nach

Die Entgeltfähigkeit der Höhe nach liegt vor, soweit aus der Nutzung eines immateriellen Wertes ein wirtschaftlicher Vorteil zu erwarten ist. Maßgeblich hierbei ist die Ex-ante-Betrachtung und nicht, ob tatsächlich ein wirtschaftlicher Vorteil eintritt. Der Verwendung einer Marke soll hierbei ausdrücklich keine eigenständige Bedeutung zukommen, wenn diese lediglich im Zusammenhang mit Vertriebsaktivitäten verwendet wird. Die Bestimmung der Höhe des Entgelts, d.h. die Höhe der Lizenz, wird dabei im Regelfall mithilfe des hypothetischen Fremdvergleichs im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG ermittelt.

Verzicht auf Durchführung eines Schiedsverfahrens

Am 5. April 2017 veröffentlichte das BMF eine Neufassung der Teilziffer 5 des Merkblatts zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 13. Juli 2006 zum bereits kontrovers diskutierten Verzicht des Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Schiedsverfahrens.

Zugang zu Verständigungs- und Schiedsverfahren

Im Fall schwierig zu ermittelnder tatsächlicher Umstände kann im Rahmen einer Betriebsprüfung anstelle einer abschließenden Sachverhaltserhebung eine tatsächliche Verständigung abgeschlossen werden. Nach Auffassung des BMF kann eine solche Einigung vom Verzicht auf ein späteres Schiedsverfahren abhängig gemacht werden. Zur Begründung führt das BMF an, dass in diesen Fällen eine nachträgliche Sachverhaltserhebung in der Regel nicht mehr zuverlässig möglich sei. Im Hinblick auf Verrechnungspreissachverhalte wird zudem empfohlen,

einen entsprechenden Verzicht des betroffenen ausländischen verbundenen Unternehmens anzustreben.

Folgen der Verzichtserklärung

Liegen im Rahmen von Verrechnungspreissachverhalten Verzichtserklärungen sowohl des inländischen als auch des ausländischen Unternehmens vor, erfolgt zwar die Eröffnung eines Verständigungsverfahrens, jedoch bleibt dieses aufgrund der Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung ergebnislos. Aufgrund des vorangegangenen Verzichts wird dies entsprechend nicht zur Einleitung eines Schiedsverfahrens führen.

Fazit und Ausblick

Vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens zur Namensnutzung im Konzern sind die derzeit angewandte Verrechnung sowie die Dokumentationsanforderungen für unentgeltlich überlassene Nutzungsrechte grundsätzlich zu überprüfen.

Im Hinblick auf Verständigungs- und Schiedsverfahren könnte es zukünftig ratsam sein, frühzeitig auf eine unilaterale Gegenberichtigung im Ausland hinzuwirken, wenn im Fall inländischer Verrechnungspreisanpassungen eine Doppelbesteuerung droht. Die Beseitigung einer Doppelbesteuerung mithilfe von Verständigungs- und Schiedsverfahren könnte deutlich erschwert werden.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Rebecca Simoneit**

PwC Berlin

✉ **Sophia Matheoschat**

PwC Berlin

Deutschland

Tax Compliance und Verrechnungspreise

Im Zusammenhang mit der Modernisierung bzw. Erstellung eines allgemeinen Tax-Compliance-Systems sollten auch Verrechnungspreise berücksichtigt werden. Jüngste Entwicklungen im nationalen, europäischen und internationalen Kontext, wonach Konzerne nunmehr transparenter werden, erfordern, dass die verwendeten Informationen der Verrechnungspreisdokumentation, des CbCR und letztlich der Steuererklärung vollständig und richtig sind. Dazu bedarf es innerbetrieblicher Abläufe, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit derartige Ergebnisse produzieren.

Gesetzlicher Rahmen und Compliance

Unternehmen sind gesetzlich verpflichtet, steuerliche Anforderungen zeitgerecht und vollständig zu erfüllen. Daraus kann bereits abgeleitet werden, dass ein organisatorischer Rahmen sinnvoll ist, der die steuerlichen Anforderungen systematisch erfüllt. Demnach müssen Kontrollsysteme eingerichtet werden, über die Vorsatz bzw. Fahrlässigkeit im Zusammenhang mit fehlerhaften steuerlichen Informationen ausgeschlossen werden.

Ob daraus schon eine allgemeine Rechtspflicht für die Einrichtung von Compliance-Systemen abgeleitet werden kann, ist im Schrifttum umstritten. Zwar existiert im Fall von Aktiengesellschaften die Verpflichtung zur Einrichtung eines Überwachungssystems nach § 91 Abs. 2 AktG. Diese Vorschrift ist allerdings nicht konkret genug, um Anforderungen an die Organisationspflicht zu formulieren.

Jedoch beschreibt § 34 AO, dass die Erfüllung steuerlicher

Pflichten des Unternehmens dem Vorstand bzw. der Geschäftsführung obliegt. Somit kann letztlich die Geschäftsführung zur Verantwortung gezogen werden, wenn vorsätzlich oder (grob) fahrlässig Pflichtverletzungen vorliegen. Es besteht also eine Organisationsverantwortung, die dazu führen muss, dass Maßnahmen inklusive ordnungsgemäßer interner Entscheidungsprozesse formuliert werden. Diese können beispielsweise darin liegen, adäquate Organisationen, Prozesse, Schulungen und Kontrollen einzuführen und fortlaufend zu pflegen.

Lösungsansatz

Durch die Einrichtung von Verrechnungspreis-Compliance-Systemen kann der Finanzverwaltung – testiert durch einen Wirtschaftsprüfer auf der Basis des Standards für die Prüfung von Compliance-Management-Systemen (IDW PS 980) – aufgezeigt werden, dass Verrechnungspreise systematisch und unter Berücksichtigung anerkannter Grundsätze ermittelt werden. Hiermit verbunden ist die Erwartung, dass in solchen Fällen die Prüfungstätigkeiten der Betriebsprüfer wesentlich reduziert werden können. So hat auch das BMF im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 153 AO dargelegt, dass die Existenz eines innerbetrieblichen Kontrollsystems als „Indiz“ gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit im Zusammenhang mit etwaigen Fehlern bei der abgegebenen Steuererklärung gewertet werden kann, welches jedoch nicht von einer Einzelfallprüfung befreit. Auch wenn eine Einzelfallprüfung nicht ausgeschlossen wird, stellt diese Aussage einen Vertrauensvorschuss dar.

Bezogen auf das Verrechnungspreis-Compliance-System bedeutet das, dass standardisierte Prozesse in einer Organisation zu definieren sind, welche unternehmensintern laufender Prüfung unterworfen und bei Bedarf angepasst werden müssen. Zunächst ist daher eine Ver-

rechnungspreisstrategie zu formulieren, die dann in eine Richtlinie transformiert wird. Dann ist die Organisation zu definieren, die mittels Prozessbeschreibungen konkrete Arbeitsanweisungen erhält.

Während die Aufbauorganisation in vielen Unternehmen bereits vorhanden bzw. über die Zeit gewachsen ist, sind gerade Prozesse, die den fehlerfreien Ablauf darstellen, häufig nicht oder nur unzureichend beschrieben. Eine solche Beschreibung ist jedoch gerade aus dem Grund wichtig, dass Mitarbeiter verschiedener Abteilungen eines Unternehmens angesprochen werden (müssen), so zum Beispiel Controlling, Accounting, Supply Chain, Master Data Management etc. Die Abteilungen müssen untereinander abgestimmt sein, was sich in einer RACI-Matrix und Prozessdiagrammen darstellen lässt. Die Erstellung von Prozessen und RACI-Übersichten stellt den Einstieg in ein Compliance-System dar. Wichtig ist, dass nach der erstmaligen Bestimmung die Einhaltung geprüft und bei Bedarf das System angepasst wird.

Fazit und Ausblick

Bei der allgemeinen Auseinandersetzung mit Tax Compliance muss auch das Thema Verrechnungspreise adäquat berücksichtigt werden. Steuerliche Risiken leiten sich erheblich aus diesem Thema ab. Das bedeutet, dass die Verrechnungspreisstrategie ermittelt und auf dieser Basis die Organisation geschärft und die Prozesse definiert werden müssen.

Ihr Ansprechpartner

 **Dr. Ludger Wellens**
PwC Düsseldorf

Deutschland

Hinzurechnungsbesteuerung bei funktionsarmen Vertriebseinheiten

In der jüngeren Vergangenheit sind vermehrt konzerninterne Vertriebsstrukturen mit funktions- und risikoschwachen Eigenhändlern in Niedrigsteuerrändern in den Fokus deutscher Betriebsprüfungen gerückt. In diesen Fällen versucht die Finanzverwaltung mittels der Hinzurechnungsbesteuerung, die im Ausland erzielten Vertriebsinkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage des inländischen Gesellschafters einzu-beziehen.

Allgemeine Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung

Gemäß der in den §§ 7–14 AStG normierten Hinzurechnungsbesteuerung können unter Umständen beim Anteilseigner in Deutschland Einkünfte einer ausländischen Kapitalgesellschaft der deutschen Besteuerung hinzugerechnet werden. Voraussetzung hierfür ist die kumulative Erfüllung der folgenden Merkmale:

- Eine ausländische Kapitalgesellschaft,
- die von einem bzw. mehreren inländischen Anteilseigner(n) beherrscht wird (i. d. R. bei einer Beteiligung von über 50 Prozent),
- erzielt aus ihren Tätigkeiten passive Einkünfte,
- welche einer niedrigen Besteuerung unterliegen (effektive Steuerbelastung von weniger als 25 Prozent).

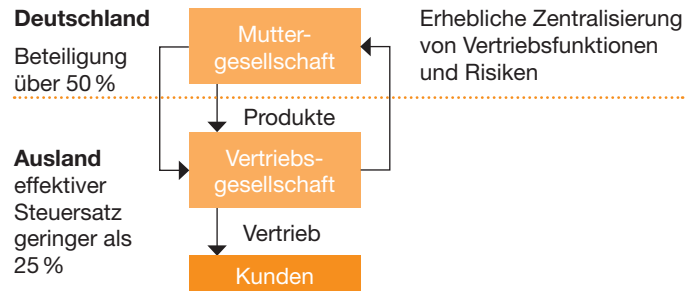
Als Rechtsfolge kommt es zu einer Aufhebung der Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft, sodass deren Einkünfte (in Höhe der Beteiligungsquote) in die Steuerbemessungsgrundlage des Steuerinländers unter

Anrechnung der ausländischen Steuer einbezogen werden (Hochschleusung auf deutsches Steuerniveau).

Abgrenzung aktive und passive Tätigkeiten

Grundsätzlich sind Einkünfte aus einer Handels- oder Vertriebstätigkeit als aktiv zu qualifizieren, sodass es insoweit in der Regel nicht zur Hinzurechnungsbesteuerung kommen sollte. Etwas anderes kann jedoch dann gelten, wenn der mehrheitlich beteiligte Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft und im Hinblick auf die im Inland ausgeübten Funktionen eine „schädliche Mitwirkung“ vorliegt. Letzteres wird seitens der Finanzverwaltung in einigen Fällen insbesondere bei Vertriebsstrukturen unterstellt, bei denen auf Ebene der Muttergesellschaft im Inland wesentliche Kernbereiche der Handelsfunktion zentralisiert werden, d. h. es werden Tätigkeiten ausgeübt, die funktional betrachtet Teil der von der Vertriebsgesellschaft auszuübenden Aktivitäten sind. Zu diesen Tätigkeiten gehören beispielsweise Vorbereitung, Abschluss und Ausführung von Geschäften, Leitung des Vertreterereinsatzes, Lagerhaltung, Auslieferung sowie Übernahme der Finanzierung und des Handelsrisikos.

Typischer Anwendungsfall der Hinzurechnungsbesteuerung



Unterschiede zwischen Drittstaaten und EU/EWR

Die Hinzurechnungsbesteuerung greift nicht, wenn eine Gesellschaft mit Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einem EU- bzw. EWR-Staat nachweist, dass sie dort eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (§ 8 Abs. 2 AStG). Dieser „Motivtest“ ist in Drittstaatenfällen nicht anwendbar.

Möglichkeiten zur Risikominimierung

Zur Minimierung von Hinzurechnungsbesteuerungsrisiken sollten die Funktionen und Risiken der involvierten Gesellschaften durch das Verrechnungspreissystem im Vorfeld klar abgegrenzt und fremdüblich vergütet werden. Zudem sollte darauf geachtet werden, dass die Vertriebsgesellschaft über genügend Substanz verfügt, um ihre Handelsgeschäfte selbst vorbereiten, abschließen und ausführen zu können sowie eigenständig am Markt gegenüber Dritten aufzutreten. Schließlich kann die Hinzurechnungsbesteuerung auch dadurch vermieden werden, dass der ausländischen Vertriebsgesellschaft über die von ihr gehandelten Gütern oder Waren keine Verfügungsmacht seitens eines Steuerinländers verschafft wird (z. B. durch einen Direktbezug vom Lieferanten).

Fazit und Ausblick

Bei einer starken Zentralisierung von Vertriebsfunktionen im Inland ist frühzeitig zu prüfen, ob eine schädliche Mitwirkung im Sinne des AStG vorliegt, die eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen kann.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Daniel Retzer**

PwC Düsseldorf

✉ **Florian Weidlich**

PwC Stuttgart

Deutschland

Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen

In Ergänzung des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe hat das BMF am 6. Januar 2017 das „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ veröffentlicht. Die darin enthaltenen Regelungen könnten einen erheblichen Einfluss auf die Betriebsprüfungspraxis haben.

Koordinierte steuerliche Außenprüfungen

Das Merkblatt unterscheidet zwischen:

- gleichzeitigen steuerlichen Außenprüfungen (Simultanprüfungen), d. h. jeweils eigenständigen Außenprüfungen der beteiligten Finanzbehörden mit zeitnahe Austausch von Informationen, und
- gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen (*Joint Audits*), d. h. zeitgleicher und gemeinsamer Durchführung mit einvernehmlicher Festlegung von Strategie und Schwerpunkten.

Diese Außenprüfungen können (i) sowohl bi- als auch multilateral und (ii) mit EU-Mitgliedsstaaten (auf Basis des EU-Amtshilfegesetzes) sowie Drittstaaten (auf Basis von Art. 26 OECD-MA) durchgeführt werden. Ziel der koordinierten steuerlichen Außenprüfungen ist die einvernehmliche Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhalts. Laut BMF eignet sich die koordinierte Außenprüfung insbesondere zur Klärung von Verrechnungspreis- und Betriebsstättenfragen sowie zur Ermittlung grenzüberschreitender Steuergestaltungsmodelle. Dies soll dazu beitragen, internationale Besteuerungskonflikte und infolgedessen auch Verständigungsverfahren zu

reduzieren. Zur Erreichung einer rechtlich verbindlichen Verständigung über die ertragsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts ist dennoch weiterhin die Einleitung eines Verständigungsverfahrens notwendig.

Durchführung der koordinierten Außenprüfung

Die Einleitung einer koordinierten Außenprüfung erfolgt auf Vorschlag eines inländischen, für die Außenprüfung zuständigen Finanzamts oder einer ausländischen Steuerverwaltung gegenüber dem BZSt, das vom BMF als zentrales Verbindungsbüro benannt wurde. Alternativ kann auch das BZSt eine koordinierte steuerliche Außenprüfung beim für die Außenprüfung zuständigen Finanzamt anregen.

Nach der Einigung auf einen Prüfungsfall seitens der Steuerbehörden erfolgt die Anhörung des Steuerpflichtigen. Dabei wird der Steuerpflichtige über die geplante Art und den Umfang der Prüfungen informiert, unter anderem mit Hinweis auf den Einsatz ausländischer Prüfer und den beabsichtigten Informationsaustausch. Gegen den beabsichtigten Informationsaustausch und die Anwesenheit ausländischer Prüfer bei inländischen Ermittlungen kann der Steuerpflichtige Einwände geltend machen. Über die Begründetheit der Einwände entscheidet das BZSt.

Das Steuergeheimnis ist sowohl bei der Inanspruchnahme als auch beim Leisten von Amtshilfe zu beachten. Weiterhin sind ausländische Bedienstete zum Datenschutz verpflichtet.

Besonderheiten bei Joint Audits

Gemeinsame steuerliche Außenprüfungen zeichnen sich durch die grenzüberschreitende Tätigkeit nationaler Betriebsprüfer aus. Der Befragung von Personen und Prüfung von Dokumenten (aktives Prüfungsrecht) durch im Inland tätige Bedienstete von EU-Mitgliedsstaaten während einer gemeinsamen steuerlichen Außenprüfung

muss der Steuerpflichtige jedoch zustimmen. Bei fehlender Zustimmung nimmt der ausländische Bedienstete die Stellung eines Beobachters ein (passives Prüfungsrecht).

Zudem sind dem Prüfungsrecht ausländischer Bediensteter im Inland durch die Beschränkung auf die deutschen Verfahrensvorschriften klare Grenzen gesetzt. Demnach können ausländische Bedienstete – im Beisein inländischer Bediensteter – die gleichen Befugnisse wie nationale Steuerprüfer ausüben.

Auswirkung auf (Vorab-)Verständigungsverfahren

Die koordinierte steuerliche Außenprüfung führt nicht zwangsläufig zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Hierzu muss der Steuerpflichtige weiterhin ein Verständigungsverfahren oder Vorabverständigungsverfahren beantragen.

Fazit und Ausblick

Die Durchführung von koordinierten steuerlichen Außenprüfungen kann den Fokus auf Verrechnungspreis- und Betriebsstättenfragen weiter verstärken. Ob eine Verbesserung für den Steuerpflichtigen in Bezug auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung und Verständigungsverfahren erreicht wird, muss die Praxis zukünftig noch zeigen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Gerrit Halbach**

PwC Berlin

✉ **Sophia Matheoschat**

PwC Berlin

Global

OECD-Bericht zur Begutachtung der Umsetzung des CbCR

Die Erstellung des CbCR durch internationale Konzerne und deren automatischer Austausch sind einer der vier Mindeststandards, die im Rahmen des BEPS-Projekts lokal implementiert werden müssen. Am 1. Februar 2017 hat die OECD einen Bericht zur Begutachtung (sog. Peer Reviews) der rechtlichen und administrativen Umsetzung des CbCR in den einzelnen Mitgliedsstaaten veröffentlicht.

Länderbezogene Berichterstattung

Die Einführung des CbCR erfolgt nach den Vorgaben des Abschlussberichts zu BEPS-Aktionspunkt 13 aus Oktober 2015 und mit Beginn des Wirtschaftsjahrs 2016. Das CbCR verpflichtet multinationale Konzerne, länderspezifische Informationen offenzulegen und diese im Allgemeinen bei der Finanzbehörde, in deren Hoheitsgebiet die Muttergesellschaft ihren Sitz hat, einzureichen. Zweck des CbCR ist die Steigerung der Transparenz gegenüber den Steuerverwaltungen.

Die einzelnen Staaten sind im Zusammenhang mit der Einführung des CbCR aufgefordert, einen innerstaatlichen Rechtsrahmen einzurichten, der die Durchsetzung des CbCR ermöglicht. Daneben müssen Staaten Voraussetzungen schaffen, um die länderbezogenen Informationen mit den Finanzbehörden anderer Staaten austauschen zu können. Eine abschließende Analyse der Effektivität des von der OECD entwickelten CbCR-Standards soll im Jahr 2020 erfolgen. Vorab sollen Peer Reviews in den Jahren 2017, 2018 und 2019 durchgeführt werden, um zu prüfen,

inwieweit der CbCR-Standard in den einzelnen Ländern bereits umgesetzt wurde.

Prüfungskriterien

Der Stand der lokalen Umsetzung des CbCR soll von einer OECD-internen Arbeitsgruppe anhand der folgenden drei Hauptkriterien, die sukzessive in den Jahren 2017, 2018 und 2019 im Fokus stehen, geprüft werden.

(i) Innerstaatlicher Rechtsrahmen

Überprüfung, ob die jeweiligen Staaten Rechtsvorschriften erlassen haben, die die Muttergesellschaft bzw. eine andere Konzerngesellschaft eines multinationalen Konzerns (mit konsolidierten Jahresumsätzen von mindestens 750 Millionen Euro) zur Einreichung des CbCR verpflichten, und ob diese im Einklang mit dem OECD-Standard stehen.

(ii) Austausch von Informationen

Überprüfung, ob und inwieweit die relevanten Staaten Vereinbarungen über den internationalen Austausch von CbCR-Informationen abgeschlossen haben, die den automatischen Informationsaustausch zwischen den relevanten Staaten erlauben.

(iii) Vertraulichkeit/angemessene Verwendung

Überprüfung, inwieweit die vertrauliche und angemessene Behandlung der CbCR-Informationen auf nationaler Ebene sichergestellt wird. Zudem wird geprüft, inwiefern Sanktionsmechanismen bei möglichen Verstößen gegen die Vertraulichkeit eingeführt wurden. Im Hinblick auf die angemessene Verwendung der Daten wird geprüft, ob lokale Mechanismen eingeführt wurden, die sicherstellen, dass die CbCR-Daten nur zur groben Einschätzung

von Verrechnungspreisrisiken und nicht als Basis für Einkünftekorrekturen herangezogen werden.

Angewandte Methodik

Die Informationsbeschaffung in Bezug auf die Peer Reviews erfolgt anhand von Fragebögen, die sowohl an den zu überprüfenden Staat selbst als auch an die anderen Staaten zur Beurteilung des Staats hinsichtlich des Informationsaustauschs sowie der angemessenen Verwendung des CbCR versendet werden (sogenanntes Peer Feedback). Die Peer Feedbacks erfolgen auf freiwilliger Basis. Ein jährlicher Abschlussbericht wird die Ergebnisse der Peer Reviews zusammenfassen.

Fazit und Ausblick

Eine effektive und konsistente Implementierung der BEPS-Empfehlungen ist in Bezug auf die zukünftige Rechtssicherheit für multinationale Konzerne entscheidend. Zudem werden die Peer Feedbacks einen wichtigen Einfluss auf die wirksame Überprüfung der Umsetzung durch die einzelnen Staaten haben. Auch wenn das Feedback multinationaler Konzerne nicht in die formale Begutachtung des CbCR einfließt, sollten diese die Möglichkeit nutzen, ihre Erfahrungen der OECD oder den lokalen Finanzbehörden mitzuteilen.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Dr. Anne-Katrin Barth**

PwC Frankfurt am Main

✉ **Julian Eckert**

PwC Frankfurt am Main

Global

Aktuelle Entwicklungen des BEPS-Projekts im OECD Tax Talk #5

Im Webcast des OECD Tax Talk vom 28. März 2017 wurden die Fortschritte des BEPS-Projekts in der Umsetzung des sogenannten Inclusive Framework, insbesondere in Bezug auf das multilaterale Instrument, die Maßnahmen zur Steuertransparenz (etwa den automatischen Austausch von Informationen zwischen nationalen Steuerbehörden) und zur Steuerplanungssicherheit, vorgestellt.

Fortschreitende Umsetzung des Inclusive Framework

Nach Aussage der OECD haben sich mittlerweile über 90 Länder zur BEPS-Implementierung, insbesondere der Umsetzung der vier Mindeststandards (Aktionspunkte 5, 6, 13 und 14), verpflichtet. Die Verteilung der Teilnehmer über Regionen und zwischen OECD, G 20 und anderen Ländern ist ausgeglichen; dies war eine der Zielsetzungen des Inclusive Framework der OECD.

Peer Review der Mindeststandards

Im Peer Review von Aktionspunkt 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken) werden derzeit über 90 nationale Steuerregelungen untersucht. Der Schwerpunkt liegt dabei insbesondere auf sogenannten IP-Boxen. Hier wurden mehrere nationale Besteuerungsregime nach Konsultation mit der OECD bereits abgeschafft oder in Einklang mit dem modifizierten Nexus-Ansatz gebracht. Weiterhin wurden bisher zwischen OECD- und/oder G-20-Staaten über 6.000 Rulings ausgetauscht und dem Peer Review unterzogen. In einem weiteren Schritt soll der Review auch auf andere Länder ausgedehnt werden.

Bezüglich Aktionspunkt 13 (Dokumentation) haben ebenfalls bereits 46 Länder die Vorgaben des BEPS-Projekts in nationales Recht umgesetzt. Bezüglich Aktionspunkt 14 (Streitbeilegung) sind erste Ergebnisse der Peer Reviews nach Aussage der OECD ab Juli 2017 zu erwarten.

Betriebsstätten und Profit-Split-Methode

Die OECD überarbeitet derzeit die Standards zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und strebt dabei auch administrative Vereinfachungen an. Die Interaktion der Art. 7 und 9 OECD-MA steht dabei besonders im Fokus und erhöht die Komplexität der Arbeit in diesem Themenbereich. Darüber hinaus werden aktuell die Richtlinien zum transaktionalen Profit Split von der OECD überarbeitet. Dabei wird vor allem evaluiert, wann der Profit Split die am besten geeignete Methode sein soll, und wie er unter bestimmten Umständen anzuwenden ist. Darüber hinaus überarbeitet die OECD derzeit die Richtlinien zu schwer bewertbaren immateriellen Wirtschaftsgütern und zu konzerninternen Finanztransaktionen. Öffentlich zugängliche Diskussionsentwürfe zu diesen Themen sind für die Jahresmitte 2017 zu erwarten.

Steuertransparenz

Länder, die noch keine zufriedenstellende Umsetzung der international vereinbarten Standards zur Steuertransparenz vorgenommen haben, riskieren, in einer Blacklist geführt zu werden. Voraussichtlich werden zum G-20-Gipfel im Juli 2017 nur wenige Länder auf dieser Liste stehen. Dies ist nach Aussage der OECD vor allem dadurch begründet, dass viele Länder mit entsprechenden Steuerregimen bereits signifikante Änderungen an ihren nationalen Regelungen vorgenommen haben und so den Anforderungen der OECD an Steuertransparenz entsprochen haben.

Bezüglich des automatischen Informationsaustauschs ist die nationale Umsetzung in vielen Ländern bereits abgeschlossen. Die internationale Umsetzung gewinnt unter anderem mit über 100 Unterzeichnern des multilateralen Amtshilfeübereinkommens ebenfalls an Fahrt.

In Bezug auf die Gewährleistung des Steuergeheimnisses wurden bereits mehr als 100 Länder von einem Expertenteam untersucht und zu Schwachstellen beraten. Ebenfalls wird es einen Peer Review der korrekten Umsetzung geben. Eine detaillierte Festlegung der Methoden und Aufgaben durch die OECD steht noch aus.

Auch bezüglich der technischen Infrastruktur des bilateralen Austauschs von Informationen (etwa im Rahmen des CbCR oder des Austauschs von Rulings) wurden Fortschritte erzielt und das System ist von der Entwicklungs- zur Testphase übergegangen. Es wird erwartet, dass im September 2017 das System erstmalig Anwendung findet.

Fazit und Ausblick

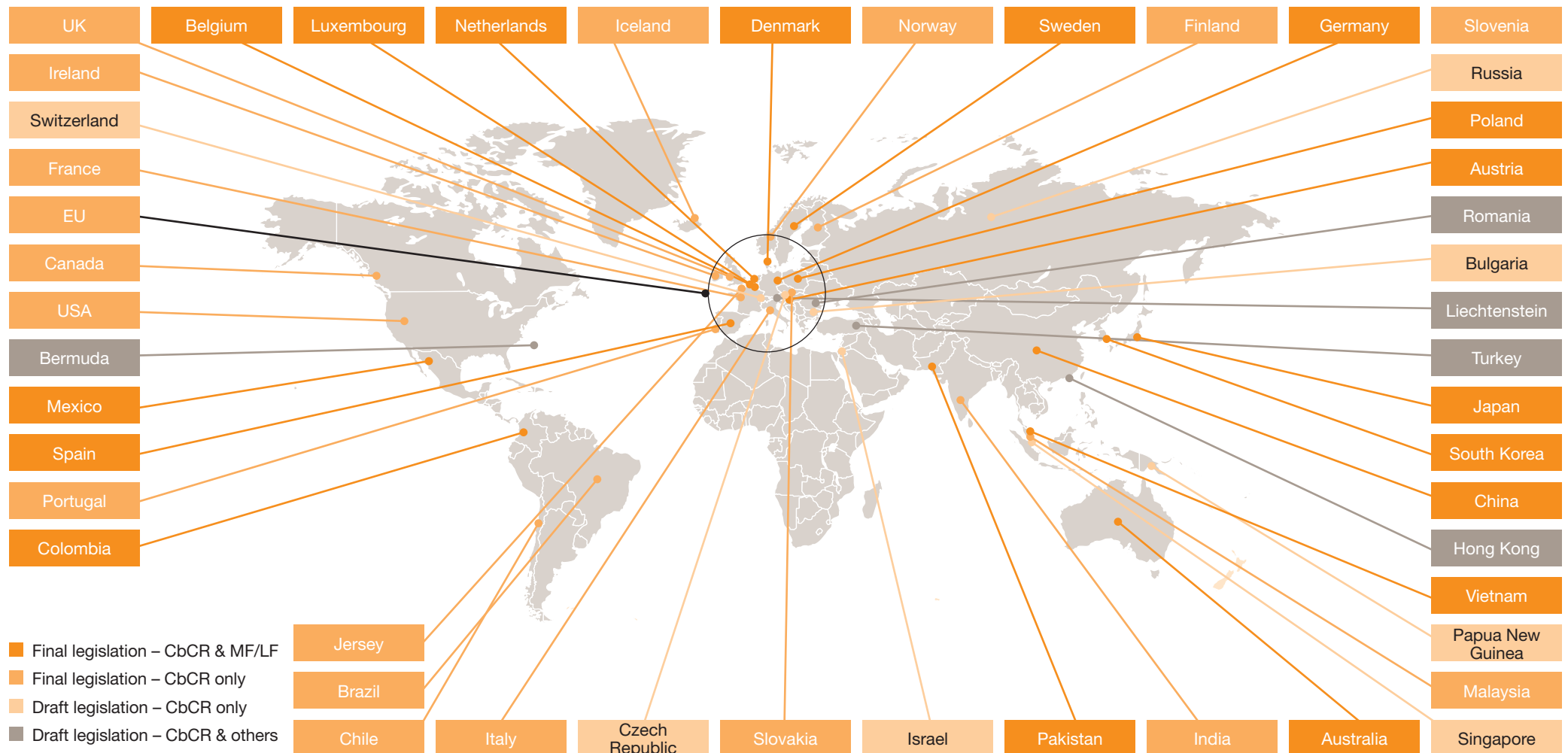
Die Umsetzung des BEPS-Projekts ist ohne signifikante Verzögerungen in vollem Gange. In der näheren Zukunft wird vor allem die multilaterale Zusammenarbeit (etwa bei Schiedsverfahren) zu einem äußerst aktiven Feld der BEPS-Umsetzung werden.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Madlen Haupt**
PwC Frankfurt am Main
- ✉ **Dr. Georg Siegert**
PwC Frankfurt am Main

Global

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



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

Industrie

Absauglizenzen in der Automobilzuliefererindustrie

Die Automobilzuliefererindustrie ist dadurch geprägt, dass sie am Ort der Produktionswerke der Automobilhersteller (OEMs) präsent sein muss, um eine Just-in-time- oder Just-in-sequence-Produktion des OEM sicherstellen zu können. Die funktional als Auftragsfertigungsunternehmen ausgestatteten Werke fakturieren dabei direkt an den OEM ohne Einbindung der für Produktentwicklung und Kundenanbahnung verantwortlichen Einheiten. Aus Verrechnungspreissicht ist sicherzustellen, dass sowohl das lokale Fertigungsunternehmen als auch die weiteren Konzerneinheiten eine den übernommenen Funktionen und Risiken entsprechend angemessene Vergütung erhalten.

Typische steuerliche Problemstellung

Klassischerweise sind die vor Ort tätigen Fertigungsunternehmen in erster Linie mit der Herstellung von Produkten betraut, die entweder direkt an das ausländische Werk des OEM geliefert werden oder an einen vorgeschalteten Automobilzulieferer. Das Funktionsprofil unterscheidet sich in diesen Fällen meist nicht von einem klassischen Auftragsfertiger, da Funktionen wie Forschung und Entwicklung, Einkauf und Vertrieb von anderen Konzerneinheiten (häufig der Konzernzentrale) ausgeübt werden. Das klassische Verrechnungspreismodell in diesen Konstellationen ist, dass die zentral erbrachten Funktionen in Form von umsatzabhängigen Lizenzen (für die Zurverfügungstellung der Technologie sowie ggf. der Nutzung der Marke) und Dienstleistungsverrechnungen (für Vertriebsunterstützung, Marketing, Einkauf etc.) vergütet werden. Wesentliche Chancen und Risiken aus der lokalen

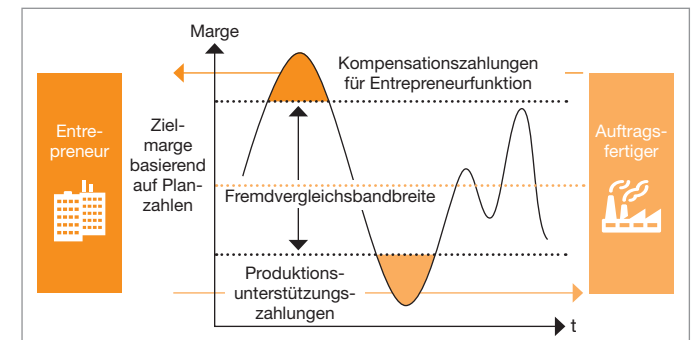
Produktion liegen bei diesen Modellen beim lokalen Fertigungsunternehmen, mit der Folge, dass dieses je nach Auftragslage sehr hohe Gewinne, aber auch entsprechende Verluste erzielen kann. Die Konsequenzen sind erhebliche Steueranpassungsrisiken entweder im Land des Fertigungsunternehmens (bei Verlusten oder sehr niedrigen Gewinnmargen des lokalen Fertigungsunternehmens) oder im Land der Konzernzentrale (im Fall sehr hoher Gewinnmargen der lokalen Fertigungsunternehmen).

Absauglizenz als potenzielle Lösung

Ein mögliches und immer stärker verbreitetes Modell, die besagten Steuerrisiken zu reduzieren und eine den Funktionen und Risiken der lokalen Fertigungsunternehmen angemessene Marge sicherzustellen, ist die Implementierung einer gewinnabhängigen Lizenz (häufig auch als „Absauglizenz“ bezeichnet). Die fremdübliche Rendite wird in diesen Fällen dadurch erreicht, dass der Auftragsfertiger eine Kompensationszahlung (Absauglizenz) an den Auftraggeber leistet, deren Höhe so bestimmt wird, dass dem Auftragsfertiger eine angemessene Rendite für die von ihm erbrachten Fertigungsleistungen verbleibt (siehe Abb.). Reichen die aus der Fakturierung an den Kunden erzielten Erlöse zur Erreichung einer fremdüblichen Marge des Auftragsfertigers nicht aus, sind entsprechende Produktionsunterstützungszahlungen des Entrepreneurs an den Auftragsfertiger zu leisten. Die Höhe der angemessenen Rendite wird auf Basis einer für Auftragsfertigungsunternehmen durchgeführten Benchmarkstudie ermittelt.

Bei der Implementierung eines Absauglizenzmodells sind potenzielle Implikationen aus Sicht der Quellensteuer, der Umsatzsteuer sowie ggf. zollrechtliche Aspekte zu beachten. Vor diesem Hintergrund ist eine detaillierte Prüfung aus Sicht der jeweils betroffenen Länder empfehlenswert.

Funktionsweise der Absauglizenz



Während das Modell bereits in zahlreichen europäischen Ländern implementiert wurde, dürfte eine flächendeckende globale Umsetzung schwierig sein. Insbesondere in den BRIC-Staaten wird das Modell nach derzeitigem Kenntnisstand abgelehnt.

Fazit und Ausblick

Die Absauglizenz stellt ein elegantes Instrument zur Sicherstellung einer angemessenen Marge lokaler Fertigungsunternehmen dar, wenn diese die lokal hergestellten Produkte nicht an den Auftraggeber zurückliefern und fakturieren, sondern direkt an den lokalen Kunden. Eine detaillierte Prüfung bei der Implementierung des Modells ist jedoch unerlässlich.

Ihr Ansprechpartner

✉ **Martin Renz**
PwC Stuttgart

Industrie

BP-Trends in der Pharmabranche: Korrekturen mittels Profit Split

Seit einigen Jahren kommt es in der Pharma- und Healthcare-Branche im Rahmen von Betriebsprüfungen (BP) vermehrt zu steuerlichen Korrekturen unter Anwendung der Profit-Split-Methode bei inländischen Vertriebsgesellschaften multinationaler Konzerne. Dieser Ansatz wird mit Verweis auf die Schaffung lokaler immaterieller Vermögenswerte durch das deutsche Unternehmen verteidigt und ist in der Praxis umstritten.

Vertriebsbezogene immaterielle Vermögenswerte

Nicht erst seit Abschluss der OECD-BEPS-Berichte und der Überarbeitung des Kapitels VI zu immateriellen Vermögenswerten sind vertriebsbezogene Aktivitäten und deren Potenzial zur Schaffung lokaler marketingbezogener immaterieller Vermögenswerte in den Fokus deutscher BP gerückt. Im Ergebnis kommt es oft zu signifikanten Korrekturen der steuerpflichtigen Einkünfte einer Vertriebsgesellschaft mit der Begründung, dass neben der Vergütung für die Routinevertriebsaktivitäten die Gesellschaft durch Schaffung und Eigentum von lokalen Marketing Intangibles einen zusätzlichen Anspruch auf Kompensation durch ausländische Konzernunternehmen erwirbt. Das bedeutet nach Meinung der deutschen Finanzverwaltung, dass die lokale Einheit neben einer beispielsweise mittels Datenbankstudie bestimmten operativen Marge ebenfalls einen Teil des Residualergebnisses des Gesamtunternehmens erhalten soll. Dieser Ansatz folgt einer Residual-Profit-Split-Methodik und umfasst die Recharakterisierung der deutschen Vertriebsgesellschaft von einer Routineeinheit zu einem Strategieträger mit wesentlichen (vertriebsbezogenen) immateriellen Ver-

mögenswerten. Ähnliche BP-Trends sind auch in anderen Ländern zu beobachten.

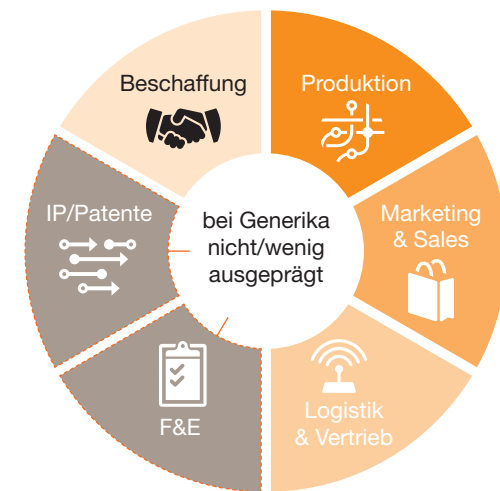
Besteht ein Anspruch auf Residualgewinn?

Ob ein Anspruch auf Residualgewinn für eine deutsche Vertriebsgesellschaft besteht, ist insbesondere davon abhängig, inwieweit tatsächlich einzigartige immaterielle Vermögenswerte von der deutschen Konzerngesellschaft geschaffen und kontrolliert werden. Dies ist in der Praxis nur selten der Fall und sollte im Rahmen einer BP entsprechend auch gegenüber der Finanzverwaltung verdeutlicht werden.

Eine Wertschöpfungskettenanalyse mit detaillierter Betrachtung der Funktionen und Risiken der einzelnen Konzernunternehmen, zum Beispiel in Bezug auf strategisches versus operatives Marketing, ist dabei zwingend notwendig.

Diese kann unter Rückgriff auf Finanzdaten auch zeigen, welche Wertschöpfung den einzelnen Funktionen und Kompetenzen zugeordnet werden kann und welchen Teil am Gewinn diese schaffen (oder gerade nicht). So erlaubt zum Beispiel ein Vergleich zwischen der Wertschöpfungskette und Profitabilität von forschenden (d. h. Patente innehabenden) und Generika-Pharmaunternehmen (siehe Abb.) als Basis für eine weitere ökonomische Analyse eine Aussage darüber, wie gewinnbringend eine lokale Vertriebsfunktion im Vergleich zu F&E-Funktionen relativ betrachtet sein kann. Das Ergebnis einer derartigen Value-Chain-Analyse (VCA) kann helfen zu verstehen, ob bestehende Verrechnungspreismodelle im Konzern vor dem Hintergrund eines verstärkten Fokus der BP auf lokale Marketing Intangibles dem Fremdvergleich entsprechen. Eine Evaluation der Wertschöpfung einzelner Funktionen kann so auch im Rahmen einer BP zusätzliche Argumente zur Verteidigung eines bestehenden Modells schaffen.

Vereinfachte Wertschöpfungskette (für Generika)



Fazit und Ausblick

Der Fokus auf lokale Marketing Intangibles führt vermehrt zu Verrechnungspreiskorrekturen im Rahmen von BP. Zur Beurteilung der Angemessenheit der aktuellen Vergütung von Vertriebsgesellschaften kann eine VCA hilfreiche Ansatzpunkte liefern.

Ihre Ansprechpartner

- ✉ **Dirk Wilcke**
PwC Frankfurt am Main
- ✉ **Madlen Haupt**
PwC Frankfurt am Main

Länderbeiträge

Tschechien Anstieg von Betriebsprüfungen

Von Gert Wöllmann und Karoline Heil

Seit der Einführung der obligatorischen Meldepflicht von verbundenen Transaktionen im Jahr 2014 sind in Tschechien Verrechnungspreise verstärkt in den Fokus der Betriebsprüfungen gerückt. Der Steuerpflichtige ist seitdem verpflichtet, mit der Steuererklärung einen Anhang über Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen einzureichen. Die tschechische Finanzverwaltung nutzt diese Übersichten für eine Risikoeinschätzung, um Unternehmen für eine umfangreiche Verrechnungspreisprüfung auszuwählen. Die Finanzverwaltung konzentriert sich hierbei insbesondere auf Unternehmen mit Verlusten oder solche, die Steuervergünstigungen erhalten. Typische Transaktionen, die im Fokus der Finanzverwaltung stehen, sind insbesondere Restrukturierungen, Dienstleistungen, Lizenzen sowie Darlehen. Die aus diesen Verrechnungspreisprüfungen, deren Zahl von 139 im Jahr 2009 auf 630 im Jahr 2016 gestiegen ist, resultierenden steuerlichen Anpassungen haben in den letzten Jahren drastisch zugenommen, auch weil der interne Erfolgsdruck auf die tschechischen Prüfer merklich wächst. Unternehmen werden mit detaillierten Fragebögen und Befragungen umfangreich überprüft und können ohne hinreichende Vorbereitung mit Verrechnungspreisanpassungen und Strafen konfrontiert werden. Obwohl die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation in Tschechien noch nicht verpflichtend ist, wird diese jedoch von der Finanzverwaltung generell erwartet. Zur Risikominimierung wird daher eine gut aufbereitete Dokumentation der Verrechnungspreise empfohlen.

Polen Anforderungen zum CbCR

Von Robert Halat

Polnische Unternehmen, die zu einer Gruppe gehören, die grenzüberschreitende Geschäfte durchführt und einen konsolidierten Nettoumsatz von mehr als 750 Millionen Euro erreicht, sind in Polen verpflichtet, einen CbCR einzureichen. Dieser wird in der Regel von der obersten Muttergesellschaft der Gruppe zur Verfügung gestellt (falls sie ihren Geschäftssitz bzw. den Sitz des Managements in Polen hat). Allerdings ist ein polnisches Unternehmen, das keine oberste Muttergesellschaft ist, auch dann verpflichtet, einen CbCR einzureichen, wenn die oberste Muttergesellschaft in ihrem Land dazu nicht verpflichtet ist und keine weitere Gruppeneinheit beauftragt wurde, den CbCR zu erstellen (secondary mechanism). Dies gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Darüber hinaus muss jedes polnische Unternehmen, das einer CbCR-pflichtigen Gruppe angehört, darüber informieren, ob es sich um eine oberste Muttergesellschaft handelt, oder den Staat in dem die berichterstattende Gesellschaft die Informationen bereitstellt, spezifizieren. Diese Mitteilung muss bis zum Ende des Geschäftsjahres des Konzerns eingereicht werden (mit Ausnahme des ersten Geschäftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2015 begonnen hat – hier innerhalb von zehn Monaten nach Ende dieses Geschäftsjahres). Des Weiteren müssen polnische Unternehmen beachten, dass für das Geschäftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2016 begonnen hat, eine Erklärung vorzulegen ist, die bestätigt, dass das CbCR erstellt wurde; sie muss zusammen mit der jährlichen Steuererklärung bei der Steuerbehörde vorgelegt werden.

UK Cash-Pool-Vereinbarungen

Von Gert Wöllmann und Karoline Heil

Das britische Finanz- und Zollamt (HMRC) hat am 6. Februar 2017 Empfehlungen zur Gestaltung von Cash-Pools veröffentlicht und darin Hinweise zur praktischen Umsetzung der Empfehlungen gegeben. Berücksichtigung finden auch die neuesten Entwicklungen aus dem OECD-BEPS-Projekt. Die Empfehlungen betonen die Bedeutung einer rechtlichen Grundlage, die gegebenenfalls auch Zahlungsausfallgarantien (sog. Cross Guarantees) berücksichtigen soll. Ferner wird beschrieben, wie fremdübliche Zinssätze zu bestimmen sind. Das Schreiben geht auf die Vergütung des Cash-Pool-Führers mittels der Kostenaufschlagsmethode ein. Auch wird thematisiert, dass unverbundene Unternehmen eigentlich keine vergleichbaren Cash-Pool-Vereinbarungen abschließen. Die Beispiele diskutieren verschiedene Konstellationen aus der Sicht des HMRC. So wäre für langfristige Einzahlungen von britischen Unternehmen in einen ausländischen Cash-Pool ein Profit-Split-Ansatz anzuwenden. Im umgekehrten Fall, also der langfristigen Aufnahme von Geldern, wird hingegen das steuerliche Aufgriffsrisiko seitens des HMRC als geringer beschrieben, da die Finanzierung über den Cash-Pool zu günstigeren Konditionen erfolgen dürfte als am Finanzmarkt. Hinweise werden auch für das Aufrechnen von Salden als Basis für Zinszahlungen sowie zur Dokumentation entsprechend den OECD-Vorgaben gegeben. Zukünftig ist ein höheres Aufgriffsrisiko durch das HMRC zu erwarten, insbesondere wenn die Preissetzung von den Richtlinien des HMRC abweicht.

Aus unserer Praxis

Technologie: Data Analytics in der Verrechnungspreispraxis

Der Begriff „Data Analytics“ ist längst nicht mehr nur ein Modewort der IT-Welt, sondern stellt in der täglichen Unternehmenspraxis eine wichtige strategische Ressource zur Geschäfts-optimierung und Entscheidungsfindung dar. Darunter wird ein systematischer Prozess zur Erfassung, Auswertung und Darstellung von Massendaten anhand neuartiger Analysesoftware (z. B. Qlik, Tableau, MS Power BI) verstanden. Auch in der Verrechnungspreispraxis gewinnt Data Analytics immer mehr an Bedeutung. Eine Systemlösung soll es ermöglichen, die Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei Waren- und Dienstleistungstransaktionen anhand der Preisvergleichsmethode zu beurteilen und potenzielle Steuerrisiken zu identifizieren.

Grundsätzliches zur Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode gilt gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG als eine der vorrangig anzuwendenden Methoden zur Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen. Hierbei werden zum Beispiel die Preise für konzerninterne Transaktionen mit den Preisen verglichen, die der Steuerpflichtige für die vergleichbare Transaktion gegenüber fremden Dritten erhebt (interner Preisvergleich). Zur Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen müssen Bandbreiten für Preise aus vergleichbaren Transaktionen des Steuerpflichtigen mit fremden Dritten abgeleitet werden. Liegen die Verrechnungspreise innerhalb dieser Bandbreite, ist davon auszugehen, dass der Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Das setzt allerdings

voraus, dass der Steuerpflichtige über Fremdvergleichsdaten verfügt. Das ist der Fall, wenn ein Unternehmen vergleichbare Waren oder Dienstleistungen sowohl an verbundene als auch unverbundene Unternehmen verkauft.

Herausforderungen in der Praxis

Um in der Praxis vergleichbare Transaktionen mit verbundenen und unverbundenen Parteien innerhalb eines Unternehmens zu identifizieren, müssen in der Regel riesige Datenmengen ausgewertet werden. In diesen Datenmengen bestimmen eine Vielzahl individueller Faktoren, zum Beispiel unterschiedliche Artikel, länderspezifische Preisniveaus, Handelsstufe der Transaktionspartner (Großhandel, Einzelhandel), internationale Handelsklauseln (sog. Incoterms) oder Mengenrabatte, den in der jeweiligen Transaktion angesetzten Preis. Um die Preise von Transaktionen miteinander vergleichen zu können, sollten jene Transaktionen herangezogen werden, die mit vergleichbaren Einflussfaktoren behaftet sind. Häufig fehlen Unternehmen jedoch einfache, intuitive IT-Anwendungen zur Umsetzung dieser Auswertung, was nicht zuletzt oft zu einer vorzeitigen Ablehnung der Preisvergleichsmethode führt.

Individuelle IT-Lösung zur Preisvergleichsanalyse

Um die Hürden zur Anwendung der Preisvergleichsmethode zu überwinden, wurde anhand neuester Business-Intelligence-Software (im konkreten Fall Qlik Sense®) ein individuelles Tool zur Preisvergleichsanalyse entwickelt. Interaktive Dashboards bieten hier die Möglichkeit, eine unbegrenzte Anzahl an Transaktionsdaten intuitiv und effizient hinsichtlich ihrer Vergleichbarkeit auszuwerten. Das Tool stellt fest, ob konzerninterne Transaktionen fremdüblich bepreist wurden, indem die Verrechnungspreise der konzerninternen Transaktionen einer Bandbreite an Preisen für vergleichbare Transaktionen mit fremden Dritten gegenübergestellt werden. Dadurch, dass das Tool

an verschiedenste Preisfaktoren unternehmensspezifisch angepasst werden kann, wird ein möglichst hoher Grad an Vergleichbarkeit der Transaktionen geschaffen. Durch modernste Visualisierungstechniken können globale und nationale Verrechnungspreisrisiken rasch identifiziert, analysiert und erklärt werden. Das ermöglicht, frühzeitig steuerliche Risiken zu erkennen und geeignete Maßnahmen zur Vermeidung einzuleiten.

Fazit und Ausblick

Das Tool zur Preisvergleichsanalyse bietet eine anwenderfreundliche Lösung, mit der die Angemessenheit von Verrechnungspreisen anhand der Preisvergleichsmethode unterjährig überwacht werden kann. Es zeichnet sich durch die frühzeitige Erkennung von Verrechnungspreisrisiken aus und unterstützt somit Unternehmen operativ im Steuerrisikomanagement. Möglichen Verrechnungspreisanpassungen im Rahmen von Betriebsprüfungen sowie Doppelbesteuerungen kann somit proaktiv vorgebeugt werden. Das Tool kann je nach Kundenanforderung so angepasst werden, dass es neben Preisvergleichsanalysen auch Brutto- oder Nettomargenanalysen sowie weitere nützliche betriebswirtschaftliche Auswertungen darstellen kann.

Ihre Ansprechpartner

✉ **Mark Clements**

PwC München

✉ **Stefan Fritsch**

PwC München

✉ **Jörg Hanken**

PwC München

Veröffentlichungen

Die missglückte Repräsentanz – im Fokus der französischen Steuerfahndungsprüfung

Von Dr. Ulf Andresen und Oliver Liche

IStR, 3/2017, S. 104–109

EU-Richtlinienvorschlag über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der EU – Überblick und erste Anmerkungen

Von Prof. Dr. Stephan Rasch

ISR, 2/2017, S. 43–47

Weil nicht sein kann, was nicht sein darf? Importiert der Gesetzgeber nun den DBA-Betriebsstättenbegriff ins Gewerbesteuergesetz?

Von Dr. Ulf Andresen

IWB, 3/2017, S. 90–98

Die finalen Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung

Von Maximilian Tenberge

IWB, 3/2017, S. 99–106

Umsetzung von BEPS-Aktionspunkt 13 in Deutschland

Von Hilde Appel und Dr. Anne-Kathrin Barth

IWB, 2/2017, S. 46–48

Veröffentlichung eines BMF-Diskussionsentwurfs zu Gewinnaufzeichnungspflichten (GAufzV-E)

Von Benedikt Wenzel

IWB, 6/2017, S. 206–208

Veranstaltungen

Veranstaltungen von PwC

Standort	Termin	Thema	Ansprechpartner bei PwC
Berlin	30. Juni 2017	Transfer Pricing Breakfast	Lorenz Bernhardt
Frankfurt am Main	7.–8. November 2017	Transfer Pricing Automotive Seminar	Axel Eigelshoven
	21. November 2017	Konferenz Steuerliche Verrechnungspreise	Christoph Richter, Prof. Dr. Stephan Rasch
Köln	1. Juni 2017	Transfer Pricing Roadshow 2017	Susann van der Ham, Silke Golz
München	7. November 2017	Verrechnungspreise im Dialog mit Industrie, Beratung und Betriebsprüfung	Jörg Hanken, Prof. Dr. Stephan Rasch
Nürnberg	9. November 2017	Verrechnungspreise im Dialog mit Industrie, Beratung und Betriebsprüfung (Veranstaltung findet bei Lebkuchen Schmidt statt)	Jörg Hanken, Prof. Dr. Stephan Rasch
Ulm	4. Juli 2017	Grenzüberschreitende Zusammenarbeit im Konzern aus Verrechnungspreis- und Lohnsteuersicht	Martin Renz, Clarisse Roeder

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
Dortmund	31. August 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven, Katharina Mank	Endriss
Feldafing	18.–20. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise für Controller (2,5 Tage)	Jörg Hanken	Controller Akademie
Hamburg	6. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Kati Fiehler, Dr. Thomas Bittner	Endriss
	7. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Kati Fiehler, Dr. Thomas Bittner	Endriss
Hannover	13. September 2017	Grundlagen der Verrechnungspreise	Axel Eigelshoven, Prof. Dr. Stephan Rasch	NWB
Köln	6. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven, Katharina Mank	Endriss
	7. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Axel Eigelshoven, Katharina Mank	Endriss
	12. September 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
München	5. Juli 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
Nürnberg	19. Juli 2017	Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Susann van der Ham	Bundessteuerberaterkammer
Stuttgart	22. Juni 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Martin Renz, Clarisse Müller	Endriss
	4. Juli 2017	Grundlagen der Verrechnungspreise	Axel Eigelshoven, Prof. Dr. Stephan Rasch	NWB
Wien	6. Juli 2017	Benchmarking Intangibles	Peter Kuske	Institute for Austrian and International Tax Law (WU Transfer Pricing Center)
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

Save The Date! 21. November 2017

Konferenz „Steuerliche Verrechnungspreise“ am 21. November 2017 in Frankfurt am Main

Für 2017 haben wir unsere jährliche Konferenz neu gestaltet: Am 21. November werden wir gemeinsam mit Ihnen die steuerlichen Verrechnungspreise aus Sicht der Praxis, der Wissenschaft und verschiedener Länder diskutieren. Dazu laden wir renommierte Vertreter der Finanzverwaltung, Unternehmensvertreter und Steuerrechtler sowie PwC-Kollegen aus dem Ausland ein.

Bitte vermerken Sie diesen Termin bereits jetzt in Ihrem Kalender. Eine persönliche Einladung senden wir Ihnen rechtzeitig vor der Veranstaltung zu.

Inhaltliche oder organisatorische Fragen richten Sie bitte per E-Mail an Event Services: events.de@de.pwc.com.

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/tax-app



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.