

# *Transfer Pricing Perspective Deutschland*

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

*Ausgabe 35,  
August 2017*

## Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

seit dem 1. Juli 2017 habe ich die Leitung der deutschen PwC Verrechnungspreispraxis von Lorenz Bernhardt übernommen, der weiterhin unsere europäische Verrechnungspreispraxis führen wird. An dieser Stelle möchte ich mich bei Lorenz Bernhardt für seine erfolgreiche 10-jährige Leitung der deutschen Verrechnungspreispraxis ausdrücklich bedanken. Gleichzeitig freue ich mich sehr auf meine neue Aufgabe in einer Zeit, die für unsere Mandanten und uns nicht herausfordernder sein könnte.

Das verrechnungspreisspezifische Umfeld wird derzeit von der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen dominiert. Die höheren Dokumentationspflichten bzw. das neue Country-by-Country-Reporting und die damit einhergehende höhere Transparenz für Finanzverwaltungen werden den Fokus in Betriebsprüfungen weltweit noch stärker auf Verrechnungspreissachverhalte lenken.

Die OECD hat mit einem zweistufigen Fremdvergleichstest, der sich nicht nur auf die fremdübliche Höhe bezieht, sondern auch die Vereinbarungen selbst zum Gegenstand des Fremdvergleichsgrundsatzes macht, Neuland betreten. In vielen Fragestellungen bleiben in der Praxis die Auffassungen der Staaten unterschiedlich, wie bei der Anwendung der Profit Split Methode oder der Berücksichtigung der Kreditwürdigkeit bei der Bestimmung angemessener Zinsen. Selbst bei scheinbar einfachen Sachverhalten, z. B. der Anwendung

einer TNMM bei einer Routinegesellschaft, sind Fragen der Vergleichbarkeit häufig strittig.

Vor diesem Hintergrund wird das legitime Interesse von Unternehmen, Besteuerungskonflikte zwischen Staaten durch Schieds- und Verständigungsverfahren zu lösen, noch unbefriedigend adressiert: die Verfahren sind häufig sehr zeitaufwändig oder können mit einigen Staaten nicht durchgeführt werden.

In diesem Umfeld ist unser Anspruch, Sie mit einer ausgewogenen und pragmatischen Beratung unter Berücksichtigung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes der relevanten Staaten zu unterstützen. Zudem möchten wir Sie bei der voranschreitenden Digitalisierung mit Konzepten, die innovativ und nachhaltig sind, aktiv unterstützen. Schon bald wird z. B. die automatisierte Festlegung und Dokumentation von Verrechnungspreisen zu unserem Alltag gehören.

In guter Tradition möchten wir Sie auch weiterhin mit unserem Newsletter über aktuelle nationale und internationale Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise sowie angrenzender Fachgebiete informieren. Ich wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre.

Herzliche Grüße

Axel Eigelshoven

# Inhalte

<b>Im Fokus</b>	<b>05</b>	<b>Veröffentlichungen</b>	<b>18</b>
Unterzeichnung des multilateralen Instruments im Rahmen einer Signing Ceremony am 7. Juni 2017	05		
		<b>Veranstaltungen</b>	<b>19</b>
<b>Deutschland</b>	<b>07</b>	<b>Service</b>	<b>21</b>
Finale Fassung der GAufzV im Bundesgesetzblatt veröffentlicht	07	Besondere Hinweise	21
FG München vom 15.09.2016 zum Zollwert und zur Erstattung von Zöllen bei angepassten Verrechnungspreisen	08	Ansprechpartner in Ihrer Nähe	22
Betriebsstätten: Risiko der Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen?	09	Redaktion	22
		Bestellung und Abbestellung	23
<b>Global</b>	<b>10</b>		
OECD veröffentlicht Entwurf der Implementierungsrichtlinien für schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter	10		
Diskussionsentwurf der OECD zur Betriebsstättengewinnabgrenzung	11		
OECD veröffentlicht „Revised Guidance on Profit Splits“	12		
Relaunch der GKKB in der EU?	13		
EU-Richtlinie zur Lösung von Doppelbesteuerungsfällen rückt näher	14		
<b>Industrie</b>	<b>15</b>		
Vermutungsregelung der BsGaV bei Drittlands-Versicherungsunternehmen	15		
<b>Länderbeiträge</b>	<b>16</b>		
Italien: Anpassung an OECD-Standards	16		
Australien: Neue Dokumentationsvorschriften	16		
<b>Aus unserer Praxis</b>	<b>17</b>		
Bilaterales Vorabverständigungsverfahren mit Russland: Mythos oder Realität?	17		

# Abkürzungen

a. F.	alte Fassung	FG	Finanzgericht
Abs.	Absatz	FPOB	Fixed Place of Business (feste Geschäftseinrichtung)
AO	Abgabenordnung	FTS	Federal Tax Service
AOA	Authorised OECD Approach	GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
AP	Aktionspunkt	GG	Grundgesetz
APA	Advance Pricing Agreement (Vorabverständigungsverfahren)	ggf.	gegebenenfalls
Art.	Artikel	GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
ASTG	Außensteuergesetz	GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
ATO	Australian Taxation Office	HTVI	hard-to-value intangibles (schwer zu bewertende immaterielle Werte)
Az.	Aktenzeichen	HZA	Hauptzollamt
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung)	IDS	International Dealings Schedule
BMF	Bundesministerium der Finanzen	IP	Intellectual Property
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache	KERT	Key Entrepreneurial Risk-Taking
BRIC	Brasilien, Russland, Indien, China	KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
BS	Betriebsstätte	lit.	littera (Buchstabe)
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	MLI	Multilaterales Instrument
bzw.	beziehungsweise	n. F.	neue Fassung
CbC-Report	Country-by-Country-Report	OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
COGS	Cost of Goods Sold	OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
COM (2016) 583	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)	OECD-Richtlinien	OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen in der Fassung vom 22. Juli 2010
COM (2016) 585	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)	TP	Transfer Pricing (Verrechnungspreise)
COM (2016) 686	Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union	UZK	Unionszollkodex (Zollkodex der Europäischen Union)
CTA	Covered Tax Agreements	VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz (Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen)
DAPE	Dependent Agent PE (abhängige Vertreterbetriebsstätte)	VWG	Verwaltungsgrundsätze
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization		
EU	Europäische Union		
EuGH	Europäischer Gerichtshof		
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum		
F&E	Forschung und Entwicklung		

## Im Fokus

### Unterzeichnung des multilateralen Instruments im Rahmen einer Signing Ceremony am 7. Juni 2017

**Das multilaterale Instrument (MLI) ist das zentrale Instrumentarium, das die vereinheitlichte und zügige Implementierung eines Mindeststandards der verschiedenen BEPS-Maßnahmen in bestehende DBA sicherstellen soll. Am 7. Juni 2017 haben – neben Deutschland – mehr als 65 Staaten das MLI im Rahmen einer Signing Ceremony unterzeichnet. Eine vollständige Harmonisierung ist nicht anzunehmen. Entsprechend geht die Umsetzung des MLI – sehr wahrscheinlich – mit einer Erhöhung des Komplexitätsgrads in der künftigen Auslegung abkommensrechtlicher Vereinbarungen einher, weshalb Steuerpflichtige die aktuellen Entwicklungen laufend verfolgen sollten.**

#### **Inhalt des MLI**

Das MLI enthält Regelungen zu vier Aktionspunkten (AP) des BEPS-Projekts, nämlich in Bezug auf hybride Gestaltungen (AP 2), Abkommensmissbrauch (AP 6), Umgehung des Betriebsstättenstatus (AP 7) und die Verbesserung der Streitbeilegung/Schiedsverfahren (AP 14).

Innerhalb des MLI ist zwischen verbindlichen und optionalen Bestandteilen zu unterscheiden. Die Regelungen bzw. Maßnahmen zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch sowie zur Verbesserung der Zusammenarbeit in der Streitbeilegung sind zwingend von allen unterzeichnenden Staaten einheitlich umzusetzen. Davon abzugrenzen sind die optionalen Maßnahmen zu hybriden Gestaltungen, zur Umgehung des Betriebsstättenstatus und zur Verbesserung

der Zusammenarbeit in Schiedsverfahren. Dementsprechend haben die beteiligten Staaten anzuzeigen, (i) welche (optionalen) Maßnahmen implementiert bzw. (ii) welche DBA (Covered Tax Agreements, CTA) durch das MLI angepasst werden sollen. Im Ergebnis tritt das MLI neben die bestehenden bilateralen DBA und modifiziert dort getroffene Regelungen.

Die divergierenden Vorbehalte der einzelnen Staaten sind wahrscheinlich mit einer erhöhten Auslegungskomplexität im Rahmen der Anwendung von DBA verknüpft. Aufgrund dieser Komplexität hat die OECD nun einen Überblick zu den MLI-Positionen aller (derzeit) am MLI beteiligten Staaten und eine Matching Database erstellt. Mit dieser Datenbank besteht die Möglichkeit, einen Abgleich der im Rahmen des MLI gewählten Optionen von jeweils zwei Ländern durchzuführen, um mögliche Anpassungen des jeweils bilateralen DBA erfassen zu können.

#### **Inkrafttreten und Umsetzung des MLI**

Grundsätzlich tritt das MLI für die ersten fünf Staaten mit Beginn des vierten Monats in Kraft, nachdem der fünfte Staat dieses ratifiziert hat. Für die nachfolgenden Staaten tritt das MLI mit Beginn des vierten Monats nach Ratifizierung durch den jeweiligen Staat in Kraft.

Das MLI entfaltet ab dem Veranlagungszeitraum Wirksamkeit, der für beide Vertragsstaaten sechs Monate nach Inkrafttreten des MLI beginnt. Die Frist von sechs Monaten kann bilateral durch die Vertragsstaaten verkürzt bzw. eliminiert werden. Davon abweichend ist das MLI für Quellensteuern ab dem Veranlagungszeitraum wirksam, der an oder nach dem Inkrafttreten des MLI für die beiden relevanten Vertragsstaaten beginnt. Demzufolge kann das MLI in Sachen Quellensteuern nur dann ab dem 1. Januar 2018 Wirksamkeit entfalten, wenn dieses bis zum

30. September 2017 von mindestens fünf Staaten ratifiziert worden ist. Für die übrigen Steuern tritt die Wirksamkeit aufgrund der Frist von sechs Monaten grundsätzlich zu einem späteren Zeitpunkt ein.

Bezogen auf Deutschland ist eine Ratifizierung Ende dieses Jahres zu erwarten. Sofern Deutschland damit nicht zu den ersten fünf Staaten gehören sollte, findet das MLI erst drei Monate nach Hinterlegung der Ratifikationsurkunde bei der OECD Anwendung. Entsprechend ist von der Anwendung des MLI auf ausgewählte DBA voraussichtlich erst ab 2019 auszugehen.

Die technische Implementierung in Deutschland soll mittels eines Umsetzungsgesetzes im Sinne des Art. 59 Abs. 2 GG sowie des § 2 Abs. 1 AO auf individueller DBA-Ebene erfolgen (ggf. ist eine Bündelung denkbar). Hierbei ist keine Anpassung des DBA-Wortlauts vorgesehen. Vielmehr soll das Umsetzungsgesetz Vorrang vor den DBA genießen. Simultan wird avisiert, dass mit betroffenen Vertragsstaaten Verhandlungen stattfinden, um eine bilaterale Revision des jeweiligen DBA-Wortlauts zu erzielen.

#### **Deutschland: ausgewählte Optionen**

Deutschland hat insgesamt 35 CTA ernannt, die durch das MLI erfasst sind. Hierzu zählen unter anderem die DBA mit China, Großbritannien, Indien, Japan, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich, Russland, Spanien und den USA. Damit entfaltet das MLI keine Anwendung auf neu abzuschließende DBA. Da die USA das MLI bisher nicht unterzeichnet haben, wird das DBA mit den USA vorerst nicht mittels des MLI angepasst werden können.

## Im Fokus

Im Rahmen der optionalen Bestandteile, die Deutschland gewählt hat, ist vor allem auf die Regelungen zur Umgehung des Betriebsstättenstatus sowie zur Verbesserung der Streitbeilegung hinzuweisen.

Im Bereich der Betriebsstätten sieht Deutschland nicht vor, dass die Regelungen zu Kommissionärsmodellen und ähnlichen Strategien (Art. 12 MLI, Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA 2017), Anti-Fragmentierungstatbeständen (Art. 13 Abs. 4 MLI), Aufteilung von Verträgen (Art. 14 MLI, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 2017) und zur Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person (Art. 15 MLI) auf die CTA anzuwenden sind. Entsprechend bleiben die Abs. 3, 5, 6 des Art. 5 OECD-MA 2010 unverändert. Damit ist vor allem herauszustellen, dass die häufig diskutierte Neuregelung zu Vertreterbetriebsstätten nicht in die deutschen CTA einfließen.

Bezüglich des Ausnahmekatalogs für Betriebsstättentatbestände in Art. 13 Abs. 7, 1 MLI hat sich Deutschland für Option A entschieden. Es liegt dann keine Betriebsstätte vor, wenn die Ausnahmetätigkeiten individuell betrachtet oder als kombinierte Gesamttätigkeit lediglich vorbereitender Art sind bzw. eine Hilfstätigkeit darstellen. Dabei ist anzumerken, dass sämtliche 35 CTA bereits eine vergleichbare Regelung beinhalten. Folglich kommt es zu keiner Änderung des jeweiligen DBA-Wortlauts. Im Ergebnis spielt zukünftig vermehrt die wirtschaftliche Einordnung der Betriebsstättentätigkeit innerhalb der Gesamtwertschöpfungskette eine entscheidende Rolle bei der steuerlichen Anwendung des Ausnahmekatalogs auf Betriebsstättentatbestände.

Bezüglich der Verbesserung der Streitbeilegung enthalten Art. 16, 17 MLI die Mindeststandards der OECD, sodass Steuerpflichtige zukünftig auf Verständigungsverfahren

zurückgreifen und diese – ungeachtet nationaler Vorschriften – umgesetzt werden können. Zudem sind die Durchführung eines Konsultationsverfahrens bei Anwendungs-/Auslegungsschwierigkeiten sowie die korrespondierende Gegenberichtigung im Sinne des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA aufzuführen. Darüber hinaus ist anzumerken, dass sich Deutschland für ein verbindliches Schiedsverfahren in Art. 19 MLI entschieden hat. Dieses kann aufgrund der von Deutschland gewählten Option nach drei Jahren (anstatt zwei) nach Einleitung des Verständigungsverfahrens initiiert werden. Das Schiedsverfahren als solches kann nur dann Anwendung im Rahmen der CTA finden, wenn der andere Vertragsstaat ebenfalls hierzu optiert hat.

### **Praktische Relevanz und Einschätzung**

Das MLI ist maßgebend für die praktische Umsetzung wichtiger BEPS-Aktionspunkte in die jeweiligen DBA. Es ist zu begrüßen, dass sich eine Vielzahl von Staaten hinsichtlich ausgewählter CTA auf Mindestbestandteile einigen konnte. Diese Entwicklung wird mit einer Vereinheitlichung und steigender Transparenz im internationalen Steuerrecht einhergehen.

Andererseits ist kritisch anzumerken, dass bezogen auf die Optionsmöglichkeiten und die Flexibilität bei der Auswahl der CTA in Zukunft ein erhöhter Komplexitätsgrad im Rahmen der Beurteilung von grenzüberschreitenden Sachverhalten präsent sein wird. Hervorzuheben ist zum Beispiel, dass zukünftig unabhängige Vertreter in Form von Kommissionären in Deutschland nicht als Betriebsstätte angesehen werden. Entsprechend wird es spannend zu sehen sein, ob unabhängig von den Optionen des MLI parallel bilaterale Verhandlungen durchgeführt werden, um individuelle Anpassungen zu dem jeweiligen DBA-Wortlaut erzielen zu können.

### **Fazit und Ausblick**

Allgemein ist festzustellen, dass nicht nur die Einführung des MLI zu neuen Herausforderungen bei der Anwendung abkommensrechtlicher Vereinbarungen führt. Vielmehr ist das zukünftige Zusammenspiel zwischen bilateral neuverhandelten DBA, ratierlich angepasstem MLI und nationalem Steuerrecht zu betrachten. Hierbei sind Änderungen – mehr denn je – laufend nachzuverfolgen.

Darüber hinaus sieht die OECD vor, dass das OECD-MA noch in diesem Jahr auf Basis des MLI angepasst wird. Im Gleichklang ist eine Aktualisierung der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage vorgesehen.

Des Weiteren hat sich die EU im Bereich der Streitbeilegung bereits am 23. Mai 2017 auf einen einheitlichen Richtlinienvorschlag geeinigt. Sämtliche Doppelbesteuerungsfragen fallen zukünftig unter die EU-Richtlinie, die einen Einigungszwang auf Basis der OECD Mindeststandards vorsieht.

### **Ihre Ansprechpartner**

- ✉ **Daniel Schwerdt**  
PwC Frankfurt am Main
- ✉ **Immanuel Weidlich**  
PwC Frankfurt am Main

# Deutschland

## Finale Fassung der GAufzV im Bundesgesetzblatt veröffentlicht

**Am 19. Juli 2017 wurde im Bundesgesetzblatt die Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) veröffentlicht. Damit übernimmt die Finanzverwaltung die neuen Anforderungen der durch das BEPS-I-Umsetzungsgesetz vom 20. Dezember 2016 angepassten Aufzeichnungspflichten des § 90 Abs. 3 AO gemäß den Vorstellungen der OECD im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 13. Die wichtigsten Änderungen zum ersten Diskussionsentwurf sowie mögliche Folgen für den Steuerpflichtigen werden hier vorgestellt.**

### Hintergrund

Durch die Anpassung des § 90 Abs. 3 AO sowie die Einführung des § 138a AO kam der Gesetzgeber Ende 2016 den Vorschlägen der OECD zu einer dreistufigen Aufteilung der Verrechnungspreisdokumentation in ein gruppenweit gültiges Master File, ein landesspezifisches Local File sowie das ergänzende Country-by-Country-Reporting nach. Die Neufassung des § 90 Abs. 3 AO enthielt allerdings nur sehr begrenzte Informationen zu Art und Umfang der neu eingeführten Dokumentationsstruktur. Diese Informationslücke sollte mit der Überarbeitung der GAufzV geschlossen werden. Nachdem der Gesetzgeber den ersten Entwurf der GAufzV am 21. Februar 2017 (GAufzV-E) zur Diskussion vorgelegt hatte, wurde der finale Entwurf vom 23. Mai 2017 nun durch den Bundesrat verabschiedet und am 19. Juli 2017 im Bundesgesetzblatt verkündet. Entsprechend der Neufassung des § 90 Abs. 3 AO ist die GAufzV in der vorliegenden Fassung für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen.

### Erleichterungen für den Steuerpflichtigen

In der finalen Fassung der GAufzV hat der Gesetzgeber die Chance genutzt, den kritischen Stimmen aus der Wirtschaft teilweise Rechnung zu tragen. So sieht die Neufassung der GAufzV nicht mehr die Benennung der Personen mit für Geschäftsbeziehungen maßgebender Entscheidungskompetenz vor (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 3 lit. b GAufzV-E). Diese Anforderung in der Entwurfsfassung wurde insbesondere vonseiten der Industrie aufgrund praktischer Umsetzungsschwierigkeiten und datenschutzrechtlicher Bedenken kritisiert. Des Weiteren erfolgt in der Verordnungsbegründung zu § 4 Abs. 1 Nr. 4 lit. a und b GAufzV eine Klarstellung, dass der Outcome-Approach sowie die Verwendung von Mehrjahresdurchschnitten weiterhin möglich sein sollen. Der Steuerpflichtige muss allerdings aufzeigen, welche Informationen bei der Bestimmung des Verrechnungspreises vorlagen. Im Gegensatz zum ersten Diskussionsentwurf ist zudem positiv hervorzuheben, dass die Anforderungen an die Verwendung von Datenbankstudien deutlich verringert wurden. Der Steuerpflichtige muss demnach keinen Zugriff auf die von ihm verwendeten Datenbanken gewährleisten, sondern lediglich sicherstellen, dass der Suchprozess nachvollziehbar und zum Zeitpunkt der Außenprüfung prüfbar ist. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige weiterhin dazu verpflichtet ist, der Finanzbehörde entsprechend § 147 Abs. 6 AO in elektronischer Form im Rahmen des „technisch und rechtlich Möglichen“ die verwendeten Datenbankanalysen zur Verfügung zu stellen (vgl. Verordnungsbegründung zu § 4 Abs. 3 Satz 4 GAufzV).

### Verpasste Chancen

Durch die Verordnung werden die Schwellenwerte für die Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation i. S. d. § 90 Abs. 3 AO angehoben. Demnach sind Unternehmen, bei denen weder die Summe der Vergütungen für die Lieferung von Gütern oder Waren an

nahestehende Personen sechs Millionen Euro noch die Summe der Vergütungen für sonstige Leistungen 600.000 Euro übersteigt, von der Dokumentationspflicht befreit (vgl. § 6 Abs. 2 GAufzV). Ein entscheidender Mehrwert für die Praxis ist durch diese Anhebung allerdings nicht zu erwarten. Vielmehr ist an dieser Stelle zu bemängeln, dass die GAufzV die Empfehlung der OECD nach Wesentlichkeitsgrenzen für einzelne zu dokumentierende Geschäftsvorfälle nicht aufgegriffen hat. Es bleibt somit dabei, dass bei Überschreiten der oben genannten Schwellen jeder Geschäftsvorfall, unabhängig vom Volumen, dokumentiert werden muss. Zudem hält die GAufzV leider auch weiterhin an der Vorlage der Dokumentation in deutscher Sprache fest (vgl. § 2 Abs. 5 GAufzV). Zwar kann auf Antrag von dieser Regelung abgewichen werden, jedoch hat das BMF dadurch die Möglichkeit vergeben, den Aufwand des Steuerpflichtigen – zumindest für das Master File – tatsächlich zu mindern.

### Fazit und Ausblick

Die finale Fassung der GAufzV lässt durchaus positive Veränderungen im Vergleich zum Diskussionsentwurf erkennen. Dennoch vergibt die Finanzverwaltung unseres Erachtens die Möglichkeit, wesentliche Vorschläge der OECD zu administrativen Erleichterungen in den deutschen Dokumentationsvorschriften umzusetzen. Dies bezieht sich vor allem auf die Wesentlichkeitsgrenzen und Sprachanforderungen.

### Ihre Ansprechpartner

✉ **Benedikt Wenzel**

PwC Nürnberg

✉ **Charlotte Kobiella**

PwC Nürnberg

## Deutschland

### FG München vom 15.09.2016 zum Zollwert und zur Erstattung von Zöllen bei angepassten Verrechnungspreisen

**Mit seinem Beschluss vom 15. September 2016 (Az. 14 K 1974/15) legte das FG München dem EuGH zwei Fragen vor, mit denen geklärt werden soll, unter welchen Umständen eine Erstattung von Einfuhrabgaben nach einer Verrechnungspreisanpassung aufgrund eines Advance Pricing Agreement (APA) stattfinden kann.**

Im zugrunde liegenden Sachverhalt hat die deutsche Tochter einer japanischen Muttergesellschaft regelmäßig verschiedene Waren von dieser bezogen. Beide Gesellschaften haben im Jahr 2009 ein APA abgeschlossen, aufgrund dessen unter Anwendung der Restgewinnaufteilungsmethode jährlich pauschale Anpassungen der angefallenen Verrechnungspreise nach oben oder unten vorgenommen wurden. Hierdurch sollte gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreise der verbundenen Unternehmen einem Fremdvergleich i. S. d. Art. 9 OECD-MA standhalten.

Die Tochtergesellschaft hat unter Berücksichtigung des APA Waren eingeführt, für die sie zunächst jeweils die von der Konzernmutter unterjährig in Rechnung gestellten Preise als Zollwert angemeldet hatte. Auf Grundlage dieser Zollwerte und des für die Ware spezifischen Zollsatzes (0%; 1,4%; 6,7%) wurden entsprechende Einfuhrabgaben festgesetzt. Gemäß dem APA wurden nach Ablauf des strittigen Geschäftsjahres die Verrechnungspreise im Wege einer Gutschrift zugunsten der Tochtergesellschaft angepasst. Diese beantragte sodann die Erstattung von Einfuhrabgaben.

Bezüglich der Erstattungshöhe verminderte die Tochter zunächst die Summe aller ursprünglichen Zollwerte um den Anpassungsbetrag aus dem APA und wandte dann einen durchschnittlichen Zollsatz von circa 1,02 Prozent auf diesen und den ursprünglichen Zollwert an. Die Differenz ergab den Erstattungsbetrag. Dieser Antrag wurde vom Hauptzollamt (HZA) mit der Begründung abgelehnt, dass die Korrektur eines pauschalen Verrechnungspreises nicht ausreiche, um die Änderung einzelner Zollwerte nachvollziehen zu können.

#### **Altbekannte Problematik bei der zollwertrechtlichen Anerkennung von Verrechnungspreisen**

In seinem Beschluss stellt der Senat dar, dass der nach dem Fremdvergleichsgrundsatz (nach der Einfuhr) ermittelte steuerrechtliche Verrechnungspreis trotz der Problematik, dass der Transferpreis regelmäßig nur als Mittelwert für eine Vielzahl von Geschäften gebildet werden kann und nicht auf ein konkretes Geschäft abstellt, als Grundlage für die Zollwertfeststellung akzeptiert wird. Allerdings darf es sich nicht lediglich um eine „globale Korrektur“ handeln; der Preis jeder einzelnen Ware muss sich nach den Vertragsbedingungen vorab eindeutig bestimmen lassen.

Insoweit erklärt der Senat, dass dagegen die unterjährig angemeldeten Preise allein – wider der Ansicht des HZA – lediglich „fiktive“, aber keine „zu zahlenden Preise“ im Sinne eines Transaktionswerts darstellen. Dementsprechend sind nach Ansicht des Senats unter Anwendung der Schlussmethode die Zollwerte nach Bekanntwerden des endgültigen Preises von Amts wegen anzupassen, mit der Folge einer etwaigen Nacherhebung oder Erstattung. Aus diesem Grund hat das FG München dem EuGH die Frage vorgelegt, ob ein unterjährig festgelegter Verrechnungspreis als Transaktionswert i. S. d. Art. 29 Zollkodex (a. F.) angesehen werden kann und inwieweit nachträgliche

Anpassungen berücksichtigt werden müssen. Darüber hinaus möchte der Senat wissen, ob es gegebenenfalls zulässig ist, Anpassungen über einen Aufteilungsschlüssel pauschal für alle Zollwerte gleichermaßen festzulegen (sog. gewichteter durchschnittlicher Zoll, wie vorliegend).

#### **Anmerkung des FG München zum Unionszollkodex (UZK)**

Das FG München weist im Übrigen darauf hin, dass Zollanmelder zukünftig wohl eine unvollständige Zollanmeldung i. S. d. Art. 167 Abs. 1 UZK ohne Angabe des Zollwerts abgeben müssten, wenn der endgültige Zollwert zum Zeitpunkt der Anmeldung aufgrund eines APA nicht feststehen sollte, sofern Anpassungen des Verrechnungspreises nicht berücksichtigt werden dürften.

#### **Fazit und Ausblick**

Wenn sich der EuGH dem FG München anschließen sollte, könnte dies endlich zu einer einheitlichen Rechtsanwendung führen und Erstattungen müssten von Amts wegen erfolgen. Es bleibt zu hoffen, dass dem Urteil zu entnehmen ist, wie genau die Zollwertanpassung nebst Vereinfachungen zu erfolgen hat, damit dies von den Unternehmen in der Praxis auch umgesetzt werden kann.

#### **Ihre Ansprechpartner**

✉ **Dr. Michael Tervooren**

PwC Düsseldorf

✉ **Dagmar Obermeyer**

PwC Hamburg



## Deutschland

### Betriebsstätten: Risiko der Steuerhinterziehung durch pflichtwidriges Unterlassen?

**Führende Industrieländer gehen vermehrt gemeinsam gegen grenzüberschreitende Steuer-  
vermeidung vor und passen auch (inter-)nationale  
Regelungen entsprechend an dieses Vorhaben  
an. Wird beispielsweise eine im In- oder Ausland  
durchgeführte Geschäftstätigkeit als Betriebsstätte  
gewertet, so entsteht daraus eine Steuerpflicht. Eine  
Verkennung dessen bzw. auch in der Folge nicht bzw.  
unrichtig erfolgte steuerliche Erklärungen können  
in letzter Konsequenz weitreichende bußgeld- oder  
sogar strafrechtliche Konsequenzen haben.**

#### **Nichtdeklaration einer – deutschen – Betriebsstätte**

Die Besteuerung von Betriebsstättengewinnen obliegt grundsätzlich dem Land, in dem die Betriebsstätte belegen ist. Trotz ihrer rechtlichen Unselbstständigkeit im Verhältnis zum nationalen Stammhaus unterliegt sie selbstständigen Registrierungs- und Steuererklärungspflichten im Betriebsstättenstaat. Zusätzlich ist die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durch die Umsetzung des AOA in nationales Recht unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorzunehmen. In der Praxis ist jedoch häufig zu beobachten, dass es zum zweiten Schritt – der Gewinnabgrenzung – nicht kommt. Betriebsstätten werden oftmals nicht zutreffend als solche erkannt und entsprechend auch nicht erklärt. In diesem Beitrag widmen wir uns dem Szenario einer verkannten und nicht deklarierten Betriebsstätte.

#### **Pflichtwidriges Unterlassen**

§ 370 der AO begründet die Strafbarkeit der Steuerhinterziehung, also der vorsätzlichen Steuerverkürzung. Durch diesen Tatbestand soll ein Fehlverhalten im Besteuerungsverfahren geahndet werden, das die zutreffende und zeitgerechte Realisierung des staatlichen Steueranspruchs beeinträchtigt. Die Tathandlung kann auch in Form des Unterlassens begangen werden. Sie besteht darin, dass die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird. Tatbestand sind sowohl die Nichtabgabe als auch die verspätete Abgabe einer Steuererklärung. Wird eine – deutsche – Betriebsstätte nicht deklariert und werden in der Folge der Finanzbehörde keine steuerlich erheblichen Tatsachen mitgeteilt, wird diese hierüber pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen; das Unterlassensdelikt ist dem Grunde nach erfüllt. Zu § 370 AO steht § 378 AO in einem Stufenverhältnis. Nach § 378 AO wird die leichtfertige Steuerverkürzung sanktioniert. Grundsätzlich gilt, dass jeder Steuerpflichtige sich über diejenigen steuerlichen Pflichten unterrichten muss, die ihn im Rahmen seines Betätigungskreises treffen. Die Schwelle zur Leichtfertigkeit wird in der Praxis schnell behördenseitig auch bei ausländischen Steuerpflichtigen als überschritten angesehen. Hier gilt es, sich frühzeitig rechtlichen Rat einzuholen. § 146 der Gewerbeordnung, der das Nichtanzeigen einer gewerblichen Tätigkeit im Inland (zum Beispiel mittels einer Betriebsstätte) als Ordnungswidrigkeit sanktioniert, spielt in der Praxis hingegen nur eine untergeordnete Rolle. Bezüglich der Nachanzeige einer im Ausland unterhaltenen Betriebsstätte gilt § 138 Abs. 2 Nr. 1 AO in Verbindung mit § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO. Das heißt, neben einer möglicherweise nach ausländischem Recht sanktionierbaren Tat wird nach deutschem Recht eine Ordnungswidrigkeit angenommen.

#### **Berichtigspflicht des § 153 AO**

§ 153 AO regelt den Fall, dass der Steuerpflichtige tatsächlich erst nachträglich erkennt, dass Erklärungen gegenüber dem Finanzamt nicht oder nur unvollständig abgegeben wurden. Es entsteht die Pflicht, unverzüglich nach dem Erkennen der Unrichtigkeit bzw. der Unvollständigkeit den Sachverhalt einer steuerlichen Neubeurteilung durch die Finanzbehörde zuzuführen. Wird dieser Pflicht nachgekommen, bleiben dem Steuerpflichtigen in der Regel weitere Konsequenzen erspart. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass das „Malheur“ schlüssig erklärt werden kann. § 153 AO gilt nur, wenn bereits Erklärungen eingereicht worden sind. Ist überhaupt noch keine Erklärung eingereicht worden, gilt § 153 AO nicht. Dennoch erwartet die Verwaltung in solchen Fällen kurzfristiges Handeln. Ansonsten droht schnell ein Ermittlungsverfahren.

#### **Fazit und Ausblick**

Angesichts der immer restriktiveren Rechtsanwendung durch Finanzbehörden und des verstärkten Fokus auf der Bekämpfung von Steuervermeidungsmodellen muss zunehmend mit buß- oder sogar strafrechtlichen Ermittlungen gerechnet werden. Dem kann jedoch bei umsichtiger Erklärungspraxis beigegeben werden. Oftmals ist es lediglich eine Frage des richtigen Zeitpunkts, ob eine drohende Sanktion (noch) vermieden werden kann.

#### **Ihr Ansprechpartner**

 **Thorsten Zumwinkel**

PwC Düsseldorf

## Global

### OECD veröffentlicht Entwurf der Implementierungsrichtlinien für schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter

**Am 23. Mai 2017 hat die OECD den erwarteten Diskussionsentwurf der Implementierungsrichtlinien für schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter (hard-to-value intangibles, HTVI) veröffentlicht. Der Entwurf richtet sich primär an Finanzverwaltungen, die die neuen Regelungen in die Betriebsprüfungspraxis umsetzen sollen. Kommentare zum Entwurf konnten bis zum 30. Juni bei der OECD eingereicht werden.**

#### Hintergrund

Am 5. Oktober 2015 veröffentlichte die OECD im Rahmen der Aktionspunkte 8–10 (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation) die Neufassung des Kapitels VI der Verrechnungspreisrichtlinien zu den immateriellen Wirtschaftsgütern, in der auch auf die Problematik von HTVI eingegangen wird.

Ein immaterielles Wirtschaftsgut kann als schwer zu bewerten gelten, wenn (i) es zum Zeitpunkt einer Übertragung nur teilweise entwickelt ist, (ii) dessen kommerzielle Nutzung für einige Jahre nach der Transaktion nicht geplant ist, (iii) es für sich gesehen zwar kein HTVI darstellt, jedoch im Zusammenhang mit der (Weiter-) Entwicklung eines immateriellen Wirtschaftsguts steht, das in die Kategorie „schwer zu bewerten“ fällt, oder (iv) dessen antizipierte Nutzung zum Zeitpunkt der Übertragung neuartig ist.

Im Falle von HTVI sollen die Steuerbehörden auf Ex-post-Finanzergebnisse zurückgreifen können, um die Angemessenheit der ex-ante bestimmten Preisvereinbarungen zu prüfen. Eine Anpassung soll jedoch nur dann erfolgen, wenn die tatsächlichen Ex-post-Ergebnisse von der Ex-ante-Budgetierung signifikant (d. h. um mindestens 20 Prozent) abweichen. Die OECD sieht jedoch Ausnahmen bei der Anwendung von Ex-post-Informationen vor, wenn der Steuerpflichtige (i) umfassende Angaben zu den Ex-ante-Prognosen und -Annahmen macht, die der Bestimmung der Preisvereinbarung zugrunde liegen, und (ii) ausreichend Nachweis darüber erbringt, dass signifikante Unterschiede zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzzahlen aufgrund von unvorhersehbaren und außergewöhnlichen Entwicklungen zustande kamen.

#### Wesentliche Erkenntnisse aus dem Entwurf

Der Entwurf der Implementierungsrichtlinien erläutert nun die Anwendung der in Kapitel VI der Richtlinien aufgezeigten Methoden zur Wertermittlung für HTVI und veranschaulicht an drei Beispielen die Anwendung des Ex-post-Ansatzes. Zielsetzung des Ansatzes sei es, die Informationsasymmetrie zulasten der Finanzverwaltung zu reduzieren. Für den Steuerpflichtigen kommt es danach vor allem darauf an, die Berechnungen und Bewertungsannahmen mit detaillierten Wahrscheinlichkeitsgewichtungen zu unterlegen. Zudem wird implizit festgelegt, dass die Ex-post-Überprüfung der Bewertung der HTVI und deren zugrunde gelegten Annahmen im Rahmen der folgenden Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung erfolgen sollte.

Entsprechend der drei Beispiele könnten folgende Szenarien zur Anwendung des Ex-post-Ansatzes führen: Markt kommerzialisierung des HTVI tritt früher als erwartet ein, die realisierten Umsätze sind höher als prognostiziert, fremde Dritte hätten lizenzbasierte Ver-

gütung oder Milestone-Zahlungen statt Einmalzahlungen vereinbart. Entsprechend der Beispiele lassen sich folgende Rückschlüsse für den Steuerpflichtigen ziehen: Zunächst ermöglicht die OECD auch an dieser Stelle die Recharakterisierung von Transaktionen, indem Einmalzahlungen in Milestone-Zahlungen oder über angenommene Preisanpassungsklauseln angepasst werden können. Zudem führt die OECD an, dass im Zusammenhang mit den hier relevanten immateriellen Wirtschaftsgütern die Vereinbarung von Lizenzzahlungen statt Einmalzahlungen vorteilhaft sein kann, da Lizenzzahlungen bei Abweichungen von Ex-ante- und Ex-post-Annahmen anders als Einmalzahlungen „atmen“ können (z. B. aufgrund einer Steigerung der Lizenzbasis).

#### Fazit und Ausblick

Die OECD versucht mit dem vorliegenden Entwurf, mehr Klarheit in den Bereich der HTVI zu bringen. Trotz der Verwendung von Beispielen bleiben viele Aspekte wie beispielsweise die genaue Anwendung von Wahrscheinlichkeitsgewichtungen unklar. Der Steuerpflichtige sollte der Dokumentation und Bewertung von HTVI größere Aufmerksamkeit widmen und nach Möglichkeit die Anwendung von Lizenzsystemen gegenüber Einmalzahlungen bevorzugen.

#### Ihre Ansprechpartner

✉ **Dr. Simon Renaud**

PwC Düsseldorf

✉ **Dr. Anne-Kathrin Barth**

PwC Frankfurt am Main

## Global

### Diskussionsentwurf der OECD zur Betriebsstättengewinnabgrenzung

**In Anbetracht der mehr als 400 Seiten starken Kommentierung und der unterschiedlichen Länderpositionen verfolgt der Entwurf vom 22. Juni 2017 einen veränderten Ansatz zur Gewinnabgrenzung für Vertreterbetriebsstätten und Warenlager im Vergleich zum vorherigen Entwurf vom 4. Juli 2016.**

#### Veränderter Ansatz des Diskussionsentwurfs

Der aktuelle Entwurf verfolgt einen Ansatz, der sich durch folgende Merkmale auszeichnet:

- Reduzierung der Beispielfälle auf Konstellationen von Vertreterbetriebsstätten (Dependent Agent PE, DAPE) und Warenlagern (Fixed Place of Business, FPOB),
- keine Zahlenbeispiele zur Vermeidung von expliziten Schlussfolgerungen für Profitabilitätsniveaus der DAPE und FPOB,
- Betonung darauf, dass die Umstände des Einzelfalls für die Gewinnabgrenzung zu würdigen sind.

Vor diesem Hintergrund skizziert der Diskussionsentwurf allgemeine Prinzipien zur Gewinnabgrenzung in Betriebsstättenfällen, insbesondere resultierend aus der Anpassung des Art. 5 Abs. 5 des OECD-MA. Hierfür werden Leitlinien anhand von drei Beispielen zu einer Kommissionärsstruktur, zu Onlinemarketing sowie zu einer Einkaufsstruktur dargestellt. Darüber hinaus enthält der Diskussionsentwurf Richtlinien für aus den Änderungen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA entstehende Betriebsstätten anhand eines konkreten Beispiels. Bis zum 15. September 2017 empfängt die OECD mögliche Kommentierungen des aktuellen Diskussionsentwurfs.

#### Vertreterbetriebsstätte (DAPE)

Vor dem Hintergrund der Änderung des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA folgt die OECD dem *two taxpayers approach*. Sie stellt klar, dass das Konzept zur Gewinnabgrenzung gleichermaßen auf Betriebsstätten, die auf Basis von Vor-BEPS- sowie Nach-BEPS-Regelungen entstehen, anzuwenden ist. Weiterhin hat die Reihenfolge der damit einhergehenden Gewinnabgrenzung gemäß Art. 9 (für verbundene Unternehmen) und Art. 7 OECD-MA (AOA für DAPE) keinen Einfluss auf deren Höhe. Im Gegensatz dazu ist den Implikationen aus den Arbeiten zu den BEPS-Aktionspunkten 8–10 Rechnung zu tragen, insbesondere bezüglich der Übernahme und der Kontrolle von Risiken für den lokalen Kommissionär. Zur Ermittlung des DAPE-Gewinns sieht die OECD folgende Methodik vor, die gleichermaßen für Handelsvertreter gilt: Die (vermittelten) Umsätze aus Produktverkäufen an Kunden im relevanten Land sind zu mindern um (i) den Betrag, den der Kommittent bei Produktverkäufen an einen fremden Dritten mit vergleichbaren Aktivitäten erhalten hätte (Umsatzkostengröße bzw. COGS), (ii) weitere Kosten im Zusammenhang mit DAPE-Aktivitäten (Betriebsausgaben) sowie (iii) die an den Kommissionär gezahlte Vergütung. Der Diskussionsentwurf vermeidet einerseits spezifische Aussagen zur Stützung der Nullsummentheorie, schließt jedoch andererseits auch ein minimales oder sogar ein Nullergebnis für DAPE nicht aus. Spannend ist auch der Hinweis zur administrativen Vereinfachung der Besteuerung. Demnach ist die bisherige Praxis einiger Länder, nur Steuern vom im Quellenstaat ansässigen Mittler zu erheben, allerdings für die Berechnung die Aktivitäten des Mittlers sowie der DAPE zugrunde zu legen, nicht zu beanstanden. Zwar erkennt die OECD den zur Erfüllung steuerlicher und weiterer Berichtspflichten erforderlichen Aufwand an und gesteht den Quellenstaaten einen administrativ erleichterten Prozess zu, jedoch ist dieser kritisch zu sehen, weil aus materiell steuerrechtlichen

Gesichtspunkten der Mittler als eigenes Steuersubjekt ebenso die Steuern des Steuersubjekts „Betriebsstätte“ entrichtet. Die Sinnhaftigkeit eines zusätzlichen Steuersubjekts wird dadurch jedenfalls nicht untermauert.

#### Warenlager (FPOB)

Die durch Änderung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA bewirkte Ausweitung des Kriteriums „Hilfs- und Nebentätigkeit“ auf den Negativkatalog, gepaart mit der Antifragmentierungsregelung, illustriert die OECD anhand eines Beispiels. Die Ermittlung des FPOB-Gewinns erfolgt demnach ausgehend von (1) dem Betrag, den ein fremder Dritter für die Tätigkeit des FPOB zu zahlen hätte, reduziert um (2) an fremde Dritte gezahlte Vergütungen (z. B. Dienstleister zur Lagerbewirtschaftung, Miete für Lager) sowie (3) für die Betriebsstätte angefallene Kosten. Eine wünschenswerte Präzisierung des Vergütungsniveaus (Routine- vs. Unternehmergewinn) unterbleibt.

#### Fazit und Ausblick

Bei allem methodischen Rahmenwerk ist zu bedauern, dass der aktuelle Diskussionsentwurf an vielen Stellen konkrete Richtlinien vermissen lässt – gerade auch aufgrund rein qualitativer Beispiele ohne Aussagen zur Vergütungshöhe von DAPE und FPOB. Weitere Entwicklungen sind aktuell schwer zu antizipieren, sodass die für November 2017 geplante öffentliche Anhörung hoffentlich Aufschluss über konkrete Implikationen gibt.

#### Ihre Ansprechpartner

✉ **Gerrit Halbach**

PwC Berlin

✉ **Maximilian Tenberge**

PwC Frankfurt am Main

## Global

### OECD veröffentlicht „Revised Guidance on Profit Splits“

**Am 22. Juni 2017 hat die OECD zum BEPS-Aktionspunkt 10 einen öffentlichen Diskussionsentwurf mit dem Titel „Revised Guidance on Profit Splits“ veröffentlicht. Neben Hinweisen zur Anwendung der Profit-Split-Methode enthält der Entwurf eine Anzahl von Fragen, die bis zum 15. September 2017 von interessierter Seite kommentiert werden können.**

#### Profit-Split-Methode gewinnt im Rahmen von BEPS an Bedeutung

Üblicherweise erfolgt die Verrechnungspreisbestimmung auf Basis von einseitigen (*one-sided*) Methoden. Diese überprüfen lediglich den Gewinn der Partei mit Routinefunktionen (*tested party*) auf Angemessenheit, während der anderen Partei der verbleibende Residualgewinn zugeordnet wird.

Im Gegensatz dazu gehört die Profit-Split-Methode (auch Gewinnaufteilungsmethode) zu den zweiseitigen (*two-sided*) Methoden, bei denen zur Festsetzung der angemessenen Verrechnungspreise die Daten aller Transaktionspartner benötigt werden. Dadurch eignet sich die Profit-Split-Methode dazu, Konzernsynergien zu erfassen und zu verteilen, die bei anderen Methoden regelmäßig dem Entrepreneur zugeordnet werden.

Im Rahmen der BEPS-Agenda, die der Analyse der gesamten Wertschöpfungskette eine hohe Bedeutung zumisst, gewinnt die Profit-Split-Methode daher zunehmend an Bedeutung.

#### Kein Wahlrecht zur Anwendung der Profit-Split-Methode

Der Entwurf stellt klar, dass die Profit-Split-Methode nicht willkürlich angewandt werden darf. Essenziell ist vielmehr die Erstellung einer detaillierten Funktions- und Risikoanalyse, aus der sich ergeben muss, dass die Profit-Split-Methode im jeweiligen Einzelfall die sachgerechteste Methode darstellt. Soweit die Profit-Split-Methode ohne ausreichende Begründung gewählt wird, kann dies zur Folge haben, dass die Methodenwahl als nicht sachgerecht angesehen wird und infolgedessen die Verrechnungspreisdokumentation unverwertbar sein könnte – mit der Folge entsprechender Strafzuschläge sowie Schätzbefugnis.

#### Anwendungsbereiche der Profit-Split-Methode

Der Entwurf sieht die Anwendung der Profit-Split-Methode insbesondere dann vor, wenn folgende Sachverhalte gegeben sind:

- Beide Parteien leisten einzigartige und wertvolle Beiträge (insbesondere IP), oder
- es handelt sich um ein hochintegriertes Geschäft, für das eine einseitige Methode nicht sachgerecht ist, oder
- es bestehen spezifische und möglicherweise einzigartige Umstände im Konzern, die zwischen unverbundenen Unternehmen nicht vorkommen, oder
- beide Parteien tragen wirtschaftlich bedeutende Risiken, die mit hoher Unsicherheit behaftet sind.

#### Anwendung der Profit-Split-Methode

Der Diskussionsentwurf gibt insbesondere Hinweise zur Ermittlung und Abgrenzung des zu verteilenden Gewinns sowie zu den Fragen, ob tatsächliche Gewinne oder Plangewinne zugrunde gelegt werden sollen, wann der Betriebsgewinn und wann der Rohgewinn zur Anwendung kommen soll, und welche Schlüssel zur Aufteilung des Gewinns geeignet sein können.

Bemerkenswert ist, dass bei der Profit-Split-Methode die Verteilungsschlüssel die verhältnismäßigen Beiträge der Parteien widerspiegeln sollen. Demgegenüber sollen bei Umlageverträgen die Verteilungsschlüssel den erwarteten Nutzen der Empfänger abbilden.

#### Zusammenfassung der spezifischen Fragen

Die im Entwurf gestellten Fragen beziehen sich auf spezifische Details der Profit-Split-Methode, zum Beispiel:

- Welche Faktoren sind einschlägig dafür, ob ein Profit Split auf tatsächlichen oder auf geplanten Gewinnen basieren soll?
- Wann soll die Verhandlungsmacht bei der Gewinnverteilung berücksichtigt werden?
- Wann sind Kapital und Kopfzahl geeignete Verteilungsschlüssel?
- Welche anderen Verteilungsschlüssel sind geeignet?
- Welche Beispiele gibt es für hochintegrierte Geschäftsmodelle?

#### Fazit und Ausblick

Das BEPS-Projekt hat zum Ziel, die Verrechnungspreise mit der Wertschöpfung in Einklang zu bringen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Geschäftsmodelle zunehmend komplexer werden und IP eine weiter steigende Bedeutung erfährt. Es ist daher zu begrüßen, dass die OECD die Profit-Split-Methode weiterentwickelt.

#### Ihr Ansprechpartner

✉ **Holger Lorenzen**

PwC Düsseldorf

# Global

## Relaunch der GKKB in der EU?

**Nachdem der ursprüngliche Vorschlag zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) in der EU von 2011 aufgrund von Unstimmigkeiten im Rat 2015 ins Stocken geriet, wurde er im Oktober 2016 von der Kommission zurückgezogen. Da Unstimmigkeiten im legislativen Prozess zwar absehbar waren, die grundlegenden Ziele mit Blick auf den europäischen Binnenmarkt und die Reduzierung von Steuerplanungsmöglichkeiten aber nicht aus den Augen verloren werden sollten, kündigte die Kommission bereits im Rahmen ihres „Action Plan on Corporate Taxation“ von 2015 eine zweistufige Neuauflage der GKKB an. Konkrete Vorschläge folgten zeitgleich mit der Rücknahme des alten Vorschlags im Oktober 2016 mit COM(2016) 685 für die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) und COM(2016) 683 für die Konsolidierung.**

### Warum überhaupt GKKB?

Das grundsätzliche Anliegen der GKKB besteht in der Beseitigung steuerlicher Hindernisse für im Binnenmarkt tätige Unternehmen, der Bekämpfung der Steuervermeidung und der Förderung von Wachstum, Arbeitsplätzen und Investitionen in der EU. So soll laut EU durch die Einführung eines einheitlichen Systems zur Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Verwaltungsaufwand für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) in der EU reduziert werden und ein One-Stop-Shop zur Abgabe der Steuererklärung eingerichtet werden. Dadurch soll der Zeitaufwand für Compliance-Tätigkeiten um 8 Prozent und für die Errichtung eines Tochterunternehmens in der EU um

67 Prozent verkürzt werden. Auch rechnet man mit einem Investitionsanstieg von 3,4 Prozent sowie einem zusätzlichen Wirtschaftswachstum von circa 1,2 Prozent. Vor allem jedoch soll die finale GKKB die durch Verrechnungspreise ermöglichten Gewinnverlagerungen obsolet machen, da für steuerliche Zwecke Gewinne anhand einer vereinfachten Formel auf die verschiedenen Mitgliedsstaaten verteilt würden.

### Vergleich der Vorschläge 2011 vs. 2016

Zwei wesentliche Aspekte machen den Unterschied zwischen dem Vorschlag von 2011 und dem aktuellen Relaunch aus: Zum einen soll die neue GKKB in zwei Stufen eingeführt werden, zum anderen soll sie verpflichtend sein. Während man 2011 noch versuchte, GKB und Konsolidierung gleichzeitig zu verwirklichen, hat man nun erkannt, dass der Streitigere Aspekt der Konsolidierung erst nach Einführung der GKB angegangen werden kann. Auch waren die Vorschriften zur Bemessungsgrundlage im Vorschlag von 2011 lediglich optional. Nun soll die Anwendung der GKB für alle Unternehmen mit einem Gruppenumsatz von mehr als 750 Millionen Euro verpflichtend sein. Kleinere Unternehmen können sie optional anwenden.

### Wichtigste Elemente der neuen GKB

Die GKB soll vor allem der Stärkung von F&E-intensiven Unternehmen dienen und den momentanen Verschuldungsanreiz (debt bias) der meisten Steuersysteme in der EU abschaffen. Ersteres soll durch die Einführung erhöhter Abzugsmöglichkeiten für F&E-Ausgaben realisiert werden. F&E-Kosten (unbewegliche Vermögenswerte ausgenommen) können in dem Jahr, in dem sie anfallen, vollständig abgeschrieben werden. Darüber hinaus sollen Steuerpflichtige für Ausgaben bis 20 Millionen Euro einen Anspruch auf einen zusätzlichen Abzug von 50 Prozent der F&E-Kosten pro Jahr haben. Ausgaben über dieser Zahl sollen zu 25 Prozent

abgezogen werden können. Für unverbundene Start-ups soll sogar ein 100%iger Abzug der F&E-Kosten steuerlich möglich sein. Zur Begrenzung des debt bias sollen Steuerpflichtige einen gewissen Zins auf die Erhöhung des Eigenkapitals, ähnlich der in einigen Ländern bereits vorhandenen Notional-Interest-Deduction-Systeme, abziehen können. Der Zins soll dabei den zehnjährigen Staatsanleihen des Euro-Währungsgebiets entsprechen. Zusätzlich soll es auch eine Zinsschranke geben, nach der Zinsausgaben grundsätzlich nur noch bis zur Höhe der vereinnahmten Zinsen komplett abzugsfähig sind. Für überschüssige Zinsausgaben wäre ein Betriebsausgabenabzug nur noch bis zu 30 Prozent des EBITDA oder maximal drei Millionen Euro, je nachdem, welcher Betrag höher ist, zulässig.

### Fazit und Ausblick

Die vorliegenden Vorschläge basieren auf der Binnenmarktkompetenz der EU und folgen dem besonderen Gesetzgebungsverfahren. In den kommenden Monaten wird daher das Parlament konsultiert werden müssen; die Abstimmung soll am 11. Dezember 2017 erfolgen. Abschließend bedarf es zur wirksamen Umsetzung der Vorschläge aber noch der (fraglichen) einstimmigen Zustimmung im EU-Rat. Den verschiedenen veröffentlichten Dokumenten ist zu entnehmen, dass der EU-Rat zumindest hinsichtlich einer Einigung zur GKB guter Dinge ist.

### Ihre Ansprechpartner

✉ **Dr. Sven Wehke**

PwC Düsseldorf

✉ **Lukas Bühl**

PwC Köln

## Global

### EU-Richtlinie zur Lösung von Doppelbesteuerungsfällen rückt näher

**Im Rahmen ihres Aktionsplans für eine faire und effiziente Besteuerung hat die EU-Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Beseitigung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten, COM(2016) 686 final, vorgestellt. Nachdem dieser vom Rat am 23. Mai 2017 angenommen wurde und das Parlament lediglich noch konsultiert werden muss, steht der Veröffentlichung der Richtlinie nichts mehr im Wege. Anlass genug, die wesentlichen Neuerungen und Möglichkeiten aufzuzeigen.**

#### Hintergrund und Handlungsbedarf

Die EU hat erkannt, dass Doppelbesteuerungen zu einem der größten Hindernisse des Binnenmarkts im Steuerbereich gehören. EU-weit 900 anhängige Doppelbesteuerungsstreitigkeiten mit einem Volumen von circa 10,5 Milliarden Euro sind ein Indiz. Ferner hat sie festgestellt, dass die in den meisten DBA vorhandenen Regelungen zu Verständigungsverfahren ebenso wie die EU-Schiedskonvention in puncto Verfahrenszugang, Tragweite, Dauer und Möglichkeit, eine bindende Einigung herbeizuführen, unzureichend sind. Die Richtlinie wird keine DBA ersetzen, sondern einen Verständigungsmechanismus mit verpflichtender Eliminierung der Doppelbesteuerung innerhalb klar definierter Fristen einführen.

#### Drei Verfahrensphasen zur obligatorischen Einigung

Der neue Mechanismus besteht aus drei Verfahrensphasen: Beschwerde-, Verständigungs- und Streitbeilegungsverfahren. Das Beschwerdeverfahren dient im Wesentlichen

der Klärung der Zulässigkeit einer Beschwerde. Betroffene Steuerpflichtige können innerhalb von drei Jahren nach der ersten zur Doppelbesteuerung führenden Maßnahme bei jeder der zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten Beschwerde einreichen. Der Empfang der Beschwerde ist innerhalb eines Monats zu bestätigen. Weitere Informationen können nur binnen zwei Monaten nach Eingang der Beschwerde angefordert werden. Innerhalb von sechs Monaten nach Eingang der Beschwerde haben die zuständigen Behörden über die Zulässigkeit der Beschwerde zu entscheiden. Zurückweisungen können vom Steuerpflichtigen gemäß nationalen Vorschriften angefochten werden. Sechsmontatige Untätigkeit wird als Rückweisung ausgelegt. Falls nur ein Mitgliedsstaat die Zulässigkeit ablehnt, wird ein beratender Ausschuss binnen sechs Monaten anberaumt. Dieser kann gerichtlich herbeigeführt werden, wenn die Anberaumung nicht innerhalb der Frist stattfindet. Der Ausschuss führt binnen sechs Monaten eine Entscheidung über die Zulässigkeit herbei. Sieht er sie als gegeben an, mündet das Verfahren in ein Verständigungsverfahren.

Nach Zulassung der Beschwerde folgt das Verständigungsverfahren. In diesem bemühen sich die Mitgliedsstaaten, die Doppelbesteuerung innerhalb von zwei Jahren nach der letzten Mitteilung der Zulassung zu beseitigen. Eine weitere Verlängerung um sechs Monate kann nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen erfolgen. Eine Doppelbesteuerung gilt als beseitigt, wenn die Einkünfte in nur einem Mitgliedsstaat in die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte einfließen oder die entrichtete Steuer angerechnet wird. Die getroffene Vereinbarung wird dem Steuerpflichtigen als für die Behörde verbindliche und für den Steuerpflichtigen durchsetzbare Entscheidung ausgestellt.

Gelangen die Behörden zu keiner Einigung, wird automatisch das Streitbeilegungsverfahren eröffnet. Dieses orientiert sich an bestehenden Schlichtungsverfahren, wie sie aus der Zivilgerichtsbarkeit bekannt sind. Es wird ein beratender Ausschuss einberufen. Alternativ können sich die Mitgliedsstaaten auch auf einen Ausschuss für alternative Formen der Streitbeilegung wie Vermittlung oder Vergleich verständigen. Auch das Streitbeilegungsverfahren kennt zeitliche Grenzen: Eine abschließende und verbindliche Entscheidung muss binnen 15 Monaten erfolgen.

#### Veröffentlichung der Einigung

Die zuständigen Behörden dürfen das Ergebnis ihrer Einigung mit Zustimmung des betroffenen Steuerzahlers veröffentlichen. Selbst bei Verweigerung müssen gewisse Kerndaten veröffentlicht werden. Auf Antrag kann der Steuerzahler jedoch die Veröffentlichung gewisser Aspekte, soweit es Betriebsgeheimnisse betrifft, verhindern.

#### Fazit und Ausblick

Da der Annahme der Richtlinie nichts mehr im Wege steht, kann davon ausgegangen werden, dass die Richtlinie bis zum 30. Juni 2019 in nationales Recht umgesetzt werden muss. Die Regelungen sollen für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 2018 und Beschwerden, die nach dem 1. Juli 2019 eingereicht werden, gelten. Allerdings können sich Mitgliedsstaaten auch auf eine frühere Anwendung der neuen Regelungen einigen.

#### Ihre Ansprechpartner

✉ **Claudia Lauten**

PwC Düsseldorf

✉ **Lukas Bühl**

PwC Köln

# Industrie

## Vermutungsregelung der BsGaV bei Drittlands-Versicherungsunternehmen

**In Abweichung von den OECD-Grundsätzen fingiert § 24 Abs. 5 der BsGaV in Gestalt einer Vermutungsregelung, dass die unternehmerische Risikoübernahmefunktion mit Bezug auf einen Versicherungsvertrag in der inländischen Niederlassung eines ausländischen Versicherungsunternehmens ausgeübt wird. Dies erscheint rechtlich unzutreffend.**

### Maßgeblichkeit des Aufsichtsrechts

Die BsGaV enthält eine Vermutungsregelung dahingehend, dass hinsichtlich eines Versicherungsvertrags, zu dessen Abschluss der für eine inländische Niederlassung bestellte Hauptbevollmächtigte nach § 106 Abs. 3 Satz 3 VAG als ermächtigt gilt, die unternehmerische Risikoübernahmefunktion in dieser Niederlassung ausgeübt wird. In Abkehr von der in § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG geforderten Funktions- und Risikoanalyse als erster Schritt des AOA und damit von „unternehmerischen Tatsachen“ knüpft § 24 Abs. 5 BsGaV an das aufsichtsrechtliche Institut des Hauptbevollmächtigten an und vermutet durch dessen Tätigkeit die Ausübung der KERT-Funktion in der inländischen Betriebsstätte. Soweit der nationale Verordnungsgeber in § 24 Abs. 5 BsGaV die aufsichtsrechtliche Figur des Hauptbevollmächtigten als Bezugspunkt für die Qualifikation der steuerlichen KERT-Funktion statuiert, durchbricht er die in § 24 Abs. 1 bis 3 BsGaV geregelten Grundsätze der Funktions- und Risikoanalyse bei Versicherungsbetriebsstätten und verstößt gegen § 1 Abs. 5 AStG. Die Begründung zu der BsGaV (BR-Drs. 401/14, S. 113 ff.) liefert keinen sachlichen Grund

für diesen Vorstoß. Dies gibt daher Anlass, sich mit der Reichweite dieser Vorschrift auseinanderzusetzen.

### Begrenzte Reichweite des § 24 Abs. 5 BsGaV

Ausweislich seines Satzes 1 gilt § 24 Abs. 5 BsGaV grundsätzlich für alle inländischen Niederlassungen i. S. d. §§ 106, 110a, 121h oder 121i VAG 2014 ausländischer Versicherungsunternehmen. Dies sind Niederlassungen von EU-Versicherungsunternehmen (§ 106 VAG 2014), Drittlands-Versicherungsunternehmen (§ 110a VAG 2014), EU-Rückversicherungsunternehmen (§ 121h VAG 2014) und Drittlands-Rückversicherungsunternehmen (§ 121i VAG 2014). Die Vermutungsregelung in § 24 Abs. 5 BsGaV gilt jedoch nur für die Fälle, in denen der Hauptbevollmächtigte als zum Abschluss eines Versicherungsvertrags nach § 106 Abs. 3 S. 3 VAG 2014 als ermächtigt gilt (entspricht § 68 Abs. 2 S. 3 VAG 2015 geltend ab 1. Januar 2016 geändert durch Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen v. 1. April 2015). § 106 Abs. 3 Satz 3 VAG 2014 (heute: § 68 Abs. 2 Satz 3 VAG) und die dort geregelte Ermächtigung zu Verpflichtungsgeschäften und zu Geschäftsabschlüssen gilt nur für Hauptbevollmächtigte von Drittlandsversicherern (Unterabschnitt 3). Angesichts der Tatsache, dass § 24 Abs. 5 BsGaV hinsichtlich der relevanten Vermutungsregelung ausschließlich auf Vorschriften im VAG verweist, die für Drittlandsversicherer gelten, ist die in § 24 Abs. 5 BsGaV zum Ausdruck kommende Sichtweise bzw. dessen Anwendung, die auch dem internationalen oder sogar weltweiten Konsens zur Einkünfteabgrenzung bei Versicherungsbetriebsstätten widerspricht, auf inländische Zweigniederlassungen von Versicherungsunternehmen aus Drittstaaten begrenzt. Dies gilt auch für die Widerlegungsmöglichkeit in § 24 Abs. 5 S. 2 BsGaV. Folglich sind Zweigniederlassungen von Versicherungsunternehmen aus EU-Mitglieds- und EWR-Vertragsstaaten von diesen Regelungen nicht erfasst bzw. sinnvollerweise nicht zu erfassen.

### Ort der Versicherungsaufsicht und des durch sie zu sichernden Deckungskapitals ist entscheidend

Eine andere Auffassung würde zu einem abenteuerlichen Ergebnis führen, weil der Hauptbevollmächtigte einer inländischen Zweigniederlassung eines EU-/EWR-Versicherungsunternehmens aus regulatorischer Sicht keine signifikante Bedeutung über eine Ansprechpartnerfunktion für Versicherungsnehmer hinaus hat, während die tatsächliche KERT-Funktion dort ausgeübt wird, wo der zuständige Regulator auf die Deckung der eingegangenen Risiken durch entsprechendes Vermögen sorgen soll. Dem Hauptbevollmächtigten kann daher auch nicht für steuerrechtliche Zwecke eine KERT-Funktion angedichtet werden. Dies gilt zumindest für diejenigen Versicherungen, die in der EU/im EWR ihren Sitz haben. Für Versicherungen, die ihren Sitz in der EU/im EWR haben, gilt ausschließlich eine rein deklaratorische Pflicht der Anmeldung des Hauptbevollmächtigten zur Eintragung in das Handelsregister. Es erscheint merkwürdig, für steuerliche Zwecke eine unternehmerische Risikoübernahmefunktion an eine Anmeldungspflicht zu knüpfen.

### Fazit und Ausblick

EU-/EWR-Versicherer mit inländischen Betriebsstätten sind gut beraten, der künstlichen Zuordnung von Versicherungsgeschäft zur nicht direkt regulierten inländischen Niederlassung mit der notwendigen Vehemenz entgegenzutreten, wenn diese Vorschrift über ihren Regelungsrahmen hinaus zur Anwendung kommt.

### Ihr Ansprechpartner

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

# Länderbeiträge

## Italien

### Anpassung an OECD-Standards

Von Karoline Heil

Am 24. April 2017 wurde in Italien ein Gesetz (Gesetzesdekret Nr. 50) verabschiedet, mit dem durch eine Reihe von Maßnahmen das italienische Steuerrecht an die Verrechnungspreisstandards der OECD angepasst werden soll. Das Gesetz tritt mit sofortiger Wirkung in Kraft. Durch das Gesetz wird das italienische Konzept des „Normalwerts“ (valore normale) durch den Fremdvergleichsgrundsatz im Sinne der OECD ersetzt. Dieser ist weitaus konkreter und lässt weniger Raum für Interpretationen als der italienische Normalwert. Eine weitere Neuerung eröffnet italienischen Steuerzahlern neue Wege zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung in Folge von Verrechnungspreiskorrekturen. Neben dem bereits bestehenden Verständigungsverfahren und der EU-Schiedskonvention gibt es zukünftig die Möglichkeit einer nationalen Gegenkorrektur, wenn die Korrekturen aufgrund einer Einigung innerhalb einer internationalen Betriebsprüfung unter Einbindung aller beteiligten Steuerbehörden erzielt wurden, oder mittels eines speziellen Antrags des italienischen Steuerpflichtigen, wenn eine Korrektur aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes in einem Land erfolgt ist, mit dem Italien ein DBA hat und mit diesem ein angemessener Informationsaustausch möglich ist. Darüber hinaus werden in Anlehnung an die OECD-Empfehlungen seit Anfang 2017 Marken nicht mehr als Bestandteil des bestehenden italienischen Patentbox-Regimes zugelassen. Abweichend von den Empfehlungen der OECD bleibt jedoch Know-how weiterhin Bestandteil der Patentbox.

## Australien

### Neue Dokumentationsvorschriften

Von Tanja Koch und Johannes Knopp

Im Zuge der Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 haben sich die Dokumentationsanforderungen in Australien weiter verschärft und weichen nun deutlich von internationalen Standards ab. Neben dem Master File und dem CbC-Report (beides auf Grundlage der OECD) muss für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2016 beginnen, ein spezielles Local File in XML-Format elektronisch an das Australian Taxation Office (ATO) übermittelt werden. Dieses Local File kann als Erweiterung des bisher in der Steuererklärung erforderlichen International Dealings Schedule (IDS) gesehen werden und fokussiert sich stark auf die Sammlung transaktionaler Daten und Informationen, die es der ATO ermöglichen sollen, mittels statistischer Methoden mögliche Verrechnungspreisrisiken zu identifizieren. Somit weicht es stark vom OECD-Muster ab. Da die seit 2013 geltenden Regeln unverändert in Kraft bleiben, ist eine Dokumentation nach wie vor erforderlich und sollte zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung erstellt sein. Das australische Local File ist grundsätzlich zwölf Monate nach Geschäftsjahresende zu übermitteln, sofern zuvor ein vollständiges IDS mit der Steuererklärung abgegeben wurde. Ab dem 1. Tag der Überschreitung der Abgabefrist greift eine Strafzahlung; maximal beträgt diese 525.000 AUD. Dieselbe Strafe gilt bei verspäteter Abgabe anderer Dokumente, die von Tochtergesellschaften von Konzernen mit weltweitem Umsatz über einer Milliarde AUD künftig erstellt werden müssen. Im Falle von Verrechnungspreisanpassungen kann eine Strafsteuer von 40 Prozent – zusätzlich zur regulären Körperschaftsteuer von 30 Prozent – erhoben werden.



## Aus unserer Praxis

### Bilaterales Vorabverständigungsverfahren mit Russland: Mythos oder Realität?

**Seit 2012 hat der Steuerpflichtige in Russland die Möglichkeit, einen Antrag auf ein bilaterales Vorabverständigungsverfahren zu stellen. Allerdings wurden bisher keine Anträge eingereicht, da es unter anderem an einer Verfahrensweisung mangelte. Im Frühjahr dieses Jahres hat das russische Finanzministerium den lang erwarteten Entwurf der Verfahrensweisung zur Kommentierung vorgelegt und somit einen wichtigen Schritt getan, um den Zugang zu internationalen Verhandlungen zu öffnen.**

#### Voraussetzungen und Rahmenbedingungen

Der Weg für ein bilaterales Vorabverständigungsverfahren (APA) ist generell nur für die größten Steuerpflichtigen, die bestimmte Finanzkriterien erfüllen, offen. Ein APA mit der ausländischen Behörde kann nur für drei Jahre abgeschlossen werden und gilt ab dem 1. Januar des Folgejahres nach der Unterzeichnung des APA. Ein sogenannter Rollback auf Vorjahre ist maximal bis zum Jahr der Antragstellung möglich. Auf Antrag und bei Erfüllung der Gültigkeitsbedingungen kann das APA um weitere zwei Jahre verlängert werden. Die Antragsgebühr beträgt zwei Millionen russische Rubel pro Transaktion (ca. 32.000 Euro). Der Antrag ist anders als in Deutschland pro Geschäftsvorfall zu stellen. Analog zum Verständigungsverfahren besteht laut dem Entwurf kein Einigungszwang. Allerdings sind momentan Änderungen im russischen Steuerkodex angedacht, die eine Beschränkung für die Dauer eines APA auf maximal 27 Monate vorsehen.

#### Der Entwurf der Verfahrensweisung entspricht im Wesentlichen den Empfehlungen der OECD

Die Hauptphasen eines APA sind im Einklang mit den OECD-Empfehlungen und umfassen Vorgespräch (sogenanntes Prefiling Meeting), Antragstellung, Überprüfung, Verhandlungen und Implementierung.

Das Vorgespräch ist laut Entwurf nicht verpflichtend und erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag ist bei der föderalen Steuerbehörde (Federal Tax Service, FTS) einzureichen. Das Vorgespräch soll innerhalb von drei Monaten nach dem Zeitpunkt der Antragstellung stattfinden.

Der Antrag ist schriftlich zu stellen. Der Entwurf sieht eine Liste erforderlicher Unterlagen vor, die deutlich umfangreicher ist, als die international praktizierten Regelungen zu APA vorsehen. Der Antrag und die Unterlagen sind in russischer Sprache vorzulegen.

Die Überprüfung des Antrags soll nach einer im Entwurf festgelegten Ablauffolge vorgenommen werden. Bei Ablehnung des Antrags informiert die russische Steuerbehörde in der Regel die zuständige Behörde des Vertragsstaats über die Entscheidung. Nach der Annahme des APA-Antrags nimmt die russische Steuerbehörde die Verhandlungen mit der zuständigen Behörde des Vertragsstaats auf. Der Entwurf sieht auch die Möglichkeit vor, die Verhandlungen mit mehreren Staaten durchzuführen (multilaterales APA).

Wird in den Verhandlungen eine Einigung erzielt und entscheidet sich die russische Steuerbehörde für den Abschluss eines APA mit dem Vertragsstaat, wird der Steuerpflichtige über das Verhandlungsergebnis informiert und ein formales Ruling zwischen der Steuerbehörde und dem Steuerpflichtigen abgeschlossen. Der Steuerpflichtige

erhält den konkreten Text des APA allerdings nicht, sodass es möglicherweise Abweichungen zwischen dem Ruling und dem APA gibt. Dies ist besonders kritisch zu sehen, da es Raum für Rechtsunsicherheiten lässt und dadurch das Ziel eines APA – nämlich die größtmögliche Rechtssicherheit zu erlangen – zum Teil verfehlen kann.

#### Fazit

Der Entwurf der Verfahrensweisung zeigt, dass die Russische Föderation ein starkes Interesse daran hat, in der Steuerwelt nach den international anerkannten Prinzipien zu agieren. Es bleibt nur zu hoffen, dass der Entwurf kurzfristig final verabschiedet wird, sodass ein APA mit Russland als eine realistische Option angesehen werden kann, proaktiv und besser vorbereitet potenziellen Konflikten zu begegnen.

#### Ihr Ansprechpartner

✉ **Svetlana Kuzmina**  
PwC Düsseldorf

## Veröffentlichungen

### **Neue OECD-Richtlinien zur Gewinnaufteilung bei Vertreiberbetriebsstätten**

Von Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen und Susann van der Ham  
*IWB*, 7/2017, S. 257–265

### **Tax Compliance Management und Verrechnungspreise**

Von Kati Fiehler und Dr. Claudia Dahle  
*IWB*, 8/2017, S. 287–288

### **Bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren in Russland**

Von Susann van der Ham und Svetlana Kuzmina  
*IWB*, 9/2017, S. 339–343

### **Konzerninterne Finanztransaktionen und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen beim Nachweis der Fremdüblichkeit von Darlehenszinsen im Konzernverbund**

Von Clarisse Roeder und Anne Schneider  
*IWB*, 10/2017, S. 356–358

### **Transfer Pricing News. Die Urteile im Fall Chevron Australia**

Von Maximilian Tenberge und Yaroslav Lindyuk  
*IWB*, 14/2017, S. 580–581

### **Vertreiberbetriebsstätte: Gewinnaufteilung bei Vertreiberbetriebsstätten – Ein Vergleich der im Entwurf vorliegenden OECD-Empfehlungen mit den VWG BsGa vom 22.12.2016**

Von Susann van der Ham und Daniel Retzer  
*ISR*, 4/2017, S. 131–140

### **Seminar C: Kostenumlagevereinbarungen**

Von Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, Dr. Isabel Ruhmer-Krell und Dr. Christoph Sommer  
*IStR*, 16/2017, S. 667–677

# Veranstaltungen

## Veranstaltungen von PwC

Standort	Termin	Thema	Ansprechpartner bei PwC
Frankfurt am Main	7. September 2017	Business Breakfast „Wachstum managen“: Praxisupdate Verrechnungspreise	Florian Gimmler, Lars von Jesche
	7.-8. November 2017	Transfer Pricing Automotive Seminar	Axel Eigelshoven, Mark Evans
	16. November 2017	Tax Technology Fair	Ansprechpartner fachlich: Jörg Hanken Ansprechpartner organisatorisch: events.de@de.pwc.com
	21. November 2017	Konferenz Steuerliche Verrechnungspreise	Christoph Richter, Prof. Dr. Stephan Rasch
Freiburg	7. November 2017	Aktuelle Brennpunkte bei Betriebsprüfungen im Bereich der Verrechnungspreise und der Ertragsteuern	Oliver Kost
Hamburg	12. September 2017	Transfer Pricing Breakfast	Kati Fiehler
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

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

# Veranstaltungen

## PwC auf Veranstaltungen externer Anbieter

Standort	Termin	Thema	PwC-Referenten	Veranstalter
Berlin	11. Oktober 2017	Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	Susann van der Ham	Bundessteuerberaterkammer
Düsseldorf	8. November 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Axel Eigelshoven, Katharina Mank	Endriss
	9. November 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Axel Eigelshoven, Katharina Mank	Endriss
Feldafing	18.–20. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise für Controller (2,5 Tage)	Jörg Hanken	Controller Akademie
Frankfurt am Main	5. Oktober 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
	19. Oktober 2017	Grundlagen der Verrechnungspreise	Axel Eigelshoven, Prof. Dr. Stephan Rasch	NWB
Freiburg	9. November 2017	Steuerliche Risiken bei Funktionsverlagerungen	Oliver Kost	wvib-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
	21. November 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Dr. Claudia Dahle	Endriss
Hannover	13. September 2017	Grundlagen der Verrechnungspreise	Axel Eigelshoven, Prof. Dr. Stephan Rasch	NWB
Köln	6. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Susanne Tomson, Katharina Mank	Endriss
	7. September 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Katharina Mank	Endriss
	12. September 2017	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	Holger Lorenzen	Endriss
	23. November 2017	IWB Verrechnungspreisforum 2017	Axel Eigelshoven	IWB
Mannheim	6. Oktober 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Martin Renz, Clarisse Roeder	Endriss
München	8. November 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Prof Dr. Stephan Rasch, Tanja Koch	Endriss
	9. November 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Vertiefungsseminar	Prof Dr. Stephan Rasch, Tanja Koch	Endriss
Stuttgart	12. Oktober 2017	IWB Verrechnungspreisforum 2017	Axel Eigelshoven	IWB
	7. Dezember 2017	Steuerliche Verrechnungspreise – Grundlagenseminar	Martin Renz, Clarisse Roeder	Endriss
Fernlehrgang	seit 21. Januar 2015	Internationale Verrechnungspreise: Lektion 6 – IT-gestützte Dokumentation im prozessorientierten Verrechnungspreismanagement	Dr. Ludger Wellens	Management Circle

## 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](mailto:events.de@de.pwc.com).

### Tax Technology Fair 2017

#### **„Tax Technology Fair“ findet am 16. November 2017 in Frankfurt am Main statt**

Die Digitalisierung bietet große Chancen für die Steuerabteilungen von Unternehmen. Mithilfe modernster Softwarelösungen lassen sich zahlreiche steuerliche Tätigkeiten erleichtern und optimieren. Wir zeigen Ihnen live unsere erfolgreichsten technologischen Lösungen im Bereich Steuern, sowohl aus dem Transfer Pricing als auch aus den Bereichen Corporate Tax, Tax Reporting & Strategy, Tax Accounting, VAT, Zoll, People & Organisation, HR Tax und Financial Services. Je Tool können wir in Kleingruppen auf Ihre Detailfragen eingehen und Sie erhalten eine sehr konkrete Vorstellung, wie man mit Technologien komplexe steuerliche Arbeitsabläufe effizienter gestalten kann. Die Tools unterstützen Effizienz, Transparenz, Workflow sowie Data Collection & Analytics. Alle diese Lösungen können Sie live vor Ort testen und direkt mit internen und externen Entwicklern sowie unseren Experten besprechen. Außerdem erwartet Sie ein spannender Dialog mit den Steuerleitern namhafter Unternehmen zum Thema „Chancen und Herausforderungen der Digitalisierung in der Steuerabteilung“.

Weitere Informationen finden Sie [hier](#).

Bitte richten Sie inhaltliche Fragen per E-Mail an [Jörg Hanken](#) und organisatorische Fragen an [Event Services](#). Wenn Sie bereits am 5. Juli ein Save-the-Date für die *Tax Technology Fair* erhalten haben, müssen Sie nichts weiter unternehmen. Sie bekommen automatisch Anfang September Ihre persönliche Einladung per E-Mail.

### 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](http://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](mailto: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](mailto: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](mailto:Unsubscribe_TP_Perspective_Deutschland@de.pwc.com).