Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.

Gefördert durch:
Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
aufgrund eines Beschlusses des Deutschen Bundestages

Quo Vadis, Fremdvergleich?

Dokumentation der 5. AWV-Verrechnungspreisfachtagung

© AWV e.V. | **www.awv-net.de**

Programm der 5. Verrechnungpreisfachtagung „Quo Vadis, Fremdvergleich?“ vom 29. November 2018

09.30 Begrüßung/Eröffnung der Veranstaltung

Werner Thumbs, Leiter AWV-Arbeitskreis „Verrechnungspreise“/ Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein

09.45 Besteuerung von Digitalgeschäften – das Ende des Fremdvergleichs?

Dr. Gregor Gehauf, BMW AG, München

10.10 Erste Podiumsdiskussion: Praxisfälle zur Zukunft des Fremdvergleiches

Moderation: Werner Thumbs

Axel Eigelshoven, PwC Düsseldorf
Dr. Gregor Gehauf, BMW AG, München
Dr. Stefan Greil, Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Alexander Loh, Merck KGaA, Darmstadt
Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main

11.00 Pause

11.20 Parallelworkshops Block I

12.30 Mittagspause

13.30 Der Steuerpflichtige als Kunde? Neue Ansätze zur Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Steuerprüfer im Lebenszyklus von Sachverhaltsgestaltung und Prüfung

Dr. Stefan Greil, Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE, Berlin

13.50 Zweite Podiumsdiskussion: Verwaltungsökonomie, Verfahren und Zusammenarbeit: Anspruch und Wirklichkeit (APA, Joint Audits, Risk Assessment)

Moderation: Werner Thumbs

Avni Dika, Syngenta International AG, Basel
Dr. Stefan Greil, Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Dr. Mathias Hildebrandt, Zalando SE, Berlin
Dr. Axel Nientimp, KPMG AG, Düsseldorf
Oliver Wehnert, Ernst & Young GmbH, Düsseldorf
Thomas Wengenroth, FA Wiesbaden II

14.30 Pause

14.50 Parallelworkshops Block II

16.00 Pause

16.30 Vollendung des BEPS-Projekts durch die OECD? Ein Ausblick.

Dr. Achim Pross, Head of the International Co-operation and Tax Administration Division, Centre for Tax Policy and Administration

17.15 Zusammenfassung, Schlusswort

Werner Thumbs

17.30 Ende der Veranstaltung

Workshops Block I (11:20–12:30 Uhr)

1. Praktische Herausforderungen der neuen DEMPE-Regeln

   Christian Danner, Boehringer Ingelheim, Ingelheim
   Günter Morlock, Zentrales Konzernprüfungsamt Stuttgart
   Julia Stoltenberg, SAP AG, Walldorf

2. Profit Split

   Johannes Schimmer, adidas AG, Herzogenaurach
   Oliver Wehnert, Ernst & Young GmbH, Düsseldorf
   Dirk Wendel, Bundeszentralamt für Steuern, Bonn

3. US Tax Reform

   Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main
   Avni Dika, Syngenta International AG, Basel
   Philipp Kaiser, Bayer AG, Leverkusen

4. TP-Dokumentation – erste Erfahrungen mit dem Dokumentationskonzept nach BEPS

   Dr. Arwed Crüger, Warth & Klein Grant Thornton AG
   Jana Heß-Mähnert, Evonik Industries AG, Essen
   Guido Knaack, Covestro AG, Leverkusen
   Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen, Zentrale Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstelle

Workshops Block II (14:50–16:00 Uhr)

5. Internationale Entwicklungen bei konzerninternen Finanzierungen

   Dr. Jörg Hülshorst, PwC Düsseldorf
   Thomas Wengenroth, FA Wiesbaden II
   Florian Zirnstein, Bayer AG, Leverkusen Mainz

6. Markenrechte / Namensnutzung im Konzern

   Dr. Dan Bauer, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG, München
   Maik Heggmair, WTS Steuerberatungs-gesellschaft mbH, München
   Günter Morlock, Zentrales Konzernprüfungsamt Stuttgart

7. Betriebsstätten

   Andrea vom Cleff, Deutsche Bank AG, Frankfurt am Main
   Michael Kiesewetter, Bundesministerium der Finanzen, Berlin
   Dr. Axel Nientimp, KPMG AG, Düsseldorf

8. Digitale Betriebsstätten / Betriebsstätten im Lichte der Digitalisierung

   Carsten Fäßler, Deutsche Telekom AG, Bonn
   Till Reinfeld, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Düsseldorf
   Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen, Zentrale Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstelle

Inhalt

Werner Thumbs

Vorwort 3

Werner Thumbs, Leiter des AWV-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“ /
Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein

AWV-Verrechnungspreisfachtagung „Quo Vadis, Fremdvergleich?“ am 29. November 2018. Ein Resümee des Moderators 5

Nele Kemski, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main / Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main

Eröffnungsvortrag „Besteuerung von Digitalgeschäften“ und erste Podiumsdiskussion: „Praxisfälle zur Zukunft des Fremdvergleichs“ 9

Maik Heggmair, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, München /
Thomas Steinbach, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Frankfurt am Main

Workshop 1: Praktische Herausforderungen der neuen DEMPE-Regeln 15

Johannes Schimmer, adidas AG, Herzogenaurach / Oliver Wehnert, Ernst & Young GmbH, Düsseldorf /
Dirk Wendel, Bundeszentralamt für Steuern, Bonn

Workshop 2: Profit Split 19

Nele Kemski, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main / Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main

Workshop 3: US Tax Reform 23

Dr. Arwed Crüger, Warth & Klein Grant Thornton AG, Frankfurt am Main / Jana Heß-Mähnert, Evonik Industries AG, Essen /
Guido Knaack, Covestro AG, Leverkusen / Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen

Workshop 4: TP-Dokumentation – Erste Erfahrungen mit dem Dokumentationskonzept nach BEPS 27

Magdalena Bonna, Ernst & Young GmbH, Eschborn / Anna Feikus, Ernst & Young GmbH, Eschborn

Einführungsvortrag „Der Steuerpflichtige als Kunde?“ und zweite Podiumsdiskussion: „Verwaltungsökonomie, Verfahren und Zusammenarbeit: Anspruch und Wirklichkeit (APA, Joint Audits, Risk Assessment)“ 29

Dr. Jörg Hülshorst, PwC Düsseldorf / Thomas Wengenroth, FA Wiesbaden II / Florian Zirnstein, Bayer AG, Leverkusen
Workshop 5: Internationale Entwicklungen bei konzerninternen Finanzierungen 35

Dr. Dan Bauer, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG, München / Maik Heggmair,
WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, München / Günter Morlock, Zentrales Konzernprüfungsamt Stuttgart
Workshop 6: Markenrechte / Namensnutzung im Konzern 39

Andrea vom Cleff, Deutsche Bank AG, Frankfurt am Main / Michael Kiesewetter, Bundesministerium der Finanzen, Berlin /
Dr. Axel Nientimp, KPMG AG, Düsseldorf
Workshop 7: Betriebsstätten 43

Carsten Fäßler, Deutsche Telekom AG, Bonn / Till Reinfeld, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Düsseldorf /
Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen
Workshop 8: Digitale Betriebsstätten / Betriebsstätten im Lichte der Digitalisierung 45

Magdalena Bonna, Ernst & Young GmbH, Eschborn / Anna Feikus, Ernst & Young GmbH, Eschborn
Post Post-BEPS: Ausblick auf die Aktivitäten der OECD 49

Vorwort

Begrüßung und Moderation: Werner Thumbs (Leiter des AWV-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“/ Profunda Verwaltungs-GmbH)

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

wir haben uns entschlossen, auch für unsere fünfte Verrechnungspreistagung wieder einen Tagungsband zu erstellen, zusätzlich zu den Tagungsordnern, die bereits am 29. November an alle Teilnehmer ausgegeben worden waren. Beides ist eine Menge Arbeit, sowohl für alle Referenten als auch die Mitarbeiter der AWV, doch mit Blick auf dieses Heft kann ich mit Überzeugung sagen: Es lohnt sich.

Es lohnt sich nicht nur deshalb, weil es einfach schön ist, nach einer solch großen (fast 160 Teilnehmer) Veranstaltung eine bebilderte Zusammenfassung in der Hand zu halten, sondern auch, weil es eine Dokumentation der Entwicklung der Diskussionen im Transfer Pricing ist – und nicht zuletzt: Es beweist, was die AWV und der Arbeitskreis Verrechnungspreise auf die Beine gestellt haben! Und da ich es gar nicht oft genug tun kann: noch einmal ein herzliches Dankeschön an die Geschäftsstelle der AWV, alle Redner, Podiumsteilnehmer und Workshop-Organisatoren für den unermüdlichen Einsatz bei der Vorbereitung und Durchführung der Veranstaltung!

Zu den Inhalten der Tagung möchte ich Sie auf die Fülle der Einzelberichte verweisen, die Sie im Folgenden finden. Was sich gegenüber den vorangegangenen Veranstaltungen verändert hat, wird Ihnen bestimmt auffallen, wenn Sie langjähriger Teilnehmer der Veranstaltung sind – und das sind die Meisten. Für alle anderen: Wir sind noch größer geworden, wir sind im Hinblick auf die Referenten vielleicht noch breiter aufgestellt als vorher (so hatten wir einen hochrangigen OECD-Vertreter als Hauptredner), aber ich glaube nicht, dass wir uns von der Praxisorientierung verabschiedet haben. Titel wie „Quo Vadis, Fremdvergleich?“, der sich allerdings schon in der Einführung der Tagung 2016 angedeutet hat, und „Der Steuerpflichtige als Kunde?“ klingen vielleicht abstrakt, aber nach meiner Wahrnehmung waren sie eher Ausdruck der großen Sorge der Praktiker, wie in einem immer komplexeren Umfeld überhaupt noch vernünftige Preisfestsetzungen, Dokumentationen und Prüfungen zustande kommen sollen. Es könnte Zufall sein, dass beide von mir genannten Titel mit Fragezeichen enden – aber einfache Lösungen gibt es nun einmal nicht, oft auch nicht die eine korrekte Lösung. Unser Anspruch sind die Durchsetzung dieser Erkenntnis und die Suche nach gemeinsamen Lösungsansätzen. Wir hoffen, diesem Anspruch halbwegs gerecht zu werden.

Im Nachgang zur Veranstaltung sind uns noch einige Fakten aufgefallen: Sowohl bei den Referenten als auch bei den Teilnehmern haben wir eine ziemlich ähnliche Relation von Wirtschaft (gut 50%), Beratung (etwa 30%) und Verwaltung (etwa 15%). Das zeigt einerseits den hervorragenden Mix, der Diskussionen in allen Foren – zu denen ich ganz ausdrücklich die Pausen zähle – begünstigt, andererseits wird mir als Nutzer der AWV damit auch wieder vor Augen geführt, was die AWV für mich ausmacht, nämlich eine Plattform darzustellen für einen Austausch von Wirtschaft und Verwaltung auf Augenhöhe. Auch das dokumentiert das vorliegende Heft – überzeugen Sie sich selbst davon!

Ihr
Werner Thumbs

Werner Thumbs, Leiter des AWV-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“/
Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein

AWV-Verrechnungspreisfachtagung „Quo Vadis, Fremdvergleich?“ am 29. November 2018

Ein Resümee des Moderators

„Nichts hat sich geändert,
und doch ist alles ganz anders.“

„Within a firm, the price mechanism
does not fit at all.“ (Ronald Coase, 1937)

„Steuerzahlungen werden von einigen Firmen bereits als Marketinginstrument eingesetzt.“

Das sind einige Sätze, die entweder so bei der Veranstaltung gefallen oder zitiert worden sind oder die mir zu unserer Tagung (wieder) einfallen. Was bringt uns das in der täglichen Arbeit?

Die Teilnehmer der Veranstaltung sind nämlich diejenigen, die sich jeden Tag mit der Thematik auseinandersetzen müssen, mit immer neuen Anforderungen von Finanzverwaltung und Gesetzgebung, und die sich oft genug fragen, wie das überhaupt zu schaffen sein soll und was das mit betriebswirtschaftlichen Überlegungen überhaupt zu tun hat. Schließlich geht es darum, grenzüberschreitendes Wirtschaften abzubilden – oder vielleicht nicht?

Darüber und über vieles andere haben wir schon in einer sehr gut besuchten Vorabendveranstaltung philosophiert, bei der wir unseren neuen Tagungsort schon einmal besichtigen konnten. Die Rückmeldungen waren eigentlich ganz positiv, und wir hoffen, uns dort in zwei Jahren wieder zu sehen, das Hotel hätte sogar Kapazität für einige Teilnehmer mehr und je einen weiteren Workshop.

Die Workshops

Insgesamt haben wir acht Workshops angeboten, jeweils vier am Vor- und Nachmittag. Obwohl einzelne Workshops auf über 50 (!) Teilnehmer kamen, hatten sie ihren Namen verdient: Es gab eine Fülle von Diskussionsbeiträgen, teilweise waren die Referenten der Workshops schon fast Moderatoren, deren Aufgabe darin bestand, die Diskussion zwischen den Teilnehmern zu steuern! Aber das darf die Arbeit der Referenten keinesfalls schmälern, denn sie hatten tolle Fälle vorbereitet, die dann von unterschiedlichen Seiten beleuchtet wurden. Erneut zeigte sich der Nutzen unseres Ansatzes: Meist werden die Workshops von Vertretern der Beratung, Finanzverwaltung und Wirtschaft gemeinsam organisiert, ich habe mir sagen lassen, auch die Vorbereitung mache sehr viel Spaß!

Thematisch möchte ich gar nichts zu den Workshops sagen, sondern stattdessen auf die Einzelberichte verweisen, die von den jeweiligen Referenten, teilweise mit Unterstützung von Mitarbeitern (denen an dieser Stelle auch gedankt sei!) im Nachgang erstellt wurden. Auch wenn das eine große Herausforderung ist: Vielleicht versuchen wir, künftig noch je einen fünften Workshop unterzubringen, Themen gibt es eigentlich genug!

Das Gesamtkonzept

Dieses hätte vielleicht am Anfang stehen sollen, aber da die ganze Veranstaltung auf mehreren Säulen steht, kann ich davon auch jetzt schreiben. Um es bildlich auszudrücken: Es sind drei Säulen, damit kann die Tagung nicht ins Wackeln kommen! Sie könnte vielleicht schief stehen, aber das tut sie m. E. nicht. Die Einführungs- und Schlussvorträge (Herr Dr. Gehauf, Herr Dr. Greil, Herr Dr. Pross) haben etwa 100 Minuten beansprucht, die Diskussionsrunden auf dem Podium etwa 80, die Workshops etwa 140. Sollte das doch etwas ungleichgewichtig aussehen, dann möchte ich entgegnen: Die Diskussionsbeiträge, die das Auditorium gerne zum Podium eingebracht hätte, kommen stattdessen in den

5. AWV-Verrechnungspreisfachtagung „Quo Vadis, Fremdvergleich?“: Referentinnen und Referenten aus Wirtschaft und Verwaltung

Workshops – wäre die Arithmetik einer TP-Doku doch genauso einfach!

Wie auch immer, die Rückmeldungen der Teilnehmer sprechen dafür, dass das Konzept weiterhin für Frische und Abwechslung sorgt, weshalb es wohl auch in zwei Jahren wieder zur Anwendung kommt. Einen wesentlichen Bestandteil des Konzeptes sollte ich aber noch nennen: Über den Tag verteilt gibt es auch 130 Minuten Pause, auf deren Einhaltung geachtet wird. Erstens ist es ein langer Tag, der Erholungspausen braucht, zweitens haben wir verschiedene Raumwechsel durchzuführen und drittens gibt es so viele fachliche und persönliche Gespräche, die durchaus das Salz in der Suppe einer solchen Veranstaltung sind und für die genug Raum gegeben werden muss. Das leitet auch über zum nächsten Punkt, eigentlich eine Wiederholung, besser: eine Bestätigung der Aussage aus früheren Veranstaltungen.

Die Teilnehmer

… sind vom Fach. Wenn in der Begrüßung vom „Klassentreffen der TPler“ gesprochen wird, gibt es kein Gelächter, es ist einfach eine Tatsache. Viele der Teilnehmer sind aktuelle oder Ex-Kollegen und Kunde oder Dienstleister; um das Teilthema „Der Steuerpflichtige als Kunde?“ wieder aufzugreifen: natürlich auch Steuerpflichtiger und besteuernde Verwaltung. Ohne den Ergebnissen der Podiumsdiskussionen vorzugreifen: Vieles geht nun mal deutlich besser, wenn man miteinander spricht, warum also nicht auch hier?

Die Plenumsvorträge und Podiumsdiskussionen

Zwei der Vorträge legten jeweils die Basis für anschließende Podiumsdiskussionen, wobei auch dieses Mal ein kurzfristiger Ausfall kompensiert werden musste: Eigentlich hatte Dr. Mathias Hildebrandt gemeinsam mit Dr. Stefan Greil die zweite Podiumsdiskussion einleiten und an dieser teilnehmen wollen, er musste leider kurzfristig absagen. Aber Herr Dr. Greil hatte auch alleine über viele gute Ansätze zu berichten, denen allerdings meist ein Makel anhaftet, zumindest aus Sicht der Steuerpflichtigen: Der Steuerpflichtige ist nämlich meist nicht Beteiligter der Verfahren, sondern höchstens Zuarbeiter. Umso wichtiger ist es, dass er im Vorfeld von den lokalen Steuerbehörden eingebunden wird, wofür wiederum eine gute Vertrauensbasis notwendig ist – und die Erkenntnis, dass wir mit lange laufenden Prüfungen und Massen von Verständigungsverfahren alle nicht zurechtkommen werden. Von dieser Erkenntnis auf einem Podium zur Umsetzung im täglichen Geschäft kann es allerdings ein weiter Weg sein! Aber das passt ja irgendwie auch zum Titel unserer Veranstaltung – mit der Frage, wo der Fremdvergleich denn nun hingeht.

Diese Frage war der Ausgangspunkt für den Einstiegsvortrag von Herrn Dr. Gehauf gewesen, der einen weiten Bogen spannte von der grundsätzlichen Frage, was Preismechanismen und Unternehmen überhaupt verbindet (er brachte das eingangs wiedergegebene Zitat auf) hin zur Antwort auf die Frage, ob der Fremdvergleichsgrundsatz überhaupt eine Zukunft hat. Ohne Vorwegnahme des ausführlichen Berichts: Der Fremdvergleich hat eigentlich nur dann eine Chance, wenn er dort und nur dort

Die Tagungsteilnehmerinnen und -teilnehmer folgten mit großem Interesse den Fachvorträgen.

eingesetzt wird, wo er auch passt. Bei bestimmten Sonderfällen, die wir in der Podiumsdiskussion angesprochen haben (Finanztransaktionen, digitale Geschäftsprozesse, Wert von Daten an sich), passt er eben nicht immer. Und wenn Sie mir den Kalauer erlauben: Eine besondere Form des Outcome Testing ist wohl die, ob denn der gewählte Ansatz ein Ergebnis bringt, das den Beteiligten gefällt. Würde das bedeuten: Alle finden das Ergebnis ökonomisch nachvollziehbar, wäre ich zufrieden, heißt es aber, dass jeder (Fiskus) für sich das Optimum herausholt, dann ist das sicher nicht so. Vergessen darf man sicher nicht, dass von den Unternehmen vorgenommene oder ihnen unterstellte Optimierungen die Sache auch nicht gerade vereinfachen.

Der Schlussvortrag

Dieser fand natürlich auch im Plenum statt, ist aber thematisch doch ein vollkommen eigenständiger Abschnitt. Wir waren stolz darauf, mit Dr. Achim Pross den Leiter der Steuerabteilung der OECD als Referenten gewonnen zu haben, und wir wurden nicht enttäuscht. Es gab einen schnellen Ritt durch das BEPS-Projekt, Einschätzungen zum aktuellen Stand, den Erkenntnissen, die die beteiligten Staaten inzwischen gewonnen haben und einen Ausblick bis 2020. Es wird niemanden wundern: Es wird nicht langweilig. Darüber hinaus gab es einige Anmerkungen zum Thema Digitalgeschäfte, wo ja vieles in Bewegung ist. Ganz frisch ist ein Kompromissvorschlag der österreichischen EU-Präsidentschaft, der offensichtlich dazu führen soll, dass erst abgewartet wird, ob die OECD zu einer Lösung kommt. Das verschafft uns vielleicht Luft bis 2022. Außerdem scheint es so, dass die Regelung etwas weniger Kollateralschäden haben soll, als der ursprüngliche Vorschlag sie verursacht hätte.

Was bleibt?

Außer der durchaus ernst gemeinten Frage „Quo Vadis, Fremdvergleich?“ bleibt, dass der Profit Split in der Theorie eine tolle Sache sein mag, aber weder überall passt, noch einfach handhabbar ist. Dass wir damit leben müssen, dass die Anforderungen an ein internationales Steuerrecht „einfach, gerecht, ohne Doppelbesteuerung und ohne doppelte Nichtbesteuerung“ einen Widerspruch schon fast in sich tragen?

Mir persönlich bleibt die Erkenntnis, dass Steuern ein ernsthaftes Handelshindernis sein können und dass die OECD auch an dieser Stelle gefordert ist, ebenso wie die Regierungen der Länder, die vom Außenhan-

Dr. Achim Pross, OECD, bei seinem Vortrag „Post Post-BEPS: Ausblick auf die Aktivitäten der OECD“.

del leben. Dazu muss aber nicht nur erkannt, sondern auch berücksichtigt werden, dass gestalterisches Potential in der Politik nicht nur zur Bekämpfung tatsächlicher oder angeblicher Missbräuche verwendet werden darf. Vielleicht sind wir bei der nächsten Tagung in zwei Jahren an dieser Stelle weiter.

Leider gibt es immer noch Anzeichen, die daran zweifeln lassen, ob wir nicht sogar in die falsche Richtung gehen. Die EU-Richtlinie zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen und die ersten Entwürfe zu deren Umsetzung in nationales Recht enthalten nicht nur eine doppelte Anzeigepflicht für schwer bewertbare immaterielle Wirtschaftsgüter (nämlich im Rahmen der neuen gesetzlichen Verpflichtung in § 138 e AO und im Rahmen der TP-Dokumentation), sie sind außerdem von einer Unbestimmtheit, die dazu führen wird, dass der Praktiker sie mit einer gewissen Ratlosigkeit quittiert. Auch die geplante Veröffentlichung des CbC-Reportings verursacht bei Praktikern ein Kopfschütteln – ohne Zusatzinformationen sind diese Daten gar nicht korrekt beurteilbar.

Damit bleibt als Erkenntnis vielleicht nur: TP-Fachleute haben nicht nur einen garantierten Arbeitsplatz, sie haben auch weiterhin zu viel zu tun!

Nele Kemski, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main /
Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main

Eröffnungsvortrag „Besteuerung von Digitalgeschäften“ und erste Podiumsdiskussion: „Praxisfälle zur Zukunft des Fremdvergleichs“[1]

Eröffnungsvortrag: „Besteuerung von Digitalgeschäften“

Der Eröffnungsvortrag von Herrn Dr. Gregor Gehauf begann mit einem Zitat frei nach Shakespeare „I have come to bury the ALP, not to praise it“. Hiermit greift Herr Dr. Gehauf direkt zu Beginn das fachtagungsübergreifende Thema „Quo Vadis, Fremdvergleich?“ auf und impliziert durch das Zitat die Grenzen des Fremdvergleiches im Laufe seines Vortrages herauszuarbeiten.

Der Fremdvergleich stellt mittlerweile ein vertrautes Konzept dar, welches in den USA in den 50er Jahren entwickelt wurde. Über die Jahre wurde das Konzept fortlaufend durch die OECD modifiziert bzw. weiterentwickelt. In aktuellen Betriebsprüfungen und der internationalen Diskussion zeigt sich jedoch zunehmend, dass der Fremdvergleich in der Auslegung sehr umstritten ist und somit keinen befriedigenden Lösungsansatz bietet. Daher wird dieser in der aktuellen Diskussion infrage gestellt bzw. Fortentwicklungen angemahnt. Hierbei wird mittlerweile vor allem die Zweckhaftigkeit und somit der Fremdvergleich dem Grunde nach angezweifelt. Ergänzend führen die fortlaufende Digitalisierung und die erhöhte Geschwindigkeit, in welcher Änderungen in der Geschäftswelt entstehen, zu einer kritischeren Beurteilung des Fremdvergleichs.

Auch hinsichtlich des Wettbewerbsrechts weist die Thematik zunehmende Präsenz in der Presse auf. Die EU-Kommission prüft fortlaufend Fälle, bei denen Gewinne nirgendwo besteuert werden oder auch Steuerquoten unter 1% liegen. Diese Entwicklung ist kritisch zu sehen, sobald sich die Untersuchungen

Dr. Gregor Gehauf, BMW AG, München, bei seinem Vortrag „Besteuerung von Digitalgeschäften“.

auf bilaterale Verfahren erweitern und die von zwei Staaten anerkannte fremdübliche Gewinnaufteilung nun auf EU-Ebene aufgrund desselben Maßstabs als unüblich gehandelt wird. Der EuGH wird voraussichtlich dazu bald Stellung nehmen.

Insbesondere bei Finanztransaktionen zeigen sich deutlich die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes. Beispiel hierfür ist bereits das Urteil in Bezug auf GE Capital (Canada, 2009), welches aufzeigt, dass eine Analyse des Einzelfalles unabdingbar ist sowie aktuell Ratlosigkeit über die Praktikabilität des Fremdvergleiches besteht. Weitere Urteile durch die Finanzgerichte Köln (2017) und Münster (2016) lassen ebenfalls darauf schließen, dass ein dringend weitergehender Klärungsbedarf diesbezüglich

1) Der Eröffnungsvortrag wurde von Dr. Gregor Gehauf, BMW AG, München, gehalten. An der Podiumsdiskussion „Praxisfälle zur Zukunft des Fremdvergleichs“ haben teilgenommen: Axel Eigelshoven, PwC GmbH, Düsseldorf / Dr. Gregor Gehauf, BMW AG, München / Dr. Stefan Greil, Bundesministerium der Finanzen, Berlin / Alexander Loh, Merck KGaA, Darmstadt / Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main / Werner Thumbs, Leiter des AWV-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“, Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein (Moderation).

besteht. Zusammenfassend wirkt die Rechtshandhabung des Fremdvergleichsgrundsatzes allgemein willkürlich. Die genannten Gerichtsentscheidungen sollten nach Ansicht von Herrn Dr. Gehauf keine grundlegende Tendenz auf die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes darstellen.

Die Notwendigkeit der Prüfung des Einzelfalles ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass nicht nur Unternehmen untereinander Differenzen aufweisen, sondern auch innerhalb eines Konzerns Abweichungen auftreten können, beispielsweise basierend auf regional unterschiedlichen Gegebenheiten. Diese Differenzen können dazu führen, dass eine einheitliche Dokumentation und konsistente Verteidigung von Finanztransaktionen im Konzern auf Grundlage des Fremdvergleichs nicht mehr möglich erscheint.

Die Digitalisierung ergibt weitere Hürden für den Fremdvergleichsgrundsatz. Der technologische Wandel führt zunehmend zu Plattform-Modellen und beinhaltet einen hohen Anteil an IP. Generell sind diese Faktoren bereits schwer zu bewerten, und die monopolistischen Züge der jeweiligen Märkte widersprechen bereits von Natur aus der Fremdüblichkeit. Des Weiteren erschwert die Struktur der IT-Plattformen die Analyse der Wertschöpfungen in einem Konzern. Das IP wird innerhalb des Konzernes ohne physische Präsenz verwendet und lässt sich somit schwer zuordnen. Besonders bei Technologiekonzernen stellt sich die Frage, wo im Unternehmen die Wertschöpfung geschaffen wurde. Zur Beantwortung dieser Frage, wird der Steuerpflichtige nun dazu angehalten, die Verteilung seiner Wertschöpfung neu zu überdenken und die Analyse marktbezogen beim Kunden bzw. den gewonnenen Daten zu beginnen. Daten stellen zunehmend die Grundlage zur Bestimmung der Signifikanz der einzelnen Funktionen innerhalb der Wertschöpfungskette dar. Zur Evaluierung der wertschöpfenden Funktionen muss bestimmt werden, wie oder für welchen Zweck die Daten verwertbar gemacht werden können. Anschließend ist zu klären, ab wann ein fremder Dritter bereit wäre, für das Produkt zu zahlen und an wen, denn wer das Recht an den Daten hat, ist meist schwer zu identifizieren. Das Datenrecht ist aktuell vergleichbar mit einem Flickenteppich an Regelungen, und bereits das zivilrechtliche Eigentum an den Daten stellt sich als herausforderndes Problem dar, bevor überhaupt aus steuerlichem Blickwinkel die Problematik der wirtschaftlichen Zuordnung und des Fremdvergleiches thematisiert werden kann. Dies wird zusätzlich erschwert durch die Tatsache, dass das IP zur Datengewinnung, -analyse und -auswertung oftmals weltweit verteilt ist. Diese Problematiken und in der Folge die Anwendung von Profit Splits, Cost Sharing oder Lizenzmethoden werden zunehmend die Gegenstände von zukünftigen APA's darstellen. Die Zuordnung und Höhe der Vergütung wird zukünftig mehr und mehr multilateral behandelt werden müssen. Das Fazit des Referenten lautet, dass der mehrdimensionale Plattform-Effekt durch den Fremdvergleich nicht abgedeckt werden kann und Daten als IP ex-ante zu bestimmen kaum möglich erscheint. Der DEMPE-Ansatz der OECD ist bereits heute auf traditionelles IP schwer anzuwenden.

Wenn die Thematik des Fremdvergleichsgrundsatzes aus ökonomischer Sicht beleuchtet wird, muss ebenfalls die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes in Frage gestellt werden. Entsprechend dem Zitat von Ronald Coase (1937): „Within a firm, the price mechanism does not fit at all" wird verdeutlicht, dass der Preismechanismus bereits von Natur aus in einer Firma unterdrückt wird. Er dient lediglich für die ständige Entscheidung zwischen In- und Outsourcing von Geschäftsfunktionen.

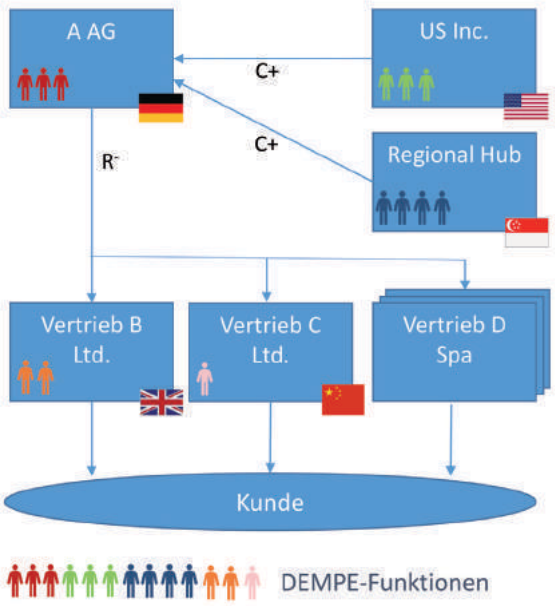
Alle Teilaspekte lassen darauf schließen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz seine Grenzen erreicht hat und hierbei Problematiken auftreten, zu denen keine fundierte gesetzliche Regelung besteht bzw. keine gesetzliche Regelung möglich ist. Herr Dr. Gehauf betont jedoch, dass, wenn der Fremdvergleich auf die Bereiche angewandt wird, für die er vorgesehen ist, er auch das gewünschte Ergebnis bringt. Wenn die Grenzen des Fremdvergleichs erkannt und allgemein akzeptiert werden, bleibt seine Anwendung sinnvoll. Dies verdeutlicht er mit den Worten: „Wenn gleiches Gleich und Ungleiches ungleich behandelt wird, dann ist auch Raum für den Fremdvergleich."

Erste Podiumsdiskussion: Praxisfälle zur Zukunft des Fremdvergleichs

Nach dem Einführungsvortrag, der die Entwicklungen des Fremdvergleichsgrundsatzes an sich sowie unter Aspekten der Digitalisierung analysiert hat, befassten sich Vertreter der Beratung, Finanzverwaltung und Industrie mit einem repräsentativen Praxisfall zur Zukunft des Fremdvergleiches. Teilnehmer der ersten Podiumsdiskussion waren die folgenden Personen:

- Herr Axel Eigelshoven, PricewaterhouseCoopers AG, Düsseldorf,
- Herr Dr. Gregor Gehauf, BMW AG, München,
- Herr Dr. Stefan Greil, Bundesministerium der Finanzen, Berlin,
- Herr Alexander Loh, Merck KGaA, Darmstadt
- Herr Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main.

Die Podiumsdiskussion wurde unter der Leitung von Herrn Werner Thumbs von der Profunda Verwaltungs-GmbH in Ingelheim am Rhein zu dem folgenden Sachverhalt geführt:



- A AG ist Muttergesellschaft und einzige Produktionsgesellschaft im Konzern, A AG ist rechtlicher Eigentümer der IWGs
- Division X wird von A AG geleitet, weitere Leitungs- bzw. DEMPE Funktionen sind im Rahmen einer Matrixorganisation weltweit verteilt
- F&E erfolgt in den USA und bei A AG
- Asien ist ein Hauptmarkt, die Aktivitäten werden in Singapur koordiniert
- F&E/Hub Kosten werden mit C +7% an A AG verrechnet
- Vertriebseinheiten erhalten eine EBIT Marge von 2-4%
- A AG erzielt EBIT Marge von 35%

Des Weiteren existiert im vorliegenden Praxisfall sowohl ein F&E Komitee als auch eine Divisionsleitung innerhalb des Konzerns. Die Entscheidungen für Produktentwicklungen werden ausschließlich vom F&E Komitee getroffen, während die Divisionsleitung alle wesentlichen Risiken der Divisionen kontrolliert und Freigaben für die jeweiligen Entscheidungen des F&E Komitees erteilt. Die Mitglieder des F&E Komitees sowie der Divisionsleitung kommen dabei aus den verschiedenen Tochtergesellschaften. Aufgrund der Verteilung der DEMPE-Funktionen fordern die ausländischen Finanzverwaltungen die Einführung eines Profit Splits hinsichtlich einer gesetzeskonformen Gewinnaufteilung.

Zu Beginn der Diskussionsrunde bezüglich des oben dargestellten Sachverhaltes wurde seitens Herrn Thumbs die Frage nach einer fundierten Rechtsgrundlage für die Handhabung von DEMPE[2] in Deutschland gestellt. Herr Dr. Stefan Greil als Vertreter der Finanzverwaltung verwies auf den bestehenden § 1 AStG (Fremdvergleichsgrundsatz). Für ihn besteht keine Notwendigkeit zur weiteren Konkretisierung, da der OECD-DEMPE-Ansatz nicht im Widerspruch zur geltenden Rechtslage stehe und eine objektivierte Umsetzung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise biete. Herr Axel Eigelshoven sieht dagegen ein Defizit im innerstaatlichen Recht. Eine Gesetzesänderung des deutschen Rechts in Richtung der OECD Regularien ist bislang nicht zu erkennen. Herr Eigelshoven fordert daher eine Initiative des Gesetzgebers hinsichtlich der Umsetzung des DEMPE-Konzeptes in nationales Recht, wie z.B. dem § 1 AStG. Falls der Gesetzgeber sich für die Umsetzung des DEMPE-Konzeptes entscheidet, wäre im vorliegenden Fall ein Profit Split vermutlich zwingend.

Auch wenn die Rechtslage hinsichtlich der Anwendung des DEMPE-Konzeptes umstritten erscheint, so ist das DEMPE-Konzept in der Praxis bereits allgemein bekannt. Für die Vertreter der Industrie ist jedoch die konkrete Umsetzung in der Praxis fraglich. Herr Dr. Gregor Gehauf als Vertreter der Industrie weist auf eine Bewertung der einzelnen involvierten Personenkreise hin, um die jeweiligen wesentlichen Funktionen und deren Gewichtung zu bestimmen. Welche Personen über Entscheidungsmacht verfügen und bei welchen Personen Kosten im Zusammenhang mit der Wertschöpfung angefallen sind, sind hierbei die entscheidenden Fragen und stellen gleichzeitig nicht eindeutige Faktoren dar, die es in einer entsprechenden Analyse aufzugreifen gilt. Herr Alexander Loh unterstützt diese Aussage in der Form, dass das DEMPE-Verfahren im Allgemeinen bekannt ist und einen plausiblen theoretischen Ansatz darstellt, jedoch in der Praxis vor allem bei Großunternehmen auf Grenzen stößt. Die praktische Umsetzung wirft

2) Die Abkürzung DEMPE wurde von der OECD eingeführt und beschreibt die Schlüsselfunktionen, die für die ökonomische Zuordnung von *Intangibles* analysiert werden müssen. Diese Funktionen sind ***D****evelopment*, ***E****nhancement*, ***M****aintenance*, ***P****rotection*, ***E****xploitation* = DEMPE.

Erste Podiumsdiskussion: Praxisfälle zur Zukunft des Fremdvergleichs

somit für ihn weiterhin Fragen auf. Eine mögliche Handhabung wäre die Analyse der DEMPE-Funktionen anhand von Interviews, jedoch ist nicht klar, welche Person hierbei den richtigen Interviewpartner darstellt, da die Evaluierung der wesentlichen Funktionen durch Subjektivität geprägt ist. Wesentliche Funktionen sind auch durch ihre Abhängigkeit von der Geschäftsstrategie gekennzeichnet, welche einem stetigen Wandel untersteht. Somit formuliert Herr Loh die Schlussfolgerung, dass das DEMPE Verfahren in den meisten Industrien nicht praktikabel ist und die Konzerne im Endeffekt aktuell das Risiko einer Doppelbesteuerung nicht solide vermeiden können.

Herr Jobst Wilmanns stellt als ein Vertreter der Beratung in dieser Podiumsdiskussion fest, dass das DEMPE-Konzept eingebettet ist in der Funktions- und Risikoanalyse. Für ihn ist die Kernherausforderung in der Umsetzung die Gewichtung der DEMPE-Analyse innerhalb der Funktions- und Risikoanalyse sowie die Gewichtungen der einzelnen DEMPE-Funktionen untereinander. Er warnt des Weiteren eingehend vor einem Automatismus zwischen der DEMPE-Analyse und der Anwendung des Profit-Splits. Generell gibt es kein standardisiertes Konzept zur Analyse der DEMPE-Funktionen, da die Analyse in starker Abhängigkeit zur Organisationsstruktur eines jeden Unternehmens steht. Dies liegt in der Existenz von verschiedenen Organisationstheorien begründet, sodass auf den Einzelfall zu achten ist. Anhand einer Balance-Score-Card könnten anschließend die DEMPE-Funktionen bewertet werden. Entscheidender Faktor hierbei ist vor allem, welche Abteilung für die Kontrolle der Funktionen zuständig ist. Eine Negativabgrenzung hinsichtlich der Identifizierung von Personalfunktionen bei Betriebsstätten ist bereits heute in § 2 Abs. 5 BsGaV zu finden und könnte auch hinsichtlich der DEMPE Funktionen herangezogen werden. Entscheidend bei der qualitativen Analyse des Konzerns ist, den Fokus nicht auf einzelne Personen zu legen, sondern auf Abteilungen. Eine Betrachtung der Organisationsstruktur erscheint vor dem Hintergrund unabdingbar.

Auch vertritt Herr Dr. Greil die Meinung, dass generell alle traditionellen Verrechnungspreismethoden in diesem Zusammenhang Anwendung finden können. Wann die Profit Split-Methode als geeignete Methode zur Anwendung gelangen soll, lässt sich anhand der Ausführungen der OECD zum Profit Split in Kapitel II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien jedoch nicht zwingend klar erkennen. Herr Dr. Greil stellt in diesem Kontext klar, dass die Anwendung des Profit Splits nicht zwangsläufig die Folge der Anwendung von DEMPE ist. Des Weiteren rechnet er, wie auch bereits Herr Eigelshoven aus der Beratungspraxis berichten konnte, mit vermehrten Diskussionen zwischen Industrie, Beratung und Finanzverwaltung im Laufe laufender und zukünftiger Betriebsprüfungen. Dennoch sieht Herr Dr. Greil in Bezug zu DEMPE keine geeignete Alternative. Die vermehrt auftretenden Diskussionen im Rahmen einer Betriebsprüfung spiegeln nur die Notwendigkeit der weiteren gesetzlichen Konkretisierung von DEMPE im Lichte der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes, so Herr Wilmanns. Er ergänzte, dass die Finanzverwaltung im Umgang mit DEMPE gegenwärtig völlig verunsichert ist und dass ein Mindestmaß an Klärung durch ein entsprechendes BMF-Schreiben erfolgen müsste.

In Bezug auf den oben beschriebenen Praxisfall ist hinsichtlich der Personalfunktionen zuerst das F&E Komitee zu betrachten. Ein Komitee bezieht von verschiedenen Abteilungen Informationen bis hin zu den Produktverantwortlichen. Es lässt sich somit anhand der Organisationsstruktur schlussfolgern, dass hier wesentliche Funktionen hinsichtlich der Kontrolle ausgeübt werden. Ein Komitee verfügt des Weiteren in der Regel über einen „Head“, und somit wäre ein Verantwortlicher hinsichtlich der wesentlichen Funktion evaluiert. Für Herrn Loh stellt sich jedoch die Frage, ob ein Interview des Verantwortlichen nicht eventuell zu vernachlässigen wäre durch die Betrachtung der reinen Hierarchie eines jeden Unternehmens. Die Tatsache, dass eine Person oder Abteilung an der Spitze der Hierarchie auch die Kontrolle über

die wesentlichen Funktionen ausübt, sollte allgemeine Gültigkeit haben und müsste somit nicht über ein gesondertes Interview abgefragt werden.

Für Herrn Eigelshoven spiegelt der Gang der Diskussion wider, dass die Identifikation einer geeigneten Basis für die DEMPE-Analyse und die anschließende Besteuerung durch Subjektivität geprägt ist. Er sieht durch diese Subjektivität die Gefahr für Unternehmen, dass bei einer Betriebsprüfung die Finanzverwaltung anderer Meinung sein könnte und somit Streitigkeiten entstehen. Seinen Erfahrungen aus der Beratungspraxis zur Folge stellt die Profit Split Methode, wenn objektive Maßstäbe, wie z.B. F&E Kosten, verfügbar sind, die geeignetste Methode dar. Im vorliegenden Fall könnten dann Personalkosten der ausgeübten DEMPE-Funktionen als ein Einflussfaktor im Profit Split eine Lösungsmöglichkeit sein. Herr Wilmanns hingegen sieht in der Vergütungsstruktur der Mitarbeiter (tariflich, nicht tariflich) einen möglichen Indikator für die Identifizierung von für Verrechnungspreiszwecke maßgeblichen Personalfunktionen.

Herr Loh formuliert klar, dass er in dem oben aufgeführten Beispiel eine Verprobung durch DEMPE frei nach dem Motto „keep it simple“ durchführen würde. Er sieht jedoch keine Notwendigkeit eines Profit Splits und scheut vor der Einführung dieser Methode in dem vorliegenden Fall. Des Weiteren merkt er jedoch an, dass eine ex-ante Betrachtung und die daraus resultierende Zuordnung und Aufteilung der Funktionen fast unmöglich ist.

Seitens Herrn Dr. Gehauf wird angemerkt, dass sich Deutschland aktuell in einer glücklichen Wirtschaftslage befindet. Wenn dieser Faktor sich ändert, muss konsequenterweise auch an einen Loss Split gedacht werden und ob diesbezüglich die jeweiligen Staaten der verbundenen Unternehmen kooperieren, würde er mit Vorsicht betrachten.

Herr Thumbs stellt anknüpfend an die Schlussfolgerung, dass sich die Analyse der DEMPE-Funktionen auf das entsprechende Personal stützt, die Frage, welche Folgen eine Personalversetzung mit sich führen würde. Entsprechend Herrn Dr. Gehauf darf eine Personalversetzung keine signifikante Auswirkung auf die Wertschöpfung nach sich ziehen. Eine nachhaltige Änderung der DEMPE-Struktur würde jedoch wahrscheinlich zu einer Funktionsverlagerung führen und kann dementsprechend generell auch eine Exit Tax Situation hervorrufen. Herr Eigelshoven sieht eine daraus resultierende Funktionsverlagerung ebenfalls kritisch. Voraussetzung für eine Funktionsverlagerung mit Realisierung stiller Reserven ist auch die Übertragung des IP, nicht alleine die Verlagerung von DEMPE-Funktionen, merkt Herr Loh diesbezüglich noch an.

Maik Heggmair, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, München /
Thomas Steinbach, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Frankfurt am Main

Workshop 1:

Praktische Herausforderungen der neuen DEMPE-Regeln[1]

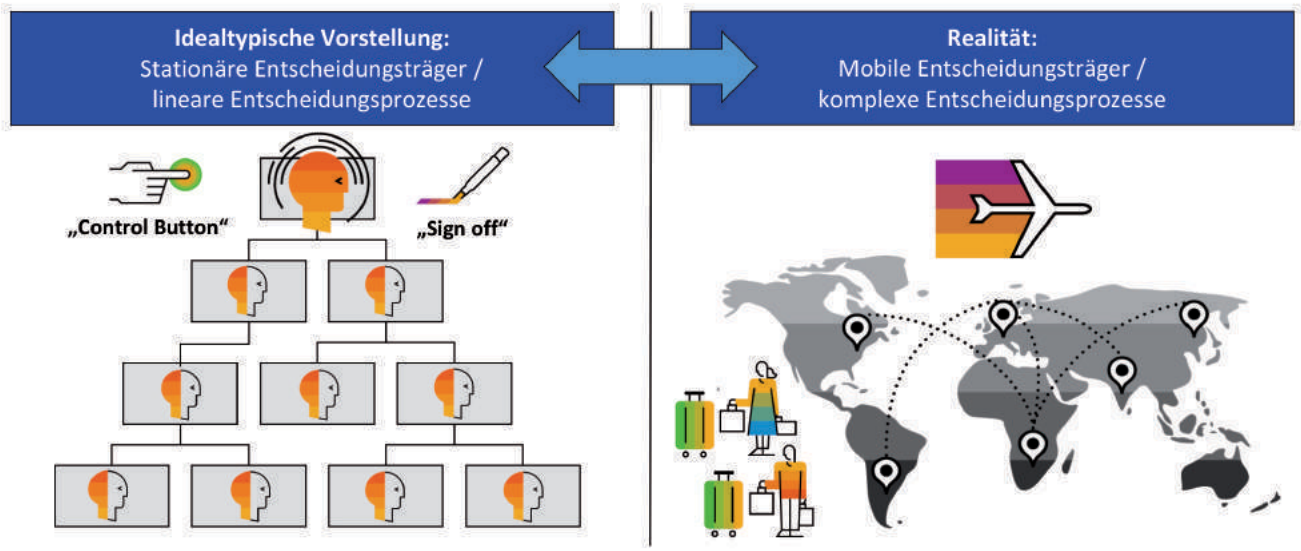
In Fortführung der Morgenveranstaltung wurden im ersten Workshop „Praktische Herausforderungen der neuen DEMPE-Regeln“[2] eben diese anhand praktischer Erfahrungen und Beispiele diskutiert.

Im Mittelpunkt des ersten Teils des Workshops stand in diesem Zusammenhang insbesondere das Thema „*control over risk*“, also die tatsächliche Risikokontrolle in Bezug auf die Entwicklung von Intangibles. Auch wenn nach Meinung Vieler die vertraglichen Gestaltungen weiterhin die Grundlage für diese Betrachtung sein sollten, ist es im nächsten Schritt der Analyse notwendig zu prüfen, wo die tatsächlich ausgeführten Funktionen und Risiken ausgeführt bzw. kontrolliert werden. Da es sich bei der Schaffung von Intangibles im Zuge von DEMPE in der Regel um einen langjährigen Prozess handelt, der in der Praxis oft ex-post analysiert wird, wurde an dieser Stelle insbesondere über die praktische Schwierigkeit diskutiert, DEMPE-Funktionen über einen Zeitraum von vielen Jahren rückblickend nachzuvollziehen. In diesem Zusammenhang spielen in erster Linie weiterhin Funktions- und Risikointerviews eine zentrale Rolle, um es zu ermöglichen, die DEMPE-Funktionen eines Unternehmens annähernd genau zu analysieren. Solche Interviews werden jedoch von der Finanzverwaltung als Beweismittel eher kritisch gesehen, da bspw. deren Zustandekommen für die Betriebsprüfung oft intransparent ist, die Aussagen sehr subjektiv sein können und darüber hinaus die Interviews oft erst Jahre später erfolgen. Damit können sie das Bild einer objektiven Betrachtung unter Wertschöpfungsgesichtspunkten verzerren. Einzig die Teilnahme an solchen Interviews der Finanzverwaltung selbst würde diese intransparente, subjektive Sicht etwas entschärfen. Um zu vermeiden, dass sich die Finanzverwaltung den Ergebnissen aus Funktions- und Risikointerviews zu einem späteren Zeitpunkt entgegenstellt, wurde seitens des Teilnehmerkreises der Wunsch in Richtung der Finanzverwaltung geäußert, künftig für mehr Klarheit bzw. Guidelines in diesem Zusammenhang zu sorgen. Des Weiteren wurde in Bezug auf Funktions- und Risikointerviews die Möglichkeit diskutiert, diese mit allen Interviewpartnern im Rahmen eines Ganztages-Workshops zu veranstalten, bei dem es Zielsetzung ist, vor Ende des Tages zu einem Konsens zu kommen und 100% der Wertschöpfung zwischen den Beteiligten aufgeteilt zu haben. Auch dies könnte einen Schritt darstellen, die Objektivität und Aussagekraft dieser Vorgehensweise zu erhöhen.

Daran anknüpfend wurde die Wichtigkeit von *Advance Pricing Agreements* (APAs) diskutiert, um zum einen das Risiko zu minimieren, dass sich die Finanzverwaltung zu einem späteren Zeitpunkt, z.B. während der Betriebsprüfung, dem Verrechnungspreissystem oder einzelnen Transaktionsverrechnungen entgegenstellt. In der Tat könnte eine verstärkte Konzentration auf den Abschluss von APAs dazu beitragen, den Problemen der zu hohen Subjektivität von Funktionsinterviews im Zusammenhang mit DEMPE entgegenzuwirken. Aufgrund des hohen zeitlichen Aufwands, den die Erstellung von APAs mit sich bringt, sollten diese allerdings nur für große und wichtige Transaktionen angestrebt werden.

Eine weitere zentrale Schwierigkeit im Zusammenhang mit der Lokalisierung von DEMPE-Funktionen liegt darin, dass die idealtypische Vorstellung von

1) Den Workshop „Praktische Herausforderungen der neuen DEMPE-Regeln“ haben durchgeführt: Christian Danner, Boehringer Ingelheim GmbH, Ingelheim am Rhein / Günter Morlock, Zentrales Konzernprüfungsamt Stuttgart, Stuttgart / Julia Stoltenberg, SAP SE, Walldorf.
2) Die Abkürzung DEMPE wurde von der OECD eingeführt und beschreibt die Schlüsselfunktionen, die für die ökonomische Zuordnung von *Intangibles* analysiert werden müssen. Diese Funktionen sind ***D****evelopment*, ***E****nhancement*, ***M****aintenance*, ***P****rotection*, ***E****xploitation* = DEMPE.



stationären Entscheidungsträgern und linearen Entscheidungsprozessen nicht mehr zeitgemäß erscheint (vgl. Grafik).

Die Grafik bringt zum Ausdruck, dass relevante Entscheidungsprozesse heutzutage komplex sind und oft an verschiedenen Orten ausgeführt werden, was eine ordnungsgemäße Zuordnung von DEMPE-Funktionen erschwert. Auch in Bezug auf physische Meetings besteht das Problem, dass diese in der heutigen Arbeitswelt seltener stattfinden und tendenziell öfter Videokonferenzen oder Webmeetings parallel von verschiedenen Standorten aus abgehalten werden.

Im weiteren Verlauf des Workshops wurden die Schlüsselfragen für einen internen DEMPE-Review weiter beleuchtet und diskutiert. Ob via Interviews, Analyse bestehender Unterlagen oder dergleichen, was sichergestellt sein muss, um DEMPE-Funktionen ex-post erkennen und zuweisen zu können, ist die Informationsverfügbarkeit. Oft scheitert eine Wertschöpfungsanalyse wie unter DEMPE daran, dass relevante Informationen aus der Vergangenheit nicht mehr vorhanden sind oder vorliegen, da die relevanten Personen zum Zeitpunkt der Analyse bereits das Unternehmen verlassen oder keine ausschlaggebende Dokumentation über Projektverläufe etc. angefertigt haben.

Wie bei der Morgenveranstaltung kurz besprochen, wurde auch im Workshop seitens der Finanzverwaltung hervorgehoben, dass sich verstärkt auch die Organigramme, Tätigkeitsbeschreibungen und die Beschreibungen von Bonusvergütungen einzelner Mitarbeiter angeschaut würden, um Aufschlüsse über DEMPE-Funktionen zu bekommen. Angelehnt an den *Authorized OECD Approach* (AOA) für die Betriebsstättenvergütung kann über die reine Analyse der Personalfunktionen oft ausfindig gemacht werden, wo spezielles Know-how vorhanden ist, da dieses in den meisten Fällen zusätzlich erfolgsabhängig vergütet wird.

Im letzten Teil des Workshops wurde weiterhin ein vereinfachter Fall der Dachmarke vor dem Hintergrund des DEMPE-Ansatzes diskutiert. Im Fall geht es um einen deutschen Kleidungshersteller, der bis 2012 einheitlich unter einer bekannten schwarzen Dachmarke auftrat, die zugunsten der deutschen Konzernobergesellschaft geschützt war. Zum Jahr 2013 wurde der Auftritt dieser Dachmarke überarbeitet und als neues (rotes) Bildlogo zugunsten einer neu gegründeten, niederländischen Konzerntochter registriert. Lizenzzahlungen an die deutsche Konzernobergesellschaft wurden ab 2012 eingestellt und ab 2013 nur noch an die niederländische Gesellschaft bezahlt. Hierbei ging es in der Diskussion im ersten Schritt darum, welche Funktionen in die Entstehung und Wertschöpfung einer Marke mit eingehen. Die These, dass es sich hierbei lediglich um die Erfindung eines Bildlogos handelt, wurde seitens des Publikums einstimmig abgelehnt. DEMPE sollte in diesem Zusammenhang bereits früher ansetzen, allerdings ist eine solche Analyse grundsätzlich abhängig von der Industrie, in der sich die Dachmarke befindet. So wäre es bspw. üblich, dass bei einem Kleidungshersteller, der u.a. unter einer Dachmarke operiert, immer wiederkehrende neue Kollektionen in die „Aufladung“ der Dachmarke mit einspielen. Unabhängig davon scheint es im vorliegenden Fall klar, dass ein Übertrag der Dachmarke auf eine andere Gruppengesellschaft nicht im Einklang mit DEMPE zu stehen scheint. Wenngleich es grundsätzlich durchaus möglich ist, dass sämtliche DEMPE Funktionen bzgl. der Dachmarke von einer Gesellschaft auf eine andere übertragen werden, wäre es unange-

messen, die gesamte Lizensierung ebenfalls über die andere Gruppengesellschaft erfolgen zu lassen.

Des Weiteren sollte die Situation aus zivilrechtlicher Sicht bspw. vor dem Hintergrund des Markengesetzes beurteilt werden. Schließlich würde ein fremder Dritter ebenfalls nicht zustimmen, die Rechte an einer Marke und der damit zusammenhängenden Lizenzeinnahmen von heute auf morgen an ein fremdes Unternehmen abzugeben, ohne hierfür angemessen vergütet zu werden.

Die Frage ist also, inwieweit nach Übertragung der Dachmarke seitens der übertragenden Gesellschaft weiterhin DEMPE-Funktionen ausgeführt werden oder ob diese ebenfalls von der empfangenden Gesellschaft ausgeführt werden. Sollte Letzteres der Fall sein, wäre eine Argumentation denkbar nach der die bis zur Übertragung noch vollständig bei der übertragenden Gesellschaft „aufgeladenen" Dachmarke über den Zeitablauf „entladen" wird, da hier keine DEMPE-Funktionen mehr ausgeführt werden. Demnach würde es in einem solchen Fall zur Ablösung der Altmarke und dem Übertrag auf die neue Gesellschaft in einem Stück-für-Stück Prozess kommen. Lizenzzahlungen würden dementsprechend zu Beginn weiterhin der übertragenden Gesellschaft zustehen und sich Jahr für Jahr reduzieren, bis sie irgendwann gänzlich der empfangenden Gesellschaft zustehen würden. Ein vorher-nachher (IFRS) Impairment Test könnte zusätzlich Aufschluss darüber geben, inwieweit sich der Wert der Dachmarke Stück für Stück ablöst.

Abschließend kann festgehalten werden, dass grundsätzlich Konsens darüber bestand, dass die neuen DEMPE-Regeln eigentlich keine Neuregelung darstellen, sondern bereits in den alten OECD-Verrechnungspreisrichtlinien enthalten waren. Denn die Vorgabe des *substance-over-form* Ansatzes, also der Notwendigkeit, dass vertragliche Ausgestaltungen auch gelebt werden wir vereinbart gibt es bereits seit längerer Zeit. Die neue Formulierung mit Hilfe der DEMPE-Regelung ist dementsprechend grob gesagt eher eine Schärfung bereits existierender Regeln. Diese Schärfung sollte allerdings gerade den Ländern zu Gute kommen, die bisher als *Emerging Markets* anzusehen sind. Es kann also damit gerechnet werden, dass sich eben genau diese *Emerging Markets* verstärkt zu Wort melden werden, da in jenen Ländern oft Personal mit hohen Qualifikationen (Top Entwickler etc.) angesiedelt sind, die aber bisher unter cost-plus 5% o.ä. operieren. ▮

Johannes Schimmer, adidas AG, Herzogenaurach / Oliver Wehnert, Ernst & Young GmbH, Düsseldorf / Dirk Wendel, Bundeszentralamt für Steuern, Bonn

Workshop 2:

Profit Split[1]

1. Hintergrund

Der Abschlussbericht des BEPS-Projekts zu den für Verrechnungspreise besonders relevanten Aktionspunkten 8-10 verdeutlicht schon in der Überschrift die Zielsetzung, über eine Anpassung der Verrechnungspreisregelungen zukünftig die Ergebnisse der konzerninternen Leistungsverrechnung (besser) mit der zugrunde liegenden Wertschöpfung in Einklang zu bringen. Dabei legen die neuen Regelungen den Fokus darauf, Gewinne eines Konzerns insbesondere dorthin zu allokieren, wo Konzerngesellschaften über eine entsprechende funktionale Ausstattung, d.h. Substanz, verfügen, die annehmen lässt, dass sie (besonders) wertschaffende Funktionen ausüben. Substanz wird dabei nicht nur mit dem bloßen legalen Eigentum an materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern oder der rein vertraglich geregelten Übernahme von Funktionen und Risiken gleichgesetzt, sondern erfordert auch den Nachweis, dass die betreffenden Konzerngesellschaften über die Ausstattung mit Humanfunktionen verfügen, die imstande sind, die mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehenden Funktionen und das entsprechende Risiko-Management tatsächlich auszuüben und zu kontrollieren.

Durch die mit Aktionspunkt 13 geschaffenen neuen Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation inklusive dem Country-by-Country Report (im Folgenden: „CbCR“) sehen sich Unternehmen nach BEPS zudem einer zuvor nie da gewesenen Transparenz gegenüber den weltweiten Finanzbehörden ausgesetzt.

Zudem ist in den neuen Verrechnungspreisregelungen nach BEPS eine Präferenz für die Anwendung zweiseitiger gegenüber einseitigen Verrechnungspreismethoden zu erkennen. Dies bedeutet, dass sich Unternehmen bei der Anwendung von einseitigen Methoden – und einseitige Methoden werden (zutreffend) in der weit überwiegenden Zahl der konzerninternen Geschäftsvorfälle angewandt – zunehmend Rückfragen der Finanzverwaltung zur Angemessenheit der Vergütung auf der „anderen“ Seite der Transaktion ausgesetzt sehen werden. Dabei wird sehr wahrscheinlich immer wieder die Frage im Mittelpunkt stehen, welche der Parteien welchen Beitrag zur Gesamtwertschöpfung leistet und inwieweit die Verteilung der Gewinne die Wertschöpfungsbeiträge der einzelnen Parteien adäquat reflektiert.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob eine der beidseitigen Methoden, nämlich die Gewinnaufteilungsmethode (im Folgenden: „Profit Split“), nach BEPS in der Verrechnungspreispraxis an Bedeutung gewinnt. Dieser Frage widmete sich einer der Workshops bei der 5. AWV Verrechnungspreistagung.

2. Rechtsgrundlagen

Durch das BEPS-Projekt ist der Anwendungsbereich des Profit Splits grundsätzlich nicht erweitert worden. Der Profit Split wird in den OECD Guidelines 2017 in Kapitel II, C.3.2 geregelt. Methodisch werden die Beitragsanalyse und die Restgewinnverteilungsmethode unterschieden. Bei Ersterer wird der Gesamtgewinn eines Geschäftsvorfalls gemäß den re-

1) Den Workshop „Profit Split“ haben durchgeführt: Johannes Schimmer, adidas AG, Herzogenaurach / Oliver Wehnert, Ernst & Young GmbH, Düsseldorf / Dirk Wendel, Bundeszentralamt für Steuern, Bonn.

lativen Beiträgen der beteiligten verbundenen Unternehmen verteilt. Bei der Restgewinnverteilungsmethode werden den beteiligten Parteien zunächst für die von ihnen ausgeübten Routinefunktionen angemessene Gewinnanteile zugeordnet und lediglich der verbleibende Restgewinn auf Basis eines geeigneten Schlüssels auf die Parteien verteilt.

Festzuhalten ist hierbei, dass die Anwendung des Profit Splits auch nach BEPS an sehr restriktive Voraussetzungen geknüpft ist. Diese bestehen vor allem darin, dass die an den betreffenden Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen ein Funktions- und Risikoprofil innehaben, welches Entrepreneur-Charakter hat, und dass diese in der Regel auch über einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen, d.h. für den Geschäftserfolg wesentliche wertschöpfende Funktionen ausüben. Daneben sind die Geschäftsvorfälle bei Anwendung des Profit Splits in der Regel in hohem Maße integriert, d.h. sie werden von den beteiligten verbundenen Unternehmen weitgehend gemeinsam und in funktional eng verknüpfter Weise ausgeübt. Diese Voraussetzungen sind bei Unternehmen in den meisten Branchen eher selten gegeben, sodass man den Profit Split in der Praxis bislang eher selten beobachten kann. Eine Ausnahme hiervon ist und war schon immer die Finanzbranche, in der der Profit Split schon seit langer Zeit für viele Geschäftsvorfälle (etwa Global Trading) die bevorzugte Verrechnungspreismethode ist und war.

Workshop 2: Profit Split

3. Praktische Bedeutung des Profit Splits nach BEPS

Da sich die Rechtsgrundlagen zur Anwendung des Profit Splits durch BEPS nicht wesentlich geändert haben, ist nicht zu erwarten, dass nach BEPS mehr konzerninterne Geschäftsvorfälle als bisher über den Profit Split abgebildet werden. Möglicherweise wird der Profit Split im Bereich digitaler Geschäftsvorfälle oder im Umfeld der digitalen Wirtschaft wegen der dort herrschenden hoch integrierten Leistungserstellung eine größere Bedeutung erlangen. Für die weit überwiegende Zahl der Geschäftsvorfälle steht aber nicht zu erwarten, dass auf diese nach BEPS eine andere Verrechnungspreismethode anzuwenden wäre.

Ebenso ist nach Auffassung der Workshop-Teilnehmer nicht zu erwarten, dass die Finanzverwaltung in zukünftigen Betriebsprüfungen verstärkt die Methodenwahl des Steuerpflichtigen beanstandet und die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode fordert, solange die – anerkannt restriktiven – Voraussetzungen für deren Anwendung nicht gegeben sind. Dies sollte zumindest für Finanzverwaltungen in den entwickelten Industriestaaten mit hinreichender Erfahrung im Verrechnungspreisbereich gelten. In weniger entwickelten Staaten ist aber nicht auszuschließen, dass Finanzverwaltungen den Versuch unternehmen, über die Beanstandung der angewandten Verrechnungspreismethode und eine Anpassungsrechnung auf Basis des Profit Splits zu einem höheren Besteuerungssubstrat zu kommen.

Allerdings ist nach BEPS mit großer Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen, dass der Profit Split von Finanzverwaltungen zur Plausibilisierung der Ergebnisse traditioneller, einseitiger Verrechnungspreismethoden zu Hilfe genommen wird. Dies konnte im Rahmen von Betriebsprüfungen schon in der Vergangenheit beobachtet werden, soweit die Finanzverwaltung über die entsprechenden Daten verfügte. In der Zukunft dürfte es aufgrund der neuen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften und der damit erheblich umfassenderen Informationsbasis deutlich häufiger zu derartigen Überlegungen kommen. Insbesondere durch das CbCR bekommen Finanzverwaltungen weltweit eine vor BEPS nie da gewesene Transparenz über die globale Gewinnallokation multinationaler Unternehmen, die Begehrlichkeiten auf Seiten der Finanzverwaltung wecken kann und mutmaßlich auch wird.

Der wesentliche Streitpunkt wird dabei sein, ob die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Gewinnaufteilung tatsächlich im Einklang mit den Wertschöpfungsbeiträgen der an den Geschäftsvorfällen beteiligten verbundenen Unternehmen steht. Hierbei können Profit Split gestützte Überlegungen zur Plausibilisierung der Gewinnaufteilung eine Rolle spielen. Es ist dabei aber wenig wahrscheinlich, dass im Verrechnungspreisbereich erfahrene Finanzverwaltungen tatsächlich einen Wechsel der Verrechnungspreismethode hin zum Profit Split vornehmen werden. Vielmehr steht zu erwarten, dass über die bereits bekannten Wege der Beanstandung von Fremdvergleichsstudien und Argumenten, dass die in einem Staat ansässigen Konzernunternehmen wertschöpfende Funktionen ausüben, die nicht angemessen vergütet werden, versucht wird, das Steuersubstrat in diesem Staat zu erhöhen. In diesem Kontext ist es keineswegs hilfreich, dass im Rahmen des BEPS-Projekts der Begriff „Wertschöpfung“ nicht definiert wurde und dass keine Leitlinien zur Qualifizierung und Quantifizierung von Wertschöpfungsbeiträgen formuliert wurden.

4. Fazit

Die durch das BEPS-Projekt geschaffenen neuen Verrechnungspreisregelungen haben die Zielsetzung die über konzerninterne Verrechnungspreise erzielte Gewinnallokation in einem multinationalen Unternehmen in Einklang mit den Wertschöpfungsbeiträgen der beteiligten Parteien zu bringen. Zudem schaffen die neuen Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften eine vor BEPS nie da gewesene Transparenz über die globale Gewinnaufteilung eines multinationalen Unternehmens.

Dennoch ist nicht zu erwarten, dass durch diese Maßnahmen die Gewinnaufteilungsmethode bei der Verrechnungspreisbestimmung wesentlich an Bedeutung gewinnt, da sich an den auch vor BEPS schon bestehenden restriktiven Anwendungsregelungen dieser Methode durch das BEPS Projekt nichts Wesentliches geändert hat.

Allerdings ist zu befürchten, dass die Anwendung von Profit Split Überlegungen bei der Plausibilisierung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen durch Finanzverwaltungen aufgrund der nach BEPS vorliegenden erheblich besseren Datenlage über die globale Gewinnaufteilung eines multinationalen Unternehmens an Bedeutung gewinnen wird. Dies wird mutmaßlich in (noch) mehr Streitigkeiten über die Angemessenheit von Verrechnungspreisen und damit im ersten Zug zu mehr Doppelbesteuerung führen. Steuerpflichtige sollten daher auch bei der Anwendung einseitiger Verrechnungspreismethoden Argumente für die Angemessenheit der Gesamtgewinnverteilung im Konzern in ihre Verrechnungspreisdokumentation aufnehmen und zusätzlich begründen, warum sie die sich so ergebende Gewinnaufteilung zwischen verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung von Wertschöpfungsbeiträgen der Parteien für angemessen halten.

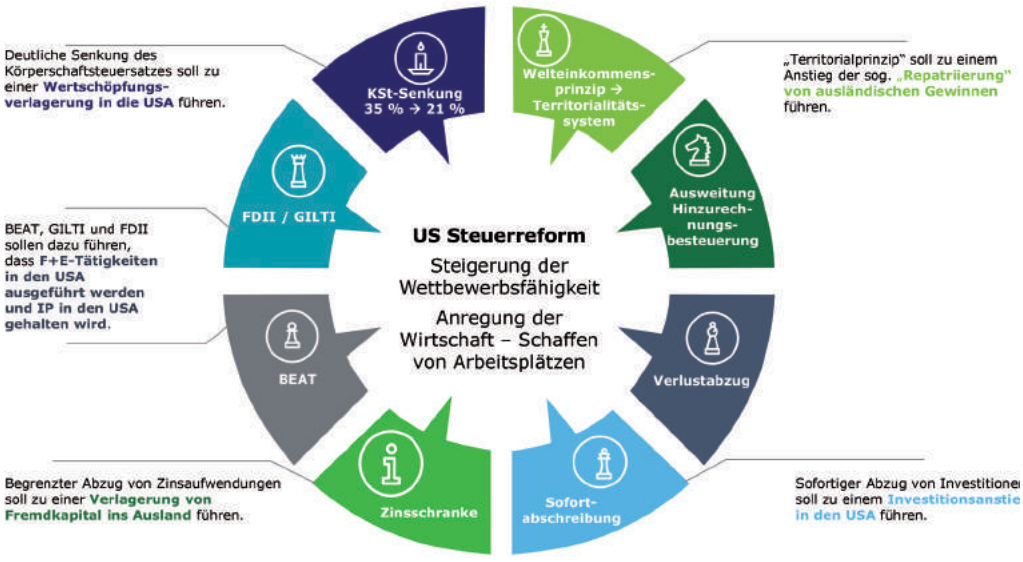
Nele Kemski, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main /
Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main

Workshop 3:

US Tax Reform[1]

Im Laufe des dritten Workshops wurden die wichtigsten Änderungen im Zuge der US Tax Reform mit den Teilnehmern diskutiert, welche den Übergang vom Welteinkommensprinzip zum Territorialprinzips darstellen.

Die folgende Grafik gibt einen kurzen Überblick über die wichtigsten Änderungen:



Durch die Reformen wird der Gedanke „America first" in das Steuerrecht umgesetzt. Die USA will als Standort für Unternehmen attraktiver werden und zusätzlich die inländische Wirtschaft fördern. Dies wird u.a. durch die Besteuerung der Residualgewinne entsprechend GILTI und FDII umgesetzt. Zum einen wird durch eine Steuervergünstigung ein Anreiz zur Erzielung von Einkünften in den USA gesetzt und zugleich werden Abschreckungsmaßnahmen getroffen gegen die Erzielung von Einkünften in Niedrigbesteuerungsländern. Im Folgenden werden die wichtigsten Maßnahmen der US Tax Reform näher erläutert.

Steuersatz

Das steuerpflichtige Einkommen einer Kapitalgesellschaft unterliegt seit dem 01.01.2018 einem Steuersatz von 21% (vorher 35%). States Taxes von 0–12% sind zusätzlich zu berücksichtigen. Durch die Steuersatzreduzierung besteht das Risiko einer Niedrigbesteuerung im Sinne der Hinzurechnungsbesteuerung.

Zinsschranke

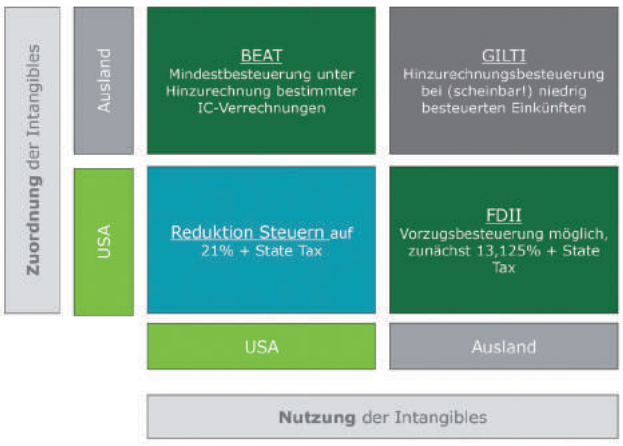
Die Zinsschranke ist vergleichbar mit der deutschen Handhabung und stellt die einzige Komponente dar,

1) Den Workshop „US Tax Reform" haben durchgeführt: Jobst Wilmanns, Deloitte GmbH, Frankfurt am Main / Avni Dika, Syngenta International AG, Basel / Philipp Kaiser, Bayer AG, Leverkusen.

welche mit den Regularien der OECD zu vereinbaren ist. Unter Vorbehalt gewisser Voraussetzungen können nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen für Fremdkapital nun unbegrenzt vorgetragen werden. Vor der Steuerreform lag die Bemessungsgrundlage für den Nettozinsabzug bei 50% des EBITDA. Im Zuge der Reform wird die Bemessungsgrundlage bis 2022 auf 30% des EBITDA und danach auf 30% des EBIT geändert. Aufgrund der neuen Regelungen können sich für Unternehmen im Einzelfall auch höhere effektive Steuerbelastungen als vor der Reform ergeben. Durch die Neuregelung werden bis 2027 Mehreinnahmen von ca. 253,2 Mrd. USD erwartet. Trotz der klaren Regularien stellen Finanzierungsstrukturen ein wichtiges Thema für laufende Betriebsprüfungen dar und auch die Thematik von „debt pushdown" wird wohl künftig aufgegriffen.

Immaterielle Wirtschaftsgüter (IP)

Die Reform der USA sieht einen Ansatz bezüglich des IPs vor, der dem Ansatz der OECD entgegengesetzt ist. Der Begriff IP wird erweitert um die Aspekte „goodwill, going concern, workforce in place" sowie „any other item of value not attributable to tangible property or service of an individual". Außerdem erfolgt die Bewertung des IPs anhand einer Gesamtbetrachtung bei der auf die Nutzung und Zuordnung des IPs zum In- und Ausland zu achten ist:



GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income)

Entsprechend den Regularien von GILTI soll eine Sofortversteuerung des (anteiligen) ausländischen Einkommens einer ausländischen Gesellschaft stattfinden, welches eine Routinerendite übersteigt. Daher wird das Qualified Business Asset Investments („QBAI") – entsprechend 10% des für materielle Wirtschaftsgüter aufgewendeten Kapitals – zzgl. der Zinsaufwendungen abgezogen. Nach Hinzurechnung von 80% der im Ausland erhobenen Steuer („gross-up") ergibt dies die Bemessungsgrundlage. Bei Kapitalgesellschaften erfolgt ein Abzug in Höhe von 50% (ab 2026: 37,5%) und daraus resultierend ein effektiver Steuersatz von 10,5% (ab 2026: 13,125%).

FDII (Foreign-Derived Intangible Income)

FDII reguliert die bevorzugte Besteuerung der (anteiligen) inländischen Einkünfte aus ausländischer Quelle, die über die Routinerendite hinausgehen. Bemessungsgrundlage stellt das modifizierte Einkommen der betreffenden US-Gesellschaft (insb. ohne Subpart F Einkünfte sowie Einkünfte ausländischer Betriebsstätten) gekürzt um 10% des QBAI dar. Die entsprechend ermittelten Einkünfte werden auf die in- und ausländischen Aktivitäten verteilt. Bei Kapitalgesellschaften erfolgt ein Abzug in Höhe von 37,5% (ab 2026: 21,875%) und daraus resultierend ein effektiver Steuersatz von 13,125% (ab 2026: 16,406%).

BEAT (Base Erosion and Anti-Abuse Tax)

Die Regularien bezüglich BEAT betreffen nur Unternehmen mit einem durchschnittlichen Umsatz von > 500 Mio. USD in den letzte drei Jahren. Des Weiteren muss der base erosion percentage (abzugsfähige Zahlungen an verbundene Unternehmen dividiert durch die gesamten abzugsfähigen Zahlungen) höher als 3% sein. Der Fokus liegt hierbei auf Transaktionen (ausgenommen u.a. Warenaufwendungen oder auch derivative Finanzinstrumente), die vom Ausland in die USA erbracht werden.

Entsprechend BEAT erfolgt im ersten Schritt die Berechnung des Modified Taxable Income (MTI), welches aus dem zu versteuernden Einkommen zzgl. der base erosion payments (d.h. schädliche Zahlungen an nahestehende ausländische Personen; ausgenommen sind Zahlungen für den Wareneinkauf „cost of goods sold" und Dienstleistungsverrechnungen auf Kostenbasis) besteht. Als nächstes wird das MTI mit dem BEAT-Prozentsatz multipliziert (5% in 2018, 10% in 2019-2025 oder 12,5% ab 2016). Der so ermittelte Wert wird mit dem Steuerbetrag gemäß dem regulären Steuersatz von 21% abgeglichen. Die Differenz wird dann als Mindeststeuer (Base Erosion Minimum Tax Amount, „BEMTA") erhoben. Im Grunde wird somit ein Vergleich zwischen der Besteuerung nach BEAT und der regulären Besteuerung durchgeführt. Die Berechnung, die zu einer höheren Steuerbelastung führt, wird angewendet.

Ausblick

Die US Tax Reform bringt globale Veränderung für praktisch alle Unternehmen mit US-Aktivitäten

Workshop 3: US Tax Reform

mit sich, sodass dies wohl zu erheblichen Veränderungen von Supply-Chain und Finanzierungs-Strukturen sowie der vertraglichen Gestaltung von Dienstleistungsverrechnungen und IP-Nutzungen führen wird. Generell sind die Reformen größtenteils positiv für deutsche Unternehmen, da die Steuerlast gesenkt wird. Dennoch sind besonders große Unternehmen von einem erheblichen Doppelbesteuerungsrisiko durch BEAT und der Zinsschranke betroffen sowie einem erhöhten Compliance Aufwand durch FDII und GILTI, wobei die Erfahrung zeigt, dass sich dieser in Bezug auf FDII in Grenzen hält. Die Praxis zeigt, dass gerade für Unternehmen, die bereits in den USA ansässig sind, eine Umstrukturierung – angepasst an die US Tax Reform – interessant sein kann, da eine weitere Gesetzesänderung voraussichtlich in naher Zukunft nicht erfolgt.

Unklarheit besteht vor allem in der Reaktion anderer Staaten (oder EU), d.h. ob und inwieweit (unilaterale) Gegenmaßnahmen eingeleitet werden, um die eigene Wettbewerbsfähigkeit zu stärken.

Die deutsche Finanzverwaltung bleibt hinsichtlich der Reform bislang passiv. Generell kann kein Staat einem anderem (autonomen) Staat vorschreiben, wie dieser seine lokalen Gesetze zu ändern hat, sodass Deutschland lediglich hinsichtlich Änderungen des DBAs reagieren kann. ▮

Dr. Arwed Crüger, Warth & Klein Grant Thornton AG, Frankfurt am Main / Jana Heß-Mähnert, Evonik Industries AG, Essen / Guido Knaack, Covestro AG, Leverkusen / Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen

Workshop 4:

TP-Dokumentation – Erste Erfahrungen mit dem Dokumentationskonzept nach BEPS[1]

Der Dokumentationsansatz gemäß BEPS Aktionspunkt 13 wird derzeit in über 50 Ländern implementiert. Allerdings bestehen über Ländergrenzen hinweg massive Unterschiede in der Ausgestaltung. Dies bedeutet neue Herausforderungen für den Steuerpflichtigen, für die Finanzverwaltung und die Beratung gleichermaßen. Das Hauptziel dieser Akteure ist die Erfüllung lokaler Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften („Compliance") und der Schutz vor Strafzuschlägen („Penalty Protection"). Im Rahmen des Workshops konnten Akteure aus allen Bereichen ihre bisherigen Erfahrungen austauschen.

Workshop 4: TP-Dokumentation – Erste Erfahrungen mit dem Dokumentationskonzept nach BEPS

Herausforderungen des Dokumentationskonzepts nach BEPS

Es wurde deutlich, dass sich die zentrale Herausforderung bei der Dokumentationserstellung mit dem Schlagwort „Konsistenz" überschreiben lässt. Hierbei gilt es sowohl Konsistenz zwischen dem Masterfile und dem Localfile als auch deren jeweilige Konsistenz mit anderen Berichten und Veröffentlichungen (bspw. der Konzernabschluss, CbCR, etc.) zu wahren. Während die Erstellung des Masterfiles und des CbCR typischerweise in der Konzernzentrale erfolgt, unterscheiden sich die Ansätze bei der Erstellung des Localfiles abhängig von übergeordneter Konzernstrategie oder lokaler Gesetzgebung. Die Vorteile der zentralen Erstellung liegen in der Möglichkeit, Transaktionsdaten und Verrechnungspreismethoden konsistent darzustellen, wobei zusätzliche Steuerungs- und Kontrollmöglichkeiten der Konzernzentrale bestehen. Demgegenüber kann die dezentrale Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation in den lokalen Gesellschaften lokale Besonderheiten (bspw. Sprache) oder lokale Anforderungen (bspw. an die Fremdvergleichsstudien) besser berücksichtigen und die konzerninterne Akzeptanz erhöhen. Aus diesem Grund bietet die zentrale Erstellung von Masterfile und CbCR mit gleichzeitiger Erarbeitung von Vorlagen für die dezentrale Anfertigung der Localfiles in den lokalen Gesellschaften Vorteile. Ein solcher „Hybridansatz" gibt den Localfiles ein einheitliches Bild, hilft Effizienzgewinne bei der Erstellung zu generieren und sorgt zumindest hinsichtlich der Beschreibung der Transaktionen für Konsistenz.

Die effiziente und konsistente Dokumentationserstellung wird durch die deutlichen Unterschiede in der nationalen Ausgestaltung der BEPS-Vorgaben erschwert. Sowohl die Anzahl als auch die Komplexität der Verrechnungspreisregelungen nehmen weltweit zu. Die Länderregelungen unterscheiden sich enorm hinsichtlich Notifizierungspflichten, Einreichungspflichten und Fristen zur Vorlage bei der Finanzverwaltung. In einigen Ländern kommt zur Dokumen-

1) Den Workshop „TP-Dokumentation – Erste Erfahrungen mit dem Dokumentationskonzept nach BEPS" haben durchgeführt: Dr. Arwed Crüger, Warth & Klein Grant Thornton AG, Frankfurt am Main / Jana Heß-Mähnert, Evonik Industries AG, Essen / Guido Knaack, Covestro AG, Leverkusen / Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen, Zentrale Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstelle.

tationspflicht die Pflicht zur Abgabe bestimmter verrechnungspreisspezifischer Formblätter hinzu.

Im Workshop wurden beispielhaft die Länder Mexiko, Frankreich und Indien diskutiert. Während ein mexikanisches Masterfile „alle“ Informationen zur Organisationsstruktur des Konzerns abzubilden hat, muss ein mexikanisches Localfile sehr detaillierte Informationen zu Partnergesellschaften im Ausland (bis hin zum Jahresabschluss) beinhalten. Dies gilt auch, wenn diese nicht die „tested party“ sind. In Frankreich ist neben der laufenden Dokumentation jährlich das Formular 2257-SD einzureichen, welches eine Kurzform der Verrechnungspreisdokumentation darstellt. Obwohl Indien selbst nicht Mitglied der OECD ist, lehnen sich die indischen Verrechnungspreisregelugen insgesamt an die OECD-Richtlinien an. Unter anderem verlangt ein indisches Masterfile die Angabe aller Namen und Adressen von Konzerngesellschaften, die mit der Entwicklung und Verwaltung von immateriellen Wirtschaftsgütern betraut sind. Ähnlich wie in Frankreich sind zusätzlich zur Verrechnungspreisdokumentation die Formulare 3CEAA und 3CEAB elektronisch einzureichen.

Um den Überblick über die nationalen Spezifikationen zu behalten und die individuellen Fristen zu kontrollieren empfiehlt es sich, bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation die Verantwortungen innerhalb der Steuerabteilung, zwischen Steuerabteilungen in den einzelnen Ländern, den anderen Abteilungen und ggf. eingeschaltetem Berater klar zu definieren. Daneben ist es ratsam, sich einen Überblick über die Regelungen in für das Unternehmen relevanten Ländern zu verschaffen.

Erfahrungen aus Betriebsprüfungen

Aus den Betriebsprüfungen der vergangenen Jahre lässt sich im Hinblick auf die Erstellung und Prüfung der Verrechnungspreisdokumentation ein Entwicklungszyklus erkennen. Erfahrungen und Lerneffekte sind mittlerweile in den Verrechnungspreisdokumentationen umgesetzt, wobei diese Entwicklung in Großkonzernen schneller erfolgt als in mittelständischen Unternehmen, was dem Prüfungs-Turnus geschuldet sein sollte. Der Inhalt von Prüfungsanfragen sowie die Struktur der Prüfungen selbst zeigen den gewachsenen Erfahrungsschatz auf Seiten der Finanzverwaltung. Als wiederkehrende Konfliktpunkte in Betriebsprüfungen wurden die Diskussion Price-Setting vs. Outcome Testing, die Wahl der angemessenen Verrechnungspreismethode sowie Art und Umfang der Angemessenheitsanalyse identifiziert.

Aus dem Blickwinkel der Betriebsprüfung stehen gleichermaßen Konsistenz und Einfachheit im Vordergrund. Die Informationen in Masterfile und Localfile müssen deckungsgleich sein, wobei etwaige Abweichungen plausibel erklärt werden sollten. Dabei sind Unterschiede zwischen den IFRS-Abschlüssen des jeweiligen Konzerns und der Verrechnungspreisdokumentation ausnahmslos zu vermeiden. In diesem Zusammenhang empfiehlt es sich, jedweden Prozess zur Datengewinnung zu dokumentieren, um ihn nachvollziehbar und reproduzierbar zu machen.

Weiterhin sollte der Umfang der Verrechnungspreisdokumentation überschaubar bleiben, wobei sich auch eine Verwendung von Tabellen oder Aufzählungen anbietet, um einen strukturierten Überblick zu behalten. In diesem Zusammenhang ist die Sprache des Masterfiles ein relevantes Thema. Da das Masterfile (in Kombination mit der lokalen Dokumentation) weltweit zum Einsatz kommen kann, erscheint die Erstellung in englischer Sprache effizient. Grundsätzlich kann in Deutschland auch ein englischsprachiges Masterfile bei der Finanzverwaltung eingereicht werden. Auf Anfrage sind jedoch einzelne Passagen zu übersetzen. Einhellige Meinung der Teilnehmer war, dass der technische Fortschritt (bspw. Übersetzungstools im Internet) grundsätzlich zur Vereinfachung des Übersetzungsprozesses von Master- und Localfile beigetragen hat.

Im Ergebnis waren sich die Teilnehmer einig, dass ein Entwicklungsprozess zu erkennen ist und sich sowohl Unternehmen als auch Finanzverwaltung zunehmend in der neuen Welt zurecht finden. In den kommenden Jahren wird dieser Anpassungsprozess im gegenseitigen Zusammenspiel weitergehen.

Magdalena Bonna, Ernst & Young GmbH, Eschborn /
Anna Feikus, Ernst & Young GmbH, Eschborn

Einführungsvortrag „Der Steuerpflichtige als Kunde?“ und zweite Podiumsdiskussion „Verwaltungsökonomie, Verfahren und Zusammenarbeit: Anspruch und Wirklichkeit (APA, Joint Audits, Risk Assessment)“[1]

I. Der Steuerpflichtige als Kunde? Neue Ansätze zur Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Steuerprüfer im Lebenszyklus von Sachverhaltsgestaltung und Prüfung – Einführung

Dr. Greil stellt zu Beginn des Vortrags die These auf, dass eine dienstleistungsorientierte Behandlung des Steuerpflichtigen als „Kunde“ seitens der Steuerverwaltung ein kooperatives Handeln zwischen den Parteien ermöglichen könne. Die Tatsache, dass Steuerzahlungen von einigen Unternehmen bereits als Marketinginstrument genutzt würden – in Verbindung mit (steuerlichen) verhaltenstheoretischen Studien – belege, dass ein kooperativer Ansatz (anstelle von Sanktionierung) zwischen der Steuerverwaltung und dem Steuerpflichtigen als vertrauensfördernd betrachtet und zur erhöhten Compliance beitragen würde – wobei auch die Steuergestaltung zur Compliance gehöre.

Im weiteren Verlauf des Vortrags wurden sowohl international als auch national praktizierte Modelle und laufende Projekte vorgestellt, die diesem Gedanken Rechnung tragen: Es wurde im Vortrag auf das Modell der begleitenden Kontrolle in Österreich, den finnischen „Cross-Border Dialogue“, das deutsche Merkblatt über koordinierte Außenprüfungen v. 7.1.2017 sowie das OECD-Pilotprojekt „ICAP“ eingegangen.

Der Vortrag endete mit einem Prozessvorschlag zur möglichen Zusammenarbeit der Finanzverwaltung mit dem Steuerpflichtigen in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte, welcher die Vorteile der erläuterten Kooperationsmodelle aufgreift und zugleich Startpunkt der anschließenden Podiumsdiskussion war.

Dr. Stefan Greil, Postdoc der Universität Hamburg, bei seinem Vortrag „Der Steuerpflichtige als Kunde? Neue Ansätze zur Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Steuerprüfer im Lebenszyklus von Sachverhaltsgestaltung und Prüfung“.

Österreich: Begleitende Kontrolle

In Österreich wird eine neue Rechtsgrundlage für die sog. begleitende Kontrolle (unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen) geschaffen, die ab 1.1.2019 in Kraft treten und eine dauerhafte Alternative zu Betriebsprüfungen darstellen soll. Wesentlicher Vorteil sei die erhöhte Planungssicherheit des Steuerpflichtigen. Bereits zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls bzw. unterjährig findet ein regelmäßiger Austausch mit der österreichischen Steuerverwaltung, u.a. im Rahmen von mindestens quartalsweisen Treffen, statt. Abschließende Rechtssicherheit wird dem Steuerpflichtigen jedoch nicht gewährt, da Betriebsprüfungen in Ausnahmefällen dennoch stattfinden können

1) An der Podiumsdiskussion „Verwaltungsökonomie, Verfahren und Zusammenarbeit: Anspruch und Wirklichkeit (APA, Joint Audits, Risk Assessment)“ haben teilgenommen: Avni Dika, Syngenta International AG, Basel / Dr. Stefan Greil, Universität Hamburg / Dr. Axel Nientimp, KPMG AG, Düsseldorf / Oliver Wehnert, Ernst & Young GmbH, Düsseldorf / Thomas Wengenroth, FA Wiesbaden II / Werner Thumbs, Leiter des AWV-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“, Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein (Moderation).

(z.B. kann aufgrund einer Verrechnungspreisanpassung seitens einer ausländischen Steuerverwaltung eine Betriebsprüfung durchgeführt werden). Erste Erfahrungen mit dem Modell der begleitenden Kontrolle hätten zudem gezeigt, dass eine wesentliche Herausforderung in dem „Umdenken" der Betriebsprüfer liege: Denn anstelle der Würdigung eines bereits verwirklichten Sachverhalts müsse nun mit dem Steuerpflichtigen auf Augenhöhe zeitnah diskutiert werden.

Finnland: Cross-Border Dialogue

Das finnische Kooperationsmodell „Cross-Border Dialogue" kann das Modell der zuvor erläuterten begleitenden Kontrolle ergänzen, indem zusätzlich noch ein Austausch auf bi- und multilateraler Basis mit anderen Steuerbehörden stattfindet, sofern es sich um entsprechende, noch zu verwirklichende Sachverhalte handelt. Die rechtliche Basis des Informationsaustausches zwischen den Steuerverwaltungen beruht auf bereits bestehenden staatlichen Vereinbarungen (z.B. Artikel 26 des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens).

Dabei erfolgt – ähnlich einem Joint Audits (s.u.) – eine jeweils lokale steuerliche Würdigung des Sachverhalts durch jede der beteiligten Steuerverwaltungen. Ein Einigungszwang zwischen den Behörden besteht nicht. Entsprechend wird dem Steuerpflichtigen hier keine abschließende (d.h. bi- oder multilaterale) Rechtssicherheit gewährt. Die Diskussion mit den Steuerverwaltungen erhöhe jedoch die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen.

Sowohl bei dem österreichischen als auch beim finnischen Kooperationsmodell besteht im bi- oder multilateralen Fall keine abschließende Rechtssicherheit. Die Vorteile beider Modelle würden daher in der Einsparung von Ressourcen in Zusammenhang mit zeitintensiven Betriebsprüfungen liegen, da die entsprechenden Sachverhalte bereits mit Vertretern der Steuerverwaltung diskutiert wurden und somit nicht noch einmal „aufgemacht" würden müssten.

OECD: International Compliance Assurance Programme (ICAP)

Das International Compliance Assurance Programme („ICAP") ist ein aus dem OECD Aktionspunkt 13 entsprungenes Pilotprojekt, an dem die Steuerverwaltungen verschiedener Staaten (Australien, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, Niederlande, Spanien und USA) teilnehmen. Vorab wurden für das Programm einige multinationale Unternehmen mit Sitz ihres Headquarters in einem der teilnehmenden Staaten bestimmt, welche dann ein von den teilnehmenden Steuerverwaltungen gemeinsam koordiniertes Risikoassessment für zwischen den Staaten vereinbarte Sachverhalte (auf dem Gebiet der Verrechnungspreise und Betriebsstätten) erhalten.[2] Die deutsche Steuerverwaltung hat derzeit eine Beobachterrolle und ist damit nicht Teilnehmer des ICAP.

Das Ergebnis des multilateralen Risikoassessments wird für die teilnehmenden Unternehmen ein „Outcome Letter" sein, welcher von der federführenden Steuerverwaltung innerhalb von zwölf Monaten nach Beginn des ersten Treffens der beteiligten Verwaltungen erlassen werden soll. Zwar entfalte der Outcome Letter keine Rechtsbindung gegenüber der jeweiligen Steuerverwaltung, jedoch wird eine abschließende multilaterale Risikoeinschätzung der zugrundeliegenden Sachverhalte im Detail vorgenommen. Zwei Formen des Outcome Letters sind zu unterscheiden: Ein „no to low risk tax Assurance Letter", der den in den verschiedenen Ländern ansässigen Gesellschaften bestätigt, dass nicht damit zu rechnen sei, dass signifikante Ressourcen in den von den an dem ICAP beteiligten Steuerverwaltungen zu beurteilenden Sachverhalt eingebunden werden müssen. Die Alternative zu diesem Assurance Letter ist ein Outcome Letter mit einer Aufzählung der potentiellen nächsten Schritte, die von den beteiligten Steuerverwaltungen eingeleitet werden könnten.

Auf Ebene der Steuerverwaltungen würden die Vorteile neben dem allgemeinen Austausch mit anderen Verwaltungen in der Verbesserung der eigenen Risikobewertungsprozesse liegen. Weitere Vorteile des ICAPs seien zudem der zielgerichtete Gebrauch der von den Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten (mitunter standardisierten) Informationen (Master File, Local File, Country-by-Country Report) sowie der eingesparten Ressourcen in der Steuerverwaltung und auf Konzernebene (potentiell ähnliche Anfragen verschiedener Steuerverwaltungen sollten i.d.R. nur einmal beantwortet werden müssen). Die beschleunigte, mithin zeitnahe Aufklärung der Sachverhalte soll dabei zu einer erhöhten Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen führen.

Deutschland: Merkblatt über koordinierte Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete v. 6.1.2017

Dem Merkblatt über koordinierte Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebie-

2) Die Teilnahme der an dem Projekt partizipierenden Staaten der Steuerverwaltung und der Umfang des Risikoassessments werden im Vorfeld anhand von unternehmensspezifischen Kriterien von den Steuerverwaltungen definiert.

te v. 6.1.2017 liegen die Simultanprüfung (gleichzeitige Betriebsprüfung durch mehrere Staaten) und die gemeinsame Prüfung („Joint Audit“) zugrunde. Im Wesentlichen unterscheiden sich beide Prüfungsmodelle durch den Abstimmungsgrad zwischen den Steuerverwaltungen sowie die Teilnahme an der lokalen Betriebsprüfung: Während bei der Simultanprüfung der jeweils anderen beteiligten Steuerverwaltung lediglich Informationen bereitgestellt werden, werden im Rahmen eines „Joint Audits“ die Prüfungsstrategie, -schwerpunkte und -zeitraum gemeinsam festgelegt. Des Weiteren kann bei einem „Joint Audit“ auch ein Betriebsprüfer eines EU-Mitgliedsstaates bestimmte Ermittlungshandlungen durchführen, also beispielsweise den Steuerpflichtigen befragen und Aufzeichnungen prüfen, sofern der Steuerpflichtige im Vorfeld der Mitwirkung der anderen Steuerverwaltung zustimmt (aktive Teilnahme).

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) koordiniert die Durchführung der koordinierten Außenprüfungen in Abstimmung mit den Landesfinanzbehörden; es nimmt demnach ausländische Prüfungsvorschläge entgegen und übermittelt inländische Vorschläge ins Ausland. Die Landesfinanzbehörde schlägt Prüfungsfälle vor und entscheidet, ob ein von einem ausländischen Staat vorgeschlagener Fall geprüft werden soll.

Das Ziel der koordinierten Außenprüfungen ist – unter Beteiligung ausländischer Finanzverwaltungen – eine einvernehmliche Feststellung des Sachverhalts. Dabei ziehen die beteiligten Steuerverwaltungen unabhängig voneinander jeweils ihre nationalen rechtlichen Schlussfolgerungen. Durch den einheitlich festgestellten Sachverhalt sollen jedoch steuerliche Extrempositionen der beteiligten Steuerverwaltungen verhindert und etwaige Folgeverfahren beschleunigt werden. Sollte also trotz „Joint Audit“ dennoch eine Doppelbesteuerung entstehen, wäre ein zeitlich verkürztes Verständigungsverfahren denkbar. Des Weiteren könne für die Zukunft auch ein Vorabverständigungsverfahren beschleunigt werden.

Deutschland: Potentielles Kooperationsmodell

Im deutschen Kontext führt Herr Dr. Greil aus, dass dem Begehren des Steuerpflichtigen nach Rechtsicherheit durch Schaffung von Transparenz Folge geleistet werden könnte. Beispielsweise könne dies durch die anonymisierte Veröffentlichung von APAs, Gerichtsurteilen, verbindlichen Auskünften und/oder akzeptierte Bandbreiten für die Ausübung von bestimmten Funktionen erfolgen.

In seinem Schlussteil stellt Herr Dr. Greil einen Prozessvorschlag vor, wie die Kooperation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung darüber hinaus aussehen könnte:

Es soll zunächst eine Kooperation zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen stattfinden, die – vergleichbar mit dem ICAP-Pilotprogramm – eine koordinierte Risikoeinschätzung über verrechnungspreisrelevante Sachverhalte vornehmen. Sollte das Risiko niedrig sein (ICAP: no to low risk), wird dies dem Steuerpflichtigen mitgeteilt. Sofern das Risiko nicht als niedrig eingestuft werden kann, kann der Sachverhalt in ein „Joint Audit“ überführt werden. Für die nationale Würdigung könnte der parallel stattfindende Austausch durch eine Art der begleitenden Kontrolle (wie in Österreich) ergänzt werden.

Sollte ein „Joint Audit“ mangels einheitlicher steuerlicher Würdigung auf Seiten der beteiligten Finanzverwaltung(en) zu einer Doppelbesteuerung führen, dann bestünde immer noch die Möglichkeit ein Verständigungsverfahren zu beantragen, dessen Verfahrensdauer dann erheblich verkürzt werden würde (Fast Track MAP). Außerdem könnte in bestimmten, geeigneten Fällen vorausschauend ein Vorabverständigungsverfahren beantragt bzw. im Zusammenhang mit der Durchführung eines „Joint Audit“ eingeleitet werden, um dem Aspekt der Rechtssicherheit im Vorhinein Rechnung zu tragen.

Rechtssicherheit und Verwaltungshandeln in einer kooperativen Atmosphäre können zudem einen Standortvorteil für in Deutschland ansässige Unternehmen schaffen, wovon letztlich sowohl Steuerbehörden als auch der Steuerpflichtige selbst profitieren würden.

II. Podiumsdiskussion: Verwaltungsökonomie, Verfahren und Zusammenarbeit: Anspruch und Wirklichkeit (APA, Joint Audits, Risk Assessment)

Einleitung

Die Diskussion wurde eingeleitet mit den bisherigen Erfahrungen der Unternehmensvertreter bzgl. der Kooperation mit der Steuerverwaltung. Die Syngenta AG ist Teilnehmer des US-Compliance Assurance Process-Programms („CAP“) unter der federführenden Steuerverwaltung des Internal Revenue Service (Steuerverwaltung der USA; „IRS“), mit welcher ein regelmäßiger Austausch im Rahmen von Meetings stattfindet. Trotz der bei der Syngenta AG vorliegenden Komplexität der zu diskutierenden Themen sei der Ablauf mit dem IRS „sehr effizient“ und „lösungsorientiert“, so Herr Dika. Es werden regelmäßig nur außerordentliche und aktuelle Themen mit der Steuerverwaltung diskutiert und entsprechend dokumentiert, sodass nach ca. 18 Monaten ein rechts-

Zweite Podiumsdiskussion: Verwaltungsökonomie, Verfahren und Zusammenarbeit: Anspruch und Wirklichkeit (APA, Joint Audits, Risk Assessment)

kräftiger Steuerbescheid vorgelegt werden kann. Dies sei vor allem dem „Mindset" des IRS zu verdanken.

Nach Ausführungen der Finanzverwaltung erfordere die Zusammenarbeit zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen neben einer vergleichbaren Kompetenzebene auf beiden Seiten auch den Willen des Steuerpflichtigen Transparenz zu gewähren. Dies sei in der Praxis oft eine Herausforderung. Aus Sicht der Unternehmensvertreter wiederum sei der Wille zur Zusammenarbeit mit der Steuerverwaltung in Deutschland da, allerdings mangele es bei der Behörde oft an Ressourcen und der Bereitschaft einzelner Betriebsprüfer zur lösungsorientierten Zusammenarbeit.

Es gäbe jedoch auch schon heute Fälle, in denen eine verstärkte Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung durchaus stattfindet und als Folge dessen beispielsweise die durchschnittliche Dauer einer Betriebsprüfung von zweieinhalb Jahren auf ca. sieben Monate reduziert werden konnte. Aus Sicht von Herrn Wengenroth bestehe bei einem bereits mit der Finanzverwaltung im Vorfeld diskutierten und erarbeiteten Fall grundsätzlich kein Bedarf für eine weitere Überprüfung. Auch seine bisherigen Erfahrungen von Joint Audits seien durchaus positiv; zwei von vier durch die Finanzverwaltung beantragte Fälle konnten schnell gelöst werden; in den beiden anderen Fällen weigerten sich die anderen beteiligten Finanzverwaltungen, in das Verfahren einzusteigen. Herr Dr. Greil ergänzte, dass in Abhängigkeit von den lokalen Begebenheiten anderer Finanzverwaltungen, die Erfahrungen in der Kooperation mit anderen Ländern/Finanzverwaltungen limitiert seien. Dies führe dazu, dass Steuerstreitigkeiten beispielsweise im Rahmen von Verständigungsverfahren teilweise sehr aufwendig und langwierig sein können. Es sei deshalb auch Aufgabe der weiterentwickelten Steuerverwaltungen, andere Verwaltungen im Rahmen der gegebenen Plattformen über die Erfahrungen und Möglichkeiten zu informieren.

Die Vertreter der Beratung stellten hier die These auf, dass die Beseitigung von Doppelbesteuerung naturgemäß nicht im Interesse der Steuerverwaltungen liege, sondern primär den Steuerpflichtigen betreffe. Daher müsse „für den Steuerpflichtigen zumindest ein Rechtsanspruch auf die Durchführung von Joint Audits bestehen", so Herr Wehnert. In vielen Fällen wäre die Bereitschaft der zuständigen Finanzverwaltung hierzu schlichtweg nicht gegeben, daher bedürfe es einer entsprechenden rechtlichen Anspruchsgrundlage.

Herr Wehnert betonte, dass es dem Steuerpflichtigen im bi- oder multilateralen Fall vor allem um Rechtsbindungswirkung gehe, welche den Einsatz von Ressourcen im Hinblick auf den kontinuierlichen Austausch mit den Steuerverwaltungen rechtfertigen könne. Der Steuerpflichtige habe mangels gesetzlicher Grundlage gerade keinerlei Rechtssicherheit dahingehend, dass bereits mit der Finanzverwaltung erarbeitete Sachverhalte nicht auch noch geprüft werden, was auf Unternehmensseite wiederum den Einsatz von personellen und ggf. finanziellen Ressourcen zur Folge hätte. Die Wesentlichkeit einer solchen Rechtsbindungswirkung wurde auch aufgrund der von Thumbs durchgeführten Publikumsabstimmung deutlich: Weniger als 10% der Teilnehmer der diesjährigen AWV-Veranstaltung wären bereit, sich mit der Steuerverwaltung im Vorfeld über Sachverhalte abzustimmen, ohne abschließende Rechtssicherheit zu erlangen.

Zum Abschluss der Podiumsdiskussion griff Herr Thumbs noch einmal Teile des Modells der begleitenden Kontrolle in Österreich auf: Eine wesentliche Voraussetzung für die Teilnahme an der begleitenden

Kontrolle ist die Einrichtung eines Steuerkontrollsystems (mit entsprechender Dokumentation und Begutachtung durch einen Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater). Die Diskussionsteilnehmer wurden gefragt, ob sie es begrüßen würden, wenn Unternehmen ein in Deutschland verpflichtendes IKS implementierten, damit dann bestimmte Prüfungsschritte im Rahmen einer Betriebsprüfung von Vornherein weggelassen werden könnten.

Allgemein begrüßten die Diskussionsteilnehmer die grundlegende Idee. Allerdings einigte man sich auch schnell darauf, dass in der praktischen Umsetzung wahrscheinlich die konkreten Anforderungen an ein solches IKS auch schnell sehr hoch werden könnten, da in dem bisherigen IKS nur Prozesse dokumentiert seien und für das Entfallen von Prüfungsschritten höchstwahrscheinlich andere Anforderungen seitens der Finanzverwaltung gestellt werden würden.

Dr. Jörg Hülshorst, PwC Düsseldorf / Thomas Wengenroth, FA Wiesbaden II /
Florian Zirnstein, Bayer AG, Leverkusen

Workshop 5:

Internationale Entwicklungen bei konzerninternen Finanzierungen[1]

Workshop 5 befasste sich mit den internationalen Entwicklungen bei konzerninternen Finanzierungen, und dabei insbesondere mit dem „Public Discussion Draft" der OECD zu Finanztransaktionen. Dieser stellt im Allgemeinen ein Nicht-Konsens-Dokument der OECD über die Entwicklung von Verrechnungspreisrichtlinien für Finanztransaktionen dar, und wurde am 03.07.2018 veröffentlicht.

Die Inhalte des „Public Discussion Drafts" lassen sich grundsätzlich wie folgt zusammenfassen (vgl. Abb. 1).

Wirtschaftliche Grundlagen

Im Rahmen des „Public Discussion Drafts" beleuchtet die OECD auch die Analyse des Fremdkapitals „dem Grunde nach". In diesem Kontext stellt die OECD die These auf, dass bei unabhängigen Unternehmen das Gleichgewicht aus Fremd- und Eigenkapital das Ergebnis verschiedener kommerzieller Überlegungen ist. Zudem merkt die OECD an, dass die Obergrenze bei konzerninternen Finanztransaktionen der maximale Betrag wäre, den ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, unter den konkreten finanziellen Bedingungen und Umständen zu verleihen.

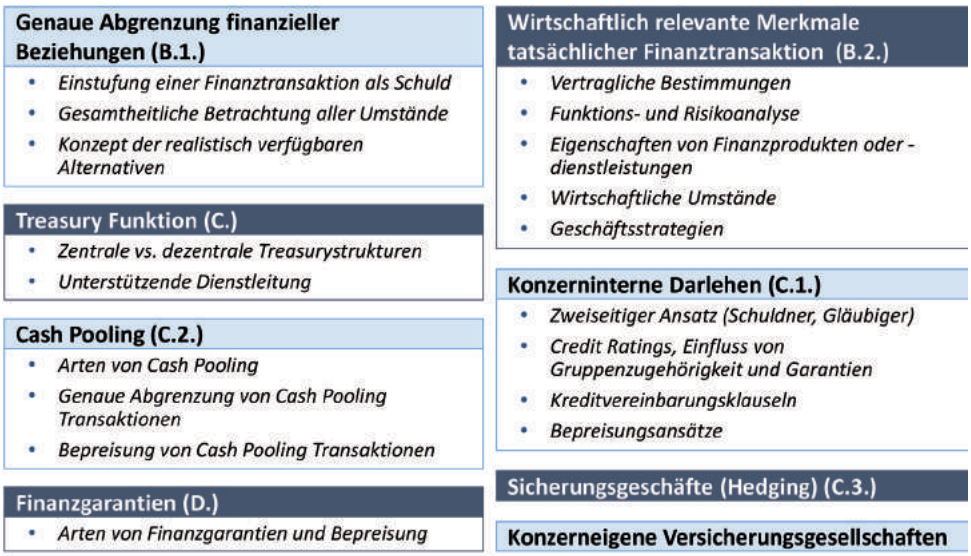


Abbildung 1: Wesentliche Inhalte

Während des Workshops wurden die wesentlichen Aspekte des vorgeschlagenen Fremdvergleichsgrundsatzes näher diskutiert. Diese lassen sich in sechs Punkten zusammenfassen (vgl. Abb. 2 auf S. 36).

Darüber hinaus wird von der OECD vorgeschlagen, bei der Anwendung des Fremdvergleichs eine obligatori-

1) Den Workshop „Internationale Entwicklungen bei konzerninternen Finanzierungen" haben durchgeführt: Dr. Jörg Hülshorst, PwC Düsseldorf / Thomas Wengenroth, Finanzamt Wiesbaden II / Florian Zirnstein, Bayer AG, Leverkusen.

Abbildung 2: Fremdvergleichsgrundsatz

sche F&R Analyse durchzuführen sowie neben den vertraglichen Grundlagen auch sämtliche wirtschaftliche Umstände zu betrachten, welche die Beziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen beeinflussen können.

Analyse von Alternativen

Im „Public Discussion Draft“ schlägt die OECD vor, dass bei der realistischen Betrachtung der verfügbaren Handlungsalternativen die Perspektive jeder der an der Transaktion beteiligten Partei berücksichtigt werden muss. Aus der Perspektive des Darlehensnehmers wären dies beispielsweise die Fähigkeit, die künftigen Schulden zu bedienen, die Fähigkeit, einen Kredit von einem unverbundenen Kreditgeber zu bekommen, der negative Druck auf die Bonität oder die Reputation. Aus der Perspektive des Kreditgebers sollten alternative Anlagemöglichkeiten evaluiert werden.

Bonitätsanalyse und Konzernrückhalt

Die Feststellung der wesentlichen Vergleichbarkeitskriterien und der Ausschluss des internen Preisvergleichs sind Voraussetzung für die Anwendung des externen

Abbildung 3: Bonitätsanalyse

Preisvergleichs und der Durchführung eines Kreditratings für die Ermittlung des Zinssatzes. In der Praxis kann die Bonität auf drei unterschiedliche Arten analysiert werden (vgl. Abb. 3 auf S. 36).

Vergleichbarkeitskriterien und Benchmarks

Nach dem BMF-Schreiben vom 23.02.1983 müssen alle Umstände des Einzelfalls bei der Ermittlung eines fremdvergleichskonformen Preises berücksichtigt werden. Bei konzerninternen Finanztransaktionen sind dies beispielsweise die Höhe, Laufzeit oder Währung des Kredits, etwaige Sicherheiten oder die Kreditwürdigkeit des Schuldners.

Demgegenüber steht der vorgeschlagene Ansatz der OECD innerhalb der BEPS Actions 8 – 10.

Funktionen und Risiken von Darlehensgeber und -nehmer

Gemäß des „Public Discussion Drafts" der OECD ist die F&R Analyse ein obligatorischer Bestandteil des Fremdvergleichs. Darüber hinaus wird im Bericht angemerkt, dass beispielsweise konzerninterne Darlehensgeber nicht notwendigerweise die gleichen Funktionen und Risiken wie eine Bank ausüben und auch nicht den gleichen Prozessen folgen müssen. Des Weiteren wird angemerkt, dass konzerninterne Darlehensnehmer typischerweise eher ein begrenztes Funktions- und Risikoprofil aufweisen.

In diesem Zusammenhang wurden im Workshop auch einige kontroverse Thesen diskutiert, die aus dem von der OECD vorgeschlagenen Ansatz resultieren. Beispielsweise wurde diskutiert, welche Substanz bzw. welches F&R Profil ein konzerninterner Darlehensgeber aufweisen muss, um Risiken zu tragen, oder ob eine F&R Analyse bei der Bestimmung des Zinses der Höhe nach keine große Rolle spielen sollte, wenn ein Preisvergleich anwendbar ist.

Sicherheiten und Nachrangigkeit

Laut des „Public Discussion Drafts" der OECD können tatsächliche Zugriffsmöglichkeiten (z.B. der darlehensgebenden Muttergesellschaft) auch ohne vertragliche Sicherheiten existieren. Demnach sollten verfügbare Sicherheiten auch im Fremdvergleich mit einbezogen werden. Darüber hinaus wird von der OECD angemerkt, dass Sicherheiten endlich sind und nur einmal vergeben werden können bzw. dass konzerninterne Darlehensnehmer auch Möglichkeiten zur Nachverhandlung nutzen können.

In diesem Zusammenhang wurden im Workshop auch einige kontroverse Thesen diskutiert, die aus dem von der OECD vorgeschlagenen Ansatz resultieren. Beispielsweise wurde angemerkt, dass nicht das „ob" sondern die Qualität einer Sicherheit entscheidend ist sowie dass es im Konzern auch unbesicherte und nachrangige Darlehen geben kann. Zudem wurde diskutiert, ob Sicherheiten (dem Grunde und der Höhe nach) und der Rang eines Darlehens relevant für den Fremdvergleich sind.

Bewertung des „Public Discussion Drafts"

Abschließend wurden im Workshop die positiven und negativen Aussagen des „Public Discussion Drafts" diskutiert, welche sich wie folgt zusammenfassen lassen (vgl. Abb. 4).

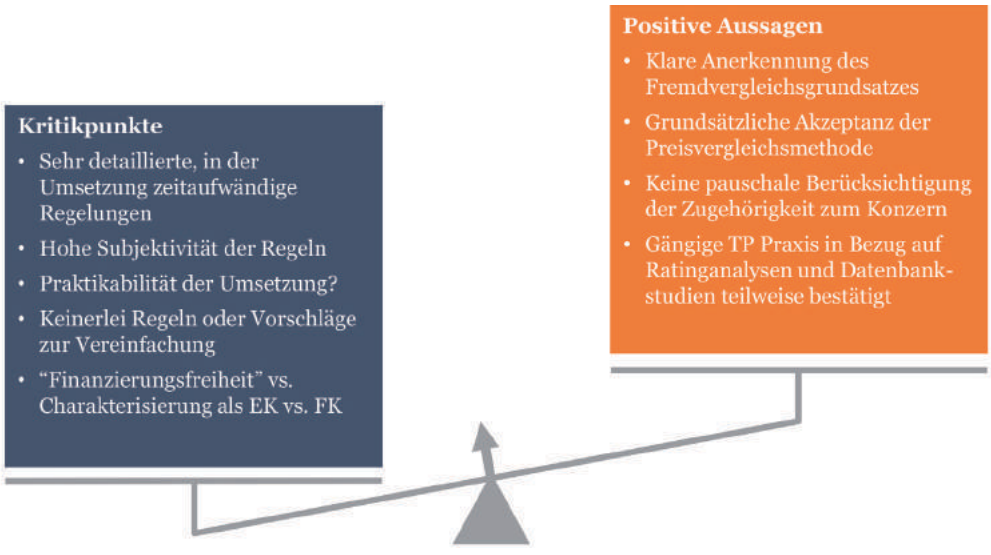


Abbildung 4: Bewertung des „Public Discussion Drafts"

Dr. Dan Bauer, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG, München /
Maik Heggmair, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, München /
Günter Morlock, Zentrales Konzernprüfungsamt Stuttgart

Workshop 6:

Markenrechte / Namensnutzung im Konzern[1]

1. Ausgangslage

Während die Führung des Konzernnamens laut den Verwaltungsgrundsätzen 1983 Tz. 6.3.2 als sogenannter Rückhalt im Konzern nicht verrechenbar ist, differenzierte der BFH in seinen Urteilen vom 09.08.2000 (I R 12/99, Lizenzzahlung an eine ausländische Muttergesellschaft) und 21.01.2016 (I R 22/14, Namensnutzung durch ausländische Tochtergesellschaft) dahingehend, dass zwar die bloße Namensnutzung im Konzern keine entgeltfähige Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG begründet, jedoch im Falle eines untrennbaren Zusammenhangs zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht ein fremdübliches Entgelt verrechnet werden kann bzw. muss, wenn die Überlassung des Markenrechts im Vordergrund steht und ein eigenständiger Wert feststellbar ist.

Als Reaktion auf das jüngste BFH-Urteil gab das BMF-Schreiben vom 07.04.2017 Hinweise zur Anwendung des § 1 AStG für die Abgrenzung zwischen der bloßen Namensnutzung und den ggf. damit verbundenen Markenrechten.

In der Praxis führten die BFH-Urteile in Kombination mit dem BMF-Schreiben kürzlich dazu, dass das Thema Markenrechte / Namensnutzung im Konzern gerade im Rahmen von laufenden Betriebsprüfungen verstärkt aufgegriffen wird und regelmäßig zu regen Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen, Beratern und Finanzverwaltung führt, deren Erörterung nun im vorliegenden Workshop Raum gegeben werden sollte.

2. Vorstellung und Diskussion der Rechtlichen Grundlagen

Bei der kurzen Vorstellung der Rechtlichen Grundlagen wurde insbesondere auf die konkreten Inhalte des BMF-Schreibens vom 07.04.2017 Bezug genommen:

Tatsächlich durchgeführte Geschäftsvorfälle

Demnach ist für die Anwendung des § 1 AStG in jedem Fall auf die tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfälle abzustellen. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Lizenzvertrag lediglich konkludent abgeschlossen wurde oder ob der Geschäftsvorfall in eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung aufgenommen wurde, welche die Bedingungen des § 1 Abs. 4 Nr. 1 lit b AStG nicht erfüllt (rechtliche Änderung der Gesellschafterstellung).

Bezüglich der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung wurde seitens der Workshop-Teilnehmer die Frage aufgeworfen, ob nicht die jüngste EuGH-Rechtsprechung in der Sache „Hornbach“ (vgl. EuGH, Urteil v. 31.5.2018 - Rs. C-382/16 „Hornbach-Baumarkt“) auch auf die Namensnutzung im Konzern übertragbar wäre. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei diese Rechtsprechung allerdings nicht anwendbar, zumal die zugrundeliegenden Sachverhalte nicht vergleichbar seien. An dieser Stelle sei auch auf das kürzlich veröffentlichte BMF-Schreiben vom 06.12.2018 verwiesen, in welchem das BMF seine (restriktive) Auffassung zum Urteil in der Sache „Hornbach“ nun auch offiziell

1) Den Workshop „Markenrechte / Namensnutzung im Konzern“ haben durchgeführt: Dr. Dan Bauer, Münchner Rückversicherungs-Gesellschaft AG, München / Maik Heggmair, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, München / Günter Morlock, Zentrales Konzernprüfungsamt Stuttgart.

dargelegt hat (vgl. BMF-Schreiben vom 06.12.2018 betreffend „Wirtschaftliche Gründe, die den Abschluss eines Geschäfts unter nicht „fremdüblichen Bedingungen“ rechtfertigen – EuGH-Urteil vom 31. Mai 2018 in der Rechtssache C-382/16“).

Workshop 4: Markenrechte / Namensnutzung im Konzern

Allgemein wurde auch im weiteren Verlauf des Workshops immer wieder zur Diskussion gestellt, ob die Abgrenzung zwischen dem Geschäftsvorfall als solchem und der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung im Falle der Namensnutzung im Konzern wirklich so trennscharf verläuft und durchgeführt wird, oder ob nicht vielmehr seitens der Finanzverwaltung eine Tendenz dazu besteht, über diesen Weg bis zu einem gewissen Grad den Konzernrückhalt und entsprechende Synergien verrechnen zu wollen, zumal vergleichbare Sachverhalte unter fremden Dritten oft nicht vorhanden sind.

Entgeltfähigkeit dem Grunde nach

Gemäß BMF-Schreiben vom 07.04.2017 liegt ferner ein Indiz für die Entgeltfähigkeit der Nutzung dem Grunde nach dann vor, wenn der Inhaber gegenüber einem Dritten das Recht oder die tatsächliche Möglichkeit hat, diesen von der Nutzung auszuschließen. Es handelt sich dann um einen Geschäftsvorfall i.S.d. § 1 Abs. 4 S. 1. Nr. 1 AStG unabhängig vom Vorliegen einer schuldrechtlichen Vereinbarung, welche widerlegbar vermutet wird.

Aus den Erfahrungen der Workshop-Teilnehmer mit laufenden Betriebsprüfungen ergab sich, dass seitens der BP oft der markenrechtliche Schutz allein als ausreichend für die Forderung nach einer Vergütung gesehen wurde, sodass diesbezüglich seitens der Workshop-Teilnehmer die Frage nach der Beweislast aufgebracht wurde. Im Rahmen der Diskussion wurde seitens der Finanzverwaltung betont, dass sich eine Entgeltpflicht der Markenüberlassung dem Grunde nach bereits schon immer aus dem Markengesetz und dem daraus resultierenden Schutz ergebe, dass jedoch die Entgeltpflicht der Höhe nach letztlich weiterhin vom wirtschaftlichen Vorteil im konkreten Fall abhänge. Bezüglich der Beweislast läge diese klar bei der Finanzverwaltung mit Ausnahme von Fällen einer unzureichenden Dokumentation oder bei Dauerverlusten.

An dieser Stelle ist auch auf die entsprechenden Klarstellungen des BMF-Schreibens vom 07.04.2017 hinsichtlich der Dokumentationserfordernisse hinzuweisen, nach welchen entsprechende Nutzungsvereinbarungen als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu sehen und die jeweiligen Dokumentationsanforderungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO zu erfüllen sind.

Lizenzberechtigung

Wenn eine Entgeltfähigkeit dem Grunde nach gegeben ist, ist derjenige lizenzberechtigt, welcher die immateriellen Werte tatsächlich geschaffen hat und dem das ausschließliche Recht zusteht, andere von der Nutzung auszuschließen.

Demnach kommt für eine Verrechnung neben dem Nutzungsausschluss besonders der Markenwertschaffung eine bedeutende Rolle zu. In diesem Zusammenhang wurde auch kurz der Einfluss der sogenannten DEMPE-Funktionen thematisiert, welchen spätestens seit dem BEPS-Projekt eine hohe Relevanz in Bezug auf die Schaffung von immateriellen Wirtschaftsgüter beigemessen wird. Weitere Anmerkungen hierzu ergaben sich insbesondere im Rahmen der Diskussionen zum ersten Praxisfall, welcher im nächsten Abschnitt dieses Artikels näher erläutert wird.

Entgeltfähigkeit der Höhe nach

Eine Entgeltfähigkeit der Höhe nach ist sodann grundsätzlich abhängig vom voraussichtlich eintretenden Nutzen. Die Bewertung für immaterielle Wirtschaftsgüter erfolgt dabei in der Regel nach dem hypothetischen Fremdvergleich und einzeln, sofern diese nicht wirtschaftlich eng zusammenhängen.

Im Rahmen des Workshops waren sich die Teilnehmer einig, dass die Bewertung einer Lizenz der Höhe nach grundsätzlich sehr unterschiedlich vorgenommen wird, diese auch deswegen mitunter sehr

diskussionsanfällig ist und es wohl keine Patentlösung für alle Einzelfälle geben kann. Teilweise wurde im Rahmen des Workshops dabei auch von einem Eindruck von „Bauchgefühlsentscheidungen“ der Betriebsprüfungen und daraus resultierender mangelnder Rechtssicherheit berichtet.

Aus dem Plenum heraus wurde in Bezug auf die Lizenzhöhe darüber hinaus vorgeschlagen und diskutiert, ob nicht – ausgehend von der Berücksichtigung alternativer Handlungsmöglichkeiten und der Erwartung eines wirtschaftlichen Vorteils – die Lizenz grundsätzlich abhängig von der Gewinnerwartung ausgestaltet sein sollte, i.e. erst bei Überschreitung einer Routinevergütung eine Lizenz an die entsprechende Gesellschaft belastet werden sollte.

Berücksichtigung des Geschäftsmodells

Gemäß BMF-Schreiben vom 07.04.2017 gilt die Vergütung für die Verwendung der immateriellen Werte bei Vertriebsunternehmen mit dem Einkaufspreis als abgegolten, während diese für eine eigenwirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen der Produktion von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen explizit zu berücksichtigen ist.

Da es im BMF-Schreiben nicht thematisiert wurde, wurde im Rahmen des Workshops darüber diskutiert, inwieweit es angemessen ist, auch im Falle von Auftragsfertigern keine Markenlizenz zu verlangen. Soweit der Auftragsfertiger nur für den Lizenzgeber tätig ist, scheint dies aus fiskalischer Sicht möglich und sinnvoll. Allerdings bestand Uneinigkeit darüber, wer im Falle der Verrechnung einer Lizenz (beispielsweise auch in Fällen in denen der Auftragsfertiger nicht nur für den Lizenzgeber tätig ist) letztlich lizenzpflichtig ist, i.e. die Vertriebsgesellschaft welche die Waren (extern) in den Verkehr bringt oder der Auftragsfertiger welcher die Waren an die Vertriebsgesellschaft veräußert. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann auch bereits der konzerninterne Verkauf durch den Auftragsfertiger ein lizenzpflichtiges „Inverkehrbringen“ darstellen.

Verlustsituation des Lizenznehmers

Im BMF-Schreiben vom 07.04.2017 wurde festgehalten, dass die Verrechnung einer Lizenzgebühr unangemessen sein kann, soweit hieraus eine anhaltende Verlustsituation für den Lizenznehmer entsteht.

Im Rahmen des Workshops wurde diskutiert, wie viele Jahre für eine anhaltende Verlustsituation zugrunde gelegt werden. Während die Dauer grundsätzlich nicht gesetzlich festgelegt sei, verwies Herr Morlock auf die BFH-Rechtsprechung und die gängigen Kommentare, nach welchen in der Regel eine Anlaufphase von drei Jahren am Anfang sowie eine (Total-)Gewinnerwartung ab fünf Jahren angenommen wird. Weiterhin stellte sich die Frage nach der Relevanz der Markenbezogenheit der Verlustursachen, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung die Verlustursachen in jedem Einzelfall zu untersuchen wären.

3. Praxisfälle

Zuletzt wurden im Rahmen des Workshops noch zwei der drei vorbereiteten konkreten Praxisfälle vorgestellt und diskutiert:

Sachverhalt aus dem Maschinenbau – Verrechnung dem Grunde nach?

Während die deutsche Muttergesellschaft A als Eigentümerin der Dachmarke über kein eigenes operatives Geschäft verfügt, sind deren deutsche Tochtergesellschaft B sowie ausländische Enkelgesellschaft C jeweils Strategieträgerinnen für das eigene und voneinander unabhängige Produktportfolio, welches B und C jeweils unter der Dachmarke eigenständig vertreiben.

Nach Argumentation der Betriebsprüfung ist in diesem Fall eine Markenlizenz an die ausländische Enkelgesellschaft C allein auf Basis der Werthaltigkeit der Marke zu verrechnen. Demgegenüber argumentiert das Unternehmen, dass eine Lizenzberechtigung mangels Markenwertschaffung durch die Lizenzgeberin nicht gegeben sein kann. Die wesentlichen wertschaffenden Tätigkeiten erfolgen im Wesentlichen auf Ebene der Gesellschaften B und C jeweils für ihr eigenes Produktportfolio. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Produkte in der betrachteten Maschinenbaubranche auch hochspezifisch sind und im betroffenen B2B-Geschäft nur wenige Anbieter und Abnehmer im relevanten Absatzmarkt tätig sind. Ein zusätzlicher wirtschaftlicher Vorteil oder eine zusätzliche Absatzförderung durch die Nutzung des Konzernnamens ist angesichts der eigenen wertschaffenden Tätigkeiten demnach nicht zu bejahen.

Die anschließende Diskussion im Rahmen des Workshops gab einen Eindruck von den laufenden Betriebsprüfungen zum Thema. Seitens eines Workshop-Teilnehmers wurde dabei die Frage aufgeworfen ob die Finanzverwaltung genauso vorgehen würde, wenn die Muttergesellschaft A nicht

in Deutschland, sondern beispielsweise in einem Steuerparadies ansässig wäre. Zu verweisen ist an dieser Stelle wiederum auf das BMF-Schreiben vom 07.04.2017 nach welchem die Regelungen sowohl für den Inbound- als auch den Outboundfall analog anzuwenden sind.

Sachverhalt aus der Versicherungsbranche – Verrechnung der Höhe nach?

Die deutsche Muttergesellschaft gestattet als Eigentümerin der Konzernmarke verschiedenen ausländischen Tochtergesellschaften die Nutzung der Konzernmarke.

Nach Argumentation der Betriebsprüfung ist die Lizenzhöhe in diesem Fall auf Basis einer Verrechnung des Konzernmarkenwertes anzusetzen. Demgegenüber argumentiert das Unternehmen dass die Lizenzhöhe im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode auf den internen Marketingkosten basieren sollte, da die Überlassung der Konzernmarke im hier betrachteten B2B-Geschäft eher als Routinetätigkeit und sinngemäß als Dienstleistung zu betrachten ist.

Während seitens der Finanzverwaltung eingeräumt wurde, dass die Marke im B2B-Geschäft einen anderen Stellenwert als im B2C-Geschäft hat, ist dennoch eine Markenlizenz nicht undenkbar.

4. Fazit

Zusammenfassend betrachtet bietet die Frage nach der Verrechnung der Marke/Namensnutzung im Konzern weiterhin viele Anhaltspunkte für umfangreiche Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen, Beratern und Betriebsprüfung.

In diesem Zusammenhang sollten auch die internationalen Sichtweisen, inklusive der Entwicklungen im Rahmen des BEPS-Projektes, sowie die Auffassung der ausländischen Finanzverwaltungen im Rahmen dieses doch sehr sachverhaltsbezogenen und streitanfälligen Themas nicht außer Acht gelassen werden.

Letztlich bleibt zu hoffen, dass den zunächst nur nationalen Diskussionen spätestens auf internationaler Ebene mit effektiven Streitbeilegungsmechanismen begegnet werden kann.

Andrea vom Cleff, Deutsche Bank AG, Frankfurt am Main / Michael Kiesewetter, Bundesministerium der Finanzen, Berlin / Dr. Axel Nientimp, KPMG AG, Düsseldorf

Workshop 7:

Betriebsstätten[1]

Artikel 7 eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) sieht regelmäßig und sinngemäß Folgendes vor:

> *Übt ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können, im anderen Staat besteuert werden.*

Damit verbindet ein DBA das Besteuerungsrecht eines Quellenstaates mit dem Vorhandensein einer Betriebsstätte (BS) und den dieser BS zurechenbaren Gewinnen. Beide Kriterien unterliegen einem Wandel, dessen Ende derzeit noch nicht absehbar ist. Daher sollte der Workshop 7 „Betriebsstätten" die Teilnehmer für die aktuellen Entwicklungen sensibilisieren. Bereits das Bestehen einer BS löst erheblichen Compliance-Aufwand aus, dessen Spitze die Gewinnabgrenzung von Stammhaus und BS ist. Deshalb ist es zunächst wichtig, die BS im Unternehmen frühzeitig zu identifizieren.

Historisch betrachtet sind zwei wesentliche Arten von BS national und international etabliert. Die feste Geschäftseinrichtung und die Vertreter-BS zeigten sich bislang recht stabil gegen Änderungen. Der souveräne Umgang mit den beiden Konzepten ist in der Fachwelt weit verbreitet und in den Unternehmensprozessen gut abgebildet.

Dennoch zeigten sich viele Staaten unzufrieden mit der Verteilung der Besteuerungsrechte. Je nach Fiskalpolitik eines Staates finden sich neben den genannten BS häufig Erweiterungen in den bestehenden DBA. Dazu zählen in erster Linie die Dienstleistungs-BS des UN-Musterabkommens, aber in zunehmend häufigen Einzelfällen auch besondere BS im Bereich der Ausbeutung von Gas- oder Ölvorkommen, Bodenschätzen und natürlicher Ressourcen sowie weitergehende Besonderheiten. Die BS eines Unternehmens sind also immer in direkter Abhängigkeit der bestehenden DBA zu identifizieren – „one-size-fits-all" ist hier eher suboptimal.

Auch aus deutscher (Verwaltungs-)Sicht wird das BS-Konzept punktuell kritisch betrachtet. So weicht die nationale Definition einer BS (§ 12, f AO) vom internationalen Standard (Art. 5 DBA) stellenweise ab. Die Diskrepanz nimmt infolge geänderter Auslegung durch den OECD-Musterkommentar tendenziell zu. Inbound müssen BS sowohl nach nationalem, wie internationalem Recht, bejaht werden, um eine Besteuerung in Deutschland durchzuführen. Outbound genügt eine BS nach dem DBA, um die zurechenbaren Gewinne steuerlich freizustellen (oder die im Ausland gezahlte Steuer anzurechnen). Dieses Ungleichgewicht fördert Bestrebungen, die BS-Definitionen anzugleichen. Eine Änderung der nationalen BS-Definition müsste u.a. wegen der Auswirkungen auf die Gewerbesteuer vom Städte- und Gemeindetag mitgetragen werden. Änderungen an der internationalen BS-Definition müssten mindestens mehrheitlich von den OECD-Mitgliedsstaaten getragen werden. Beides scheint gegenwärtig aussichtslos.

Das BEPS-Projekt von OECD und G20 hat unter Aktionspunkt 7 die künstliche Vermeidung des BS-Status untersucht und Gegenmaßnahmen empfohlen. Dabei ist zunächst festzustellen, dass sich die internationale Staatengemeinschaft nicht auf einen Mindeststandard zu den BS einigen konnte. Die Empfehlungen

1) Den Workshop „Betriebsstätten" haben durchgeführt: Andrea vom Cleff, Deutsche Bank AG, Frankfurt am Main / Michael Kiesewetter, Bundesministerium der Finanzen, Berlin / Dr. Axel Nientimp, KPMG AG, Düsseldorf.

stellen daher keinen verpflichtenden Konsens dar, sondern wahlalternative Vorschriften.

Der Mangel an inhaltlichem Konsens lag bereits der Herangehensweise zugrunde. Während viele Staaten allein Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von BS diskutierten, forderten andere weitreichende Änderungen, um eine Umverteilung der Besteuerungsrechte zu erreichen. Letztere zeigen sich mit den Ergebnissen des BEPS-Projekts tendenziell unzufrieden. Das kann zur Folge haben, dass solche Staaten neben der Übernahme der BEPS-Empfehlungen in ihre DBA-Politik entweder eine erneut vom Standard abweichende BS-Definition in die DBA aufnehmen oder die Besteuerung von BS-Gewinnen deutlich umfassender durchführen (oder beides).

Das betrifft dann sowohl die Argumentation über das Vorhandensein einer BS als auch die möglicherweise ausgeweiteten Gewinnerwartungen. Beides sollte daher in die steuerliche Risikoanalyse einbezogen werden. In jedem Fall unterstützt eine gute und umfassende Dokumentation der Geschäftsvorfälle die spätere Diskussion mit allen beteiligten Finanzverwaltungen, was für die Steuerpflichtigen neben Planungs- und Rechtsunsicherheit für die Zukunft auch einen unmittelbaren erheblichen administrativen Mehraufwand bedeutet.

Die Änderungen am BS-Konzept durch das BEPS-Projekt betreffen die Bau- und Montage-BS (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA), die BS-Ausnahmen (Art. 5 Abs. 4 und 4.1 OECD-MA) und die Vertreter-BS (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA). Die geänderten Tatbestände beinhalten nun teilweise unbestimmte Rechtsbegriffe, deren Handhabung auf erhebliche praktische Schwierigkeiten stoßen wird. Außerdem betrachten die neuen Vorschriften nun nicht mehr nur den betroffenen Steuerpflichtigen, sondern alle verbundenen Personen und Unternehmen. Diese Konzernbetrachtung macht die steuerliche Risikoanalyse aufwändiger und muss ggf. Umstände berücksichtigen, die außerhalb der betrachteten Unternehmenseinheit liegen. Um solche BS zu erkennen, sind erhebliche Überwachungsanforderungen der Unternehmen erforderlich. Zusätzlich müssen bestehende Geschäftsmodelle, deren Ziel keineswegs die künstliche Steuervermeidung war, überprüft und angepasst werden.

Besonders fragwürdig ist das Absenken der BS-Schwelle vor dem Hintergrund der Gewinnzurechnung. So veröffentlichte die OECD im März 2018 den Bericht „ Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7". Darin bestätigt sie beispielsweise im Bereich der Vertreter-BS die Erwartungshaltung einer Nullsummentheorie in Tz. 42: „the profits attributable to the PE could be minimal or even zero". Dies ist umso unerfreulicher aus Sicht der Steuerpflichtigen, da der zu bewältigende Compliance Aufwand unabhängig vom erwarteten zu versteuernden Ergebnis entsteht. Ob sich alle Staaten mit diesem Ergebnis zufrieden geben, kann bezweifelt werden. Jedenfalls kehrt in die Diskussionen um das BS-Konzept auch international keine Ruhe ein.

Aktuell werden die Diskussionen erneut aufgenommen, um die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Unternehmensbesteuerung zu prüfen. Unternehmensgewinne digitaler Geschäftsmodelle lassen sich oft nicht einer physischen BS zuordnen. Allerdings ist die derzeit noch unbestimmte Definition einer digitalen BS weit weniger problematisch als die Identifikation relevanter Gewinne, da zentrales Kriterium des Authorised OECD Approaches (AOA) der Ort der Ausübung von Geschäftstätigkeiten durch das Personal des Unternehmens ist. Eine physische Präsenz des Personals ist jedoch im Rahmen digitaler Geschäftsmodelle gerade nicht gegeben und ließe im Falle der Begründung einer digitalen BS die bisherigen Gewinnzuordnungsgrundsätze ins Leere laufen. Traditionelle Vorstellungen über Verrechnungspreise helfen hier also nicht weiter.

Es bleibt abzuwarten, ob sich die Vorstellungen der USA zu Marketing Intangibles oder des Vereinigten Königreichs zur User Participation international durchsetzen können. Aus deutscher (Verwaltungs-) Sicht sollte jedes künftige Konzept durch einen Konsens über eine Mindestbesteuerung abgesichert sein. Denn so könnte die teils emotionale Diskussion um Bedenken der künstlichen Gewinnverlagerung befreit und auf den digitalen Kern zurückgeführt werden. Außerdem kann so erst ein internationaler Konsens gefunden werden, der die Besteuerung vereinheitlicht anstatt wie bisher diversifiziert. Das würde dann auch die steuerliche Risikoanalyse vereinfachen, wenngleich das Konzept einer Mindestbesteuerung selbst ebenfalls nicht einfach ist. ▮

Carsten Fäßler, Deutsche Telekom AG, Bonn / Till Reinfeld, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Düsseldorf / Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen

Workshop 8:

Digitale Betriebsstätten / Betriebsstätten im Lichte der Digitalisierung[1]

Workshop 8 befasste sich im ersten Teil insbesondere mit den politischen Entwicklungen und Konzepten in Bezug auf die Einführung der digitalen Betriebsstätte. Im zweiten Teil ging es um aktuelle Problematiken und Fallbeispiele im Bereich von Betriebsstätten im Lichte der Digitalisierung unter Berücksichtigung des aktuellen gesetzlichen Rahmens.

Zunächst wurde insbesondere auf den digitalen Wandel und die damit einhergehenden Veränderungen der Wertschöpfungsketten eingegangen. Eben diese werden u.a. durch voranschreitende Weiterentwicklungen zum Beispiel auf den Gebieten automatisierter oder dezentraler Produktion, der künstlichen Intelligenz, Vernetzung und Cloudcomputing oder Blockchain zunehmend komplexer.

Im diesem Zusammenhang kann man bei Betrachtung der Wertschöpfungsketten die digitale von der digitalisierten Wirtschaft abgrenzen. Bei der digitalisierten Wirtschaft sind die „klassischen" Geschäftsmodelle zu finden, bei denen jedoch Teile der Wertschöpfung durch technischen Fortschritt digitalisiert werden. Beispiele der digitalisierten Wirtschaft sind u.a. der 3D-Druck zur Herstellung von Komponenten oder der Einsatz intelligenter Dispositionsalgorithmen im Bereich Logistik. Die digitale Wirtschaft hingegen weist Geschäftsmodelle auf, bei denen die Erhebung, Verarbeitung, Auswertung und Nutzung von Daten im Mittelpunkt steht (z.B. Soziale Netzwerke, Internetsuchmaschinen und virtuelle Marktplätze). Bei diesen datenzentrischen Geschäftsmodellen erfolgt die Wertschöpfung auch außerhalb der Unternehmensgrenzen anhand der Aggregation, Zusammenführung, Verarbeitung und Transformation von (Nutzer-)Daten. Dem Nutzer kommt dabei eine besondere Stellung zu. Dieser agiert sowohl als Produzent von verwertbaren Informationen (Datenträger) als auch als Konsument und kann daher als sog. „Prosument" bezeichnet werden.[2]

Bei datenzentrischen Geschäftsmodellen bedienen sich die Plattformen von Unternehmen im Ausland der Infrastruktur und der Mitwirkung der Nutzer im Inland, was in politischen Diskussionen als zunehmend „unfair" angesehen wird. Der Wertzuwachs börsengelisteter großer Plattform-Gesellschaften stieg in den letzten Jahren beträchtlich. Es stellt sich grundsätzlich die Frage, wo die Gewinne der Gesellschaften zu versteuern sind. Die Problematik der Besteuerung der digitalen Wirtschaft wurde bereits vor fünf Jahren von der OECD erkannt und im Bericht vom 19.07.2013 zu Aktionspunkt 1 des BEPS-Aktionsplans thematisiert. Inzwischen wurde die Problematik auch durch die Europäische Kommission aufgegriffen. Auf EU-Ebene soll der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer sowie die Nutzung von Infrastruktur durch die digitale Wirtschaft bei der Besteuerung im Land der Nutzer Berücksichtigung finden. Da bereits in einigen Mitgliedsstaaten entsprechende unilaterale Maßnahmen auf den Weg gebracht wurden und um eine weitere Fragmentierung zu vermeiden, ist laut der EU-Kommission eine Übergangslösung auf EU-Ebene notwendig, bevor eine umfassende Lösung auf globaler Ebene erreicht werden kann. Daher wird vorgeschlagen, zunächst als Übergangslösung eine Digitalsteuer (Digital Services Tax) auf anteilige digitale Bruttoerträge zu erheben, sofern bestimmte Größenkriterien erfüllt werden. In diesem Zusammenhang wurde im Workshop u.a. diskutiert

1) Den Workshop „Digitale Betriebsstätten / Betriebsstätten im Lichte der Digitalisierung" haben durchgeführt: Carsten Fäßler, Deutsche Telekom AG, Bonn / Till Reinfeld, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Düsseldorf / Lars Wargowske, Finanzamt Königs Wusterhausen, Zentrale Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstelle.
2) Vgl. Greil / Fehling, Verrechnungspreisbestimmung im Zeitalter der Digitalisierung, IStR 2017, 757 ff.

und kritisiert, dass digitale Bruttoerträge und die Bemessung der Erträge nicht klar definiert werden. Der Steuerpflichtige sieht sich daher großer Rechtsunsicherheit ausgesetzt. Auch wurde angesprochen, dass zumindest in Deutschland u.a. der Datenschutz eine Umsetzung zusätzlich verkomplizieren würde. Die Erhebung und Verwertung der notwendigen Daten stellt auch die Finanzverwaltung vor erhebliche Aufgaben. Ein Umsetzungsdefizit erscheint bei der Digitalsteuer daher von vornherein nicht als ausgeschlossen. Es ist fraglich, ob das bisher von verschiedenen Seiten kalkulierte mögliche Besteuerungsaufkommen in Deutschland den Aufwand für die Einführung und Erhebung der Digitalsteuer rechtfertigt.

Eine umfassende Lösung auf internationaler Ebene soll langfristig durch Einführung einer „digitalen Betriebsstätte" erreicht werden. Derzeit besteht auf der Grundlage der aktuellen gesetzlichen und abkommensrechtlichen Situation bei der möglichen Besteuerung einer ausländischen Plattform-Gesellschaft im Inland in vielen Fällen mangels fester Geschäftseinrichtung kein Anknüpfungspunkt. Die EU-Kommission schlägt daher vor, die physischen Anknüpfungspunkte bei der Betriebsstättendefinition durch die signifikante digitale Präsenz zu erweitern. Die signifikante digitale Präsenz definiert sich dabei durch ausgeführte Geschäfte, welche ganz oder teilweise aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle bestehen und zudem gewisse Größenkriterien (u.a. Umsatz, Anzahl von Nutzern, etc.) erfüllen. Im Workshop wurde vertiefend über die mögliche Anpassung der Betriebsstättendefinition diskutiert. Dabei wurde überlegt, ob die Wertschöpfung durch Sammlung und Weiterverarbeitung von Nutzerdaten durch den Formulierungsvorschlag abgedeckt wird. Sollte der zugrunde liegende Nexus weiter gefasst werden, könnten beispielsweise auch Nutzerdaten sammelnde PKW deutscher Automobilhersteller im Ausland zu einer entsprechenden digitalen Präsenz im Ausland führen. Alternativ zur Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs wurde überlegt, ob die Einführung einer digitalen Quellensteuer konzeptionell nicht vorteilhaft sei. Es wurde auch angemerkt, dass die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs in den Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund der zur Zeit recht deutlichen Verteilung der Plattform-Unternehmen insbesondere auf die USA und China zu schwierigen Verhandlungen mit diesen Ländern führen werden. Aufgrund der derzeitigen politischen Neigung zu unilateralen Regelungen zur Verteidigung des nationalen Steueraufkommens (z.B. US Tax Reform), der zunehmenden Komplexität von Wertschöpfungsketten infolge der Digitalisierung/Globalisierung und der daraus folgenden erhöhten Granularität bei der Dokumentation und dem Nachweis der Fremdvergleichskonformität stellte sich an dieser Stelle die Frage des Oberthemas der 5. AWV-Verrechnungspreistagung „Quo Vadis, Fremdvergleich?". Aufgrund der beschriebenen Entwicklungen kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine Vereinfachung durch die (teilweise) Aufgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes mittelfristig unumgänglich ist und z.B. international verhandelte und abgestimmte, formelhafte Gewinnaufteilungsmechanismen an dessen Stelle treten.

Im zweiten Teil des Workshops wurden einzelne Fallbeispiele zu Betriebsstätten im Zeitalter der Digitalisierung unter Berücksichtigung der aktuellen rechtlichen Umstände dargestellt und diskutiert.

Fallbeispiel 1: Messstation im Ausland

Im Fallbeispiel verfügt eine in Deutschland ansässige A-GmbH über eine Vielzahl von hochtechnisierten Messstationen im Ausland, welche für landwirtschaftliche Zwecke automatisiert und selbständig die Bodenbeschaffenheit regelmäßig kontrollieren und Verbesserungsmaßnahmen in einem automatisierten Bericht zusammenfassen. Dieser Bericht wird ohne weitere Bearbeitung durch die A-GmbH an die Kunden im Ausland weitergeleitet. Im vorgestellten Beispielsfall ist ersichtlich, dass grundsätzlich keinerlei Personalfunktionen im Ausland ausgeübt werden und die physische Präsenz ohne eine feste Geschäftseinrichtung zu keiner Begründung einer Betriebsstätte führt (soweit keine Dienstleistungsbetriebsstätte im DBA vereinbart wurde). Es wurde aber klar, dass die Finanzverwaltungen bei umfangreichen, wertschöpfenden technischen Einrichtungen Anknüpfungspunkte für eine physischen Präsenz über mögliche Verfügungsmacht sowie die Wartung und Überwachung der technischen Vorrichtungen suchen.

Fallbeispiel 2: Der mobile Arbeitnehmer in der digitalisierten Welt

Der technische Fortschritt verändert die Arbeitswelt und damit auch die Mobilität von Mitarbeitern und Entscheidungsträgern und ermöglicht den weltweiten Zugriff auf Firmennetzwerke. Als Folge nimmt das Homeoffice an Bedeutung zu. Sind dabei nun Grenzgänger involviert, wird die Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen nach dem Territorialitätsprinzip komplexer. Im daraufhin diskutierten Fallbeispiel ist die A-GmbH eine im Bereich der Herstellung von Fitnessarmbändern in Deutschland ansässige Obergesellschaft. Da sich der deutsche Entwicklungsstandort in der grenznahen Region zu Polen befindet, werden zunehmend polnische Programmierer und Ingenieure angestellt, welche über einen Arbeitsplatz in Deutschland verfügen, aber vorzugsweise aus dem Homeoffice

in Polen tätig werden (zwischen 1 und 3 Tagen in der Woche). Dabei werden u.a. auch wesentliche Planungsschritte und z.B. Patentanmeldungen endverantwortlich aus dem Homeoffice vorgenommen. Die Workshop-Teilnehmer stellten fest, dass die Digitalisierung eben diese Modelle zunehmend fördert. Der Homeoffice-Vertrag und die entsprechende Schlüsselgewalt des Arbeitgebers spielt bei der Frage nach einer Betriebsstätte eine entscheidende Rolle. Je nach Aufgabenbereich und Hierarchiestufe des Mitarbeiters ist selbst eine Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung durch entsprechend dauerhafte Aufenthalte im Ausland möglich. Von Seiten der Finanzverwaltung wurde darauf hingewiesen, dass sich Auslandsaufenthalte anhand von Informationen etwa aus der Lohnbuchhaltung im Regelfall nachvollziehen lassen.

Fallbeispiel 3: Dezentrale Produktion in Zeiten der Digitalisierung

Auch hat der technische Fortschritt durch Robotik und Automatisierung Auswirkungen auf die Produktion. Dabei rückt der Wertschöpfungsfaktor Mensch zunehmend in den Hintergrund. Es sind zunehmend dezentrale, automatisierte und additive Fertigungsprozesse zu beobachten. Im Fallbeispiel 3 wurde ein entsprechender Fall zu einem deutschen Sportartikelhersteller diskutiert, der ein Verfahren zum 3D-Druck von Sportschuhen entwickelt hat und damit die entsprechende Herstellung der Schuhe in Sportgeschäfte verlegt. Die Diskussion knüpfte an die in Fallbeispiel 1 dargestellten Probleme an, wurde aber um eine mögliche Funktionsverlagerung erweitert.

Fallbeispiel 4: Vertrieb im digitalen Zeitalter

Bei den Vertriebsmodellen sind zwei Entwicklungen zu beobachten. Zum Einen treten konzerninterne Online-Vertriebsplattformen in Konkurrenz zum klassischen Vertrieb. Zum Anderen führt der Trend, Lösungen statt Produkte zu verkaufen, zu erhöhten Anforderungen an Vertriebsmitarbeiter und damit zu einem zunehmend gewichtigeren Wertschöpfungsbeitrag. Im Fallbeispiel 4 stellt die E-AG Medizintechnik her und vertreibt diese weltweit über das eigene Betriebsstätten-Agenten-Netzwerk. Dabei entwickelte sich das Unternehmen vom Anbieter einfacher Röntgengeräte hin zu einem hoch spezialisierten Anbieter computergesteuerter Operationstechnik. In der Diskussion stellte sich die Frage, unter welchen Umständen die Vergütung der Vertriebseinheit angepasst werden müsste.

Im Anschluss an die Fallbeispiele wurde abschließend von Seiten der Finanzverwaltung auf die Gefahr der (ungewollten) Verlagerung der Buchführung ins Ausland aufgrund von Cloud-Lösungen externer Anbieter hingewiesen. In einigen Fällen wäre eine solche Verlagerung nicht zulässig, da einige Jurisdiktionen den Datenzugriff gesetzlich nicht unmittelbar zulassen (z.B. Schweiz). Es ist daher darauf zu achten, dass das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen eine entsprechende Auskunftsklausel enthält und sich die Finanzdaten einem Server in einem bestimmten Land zuordnen lassen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Workshop aufgezeigt hat, dass die Teilnehmer insbesondere die Einführung einer Digitalsteuer kritisch sehen. Ob eine „digitale Betriebstätte“ zu interessengerechten Lösungen führt, wird als fraglich angesehen. Die zukünftigen politischen und rechtlichen Entwicklungen gilt es daher im Detail zu verfolgen. Die Digitalisierung führt aber auch unter den aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen zu einer erhöhten Komplexität in Bereich der Verrechnungspreise, die mit Einführung einer Digitalsteuer bzw. der Definition einer „digitalen Betriebstätte“ eher noch zunehmen wird. Ob die Entwicklungen das mittelfristige Ende des Fremdvergleichsgrundsatzes zugunsten vereinfachter formelhafter Gewinnaufteilungsmechanismen bedeutet, kann nicht ausgeschlossen werden. ▮

Magdalena Bonna, Ernst & Young GmbH, Eschborn /
Anna Feikus, Ernst & Young GmbH, Eschborn

Post Post-BEPS: Ausblick auf die Aktivitäten der OECD[1]

Dr. Achim Pross, Leiter der Abteilung „International Co-operation and Tax Administration“ des „Centre for Tax Policy and Administration“ der OECD gab im Rahmen seines Vortrags Einblicke in die aktuellen Aktivitäten der OECD sowie einen Ausblick in die Zukunft, insbesondere bezüglich der Digitalwirtschaft. In seinem Vortrag fasste Dr. Pross die aktuellen Entwicklungen anhand der drei folgenden Themen zusammen:

1) Implementierung der BEPS-Maßnahmen,
2) Steuersicherheit („Tax certainty“),
3) Digitalwirtschaft.

Um die Arbeiten der OECD besser verstehen und einordnen zu können, gab er einleitend zunächst wichtige Hintergrundinformationen zu der Struktur der OECD. Zwar umfasst die OECD selbst aktuell lediglich 36 Mitglieder, steuerpolitische Themen werden jedoch im Rahmen des „OECD Inclusive Framework on BEPS“ von aktuell 124 Mitgliedern gemeinsam besprochen. An die anwesenden Unternehmensvertreter gerichtet hob er als Vorteil hervor, dass damit ca. 99% des Umsatzes der deutschen Unternehmen repräsentiert seien. In den gemeinsamen Diskussionsrunden sitzen also alle Verantwortlichen gemeinsam am Tisch, die die beschlossenen Maßnahmen dann auch national umsetzen. Dies biete nach Auffassung von Dr. Pross somit auch eine große Chance – nämlich, dass auf dieser Basis grundlegende Themen, wie z.B. die Digital Tax, gemeinsam abgestimmt und umgesetzt werden. Denn grundlegendes Ziel sei es, einheitliche Regeln der Besteuerung zu schaffen, die so weit wie möglich international abgestimmt sind.

Dr. Achim Pross, OECD, bei seinem Vortrag „Post Post-BEPS: Ausblick auf die Aktivitäten der OECD“.

1) Implementierung der BEPS Maßnahmen

Hinsichtlich der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen fasste Herr Dr. Pross kurz den gegenwärtigen Stand zusammen (vgl. Abb. 1 auf S. 50).

Hinsichtlich des Umsetzungsstands der BEPS-Maßnahmen und auch in der jeweiligen Einschätzung dazu gibt es in den einzelnen Ländern allerdings noch erhebliche Unterschiede. Unter Bezugnahme

1) Der Abschlussvortrag wurde von Dr. Achim Pross, Head of the International Co-operation and Tax Administration, Division Centre for Tax Policy and Administration, gehalten.

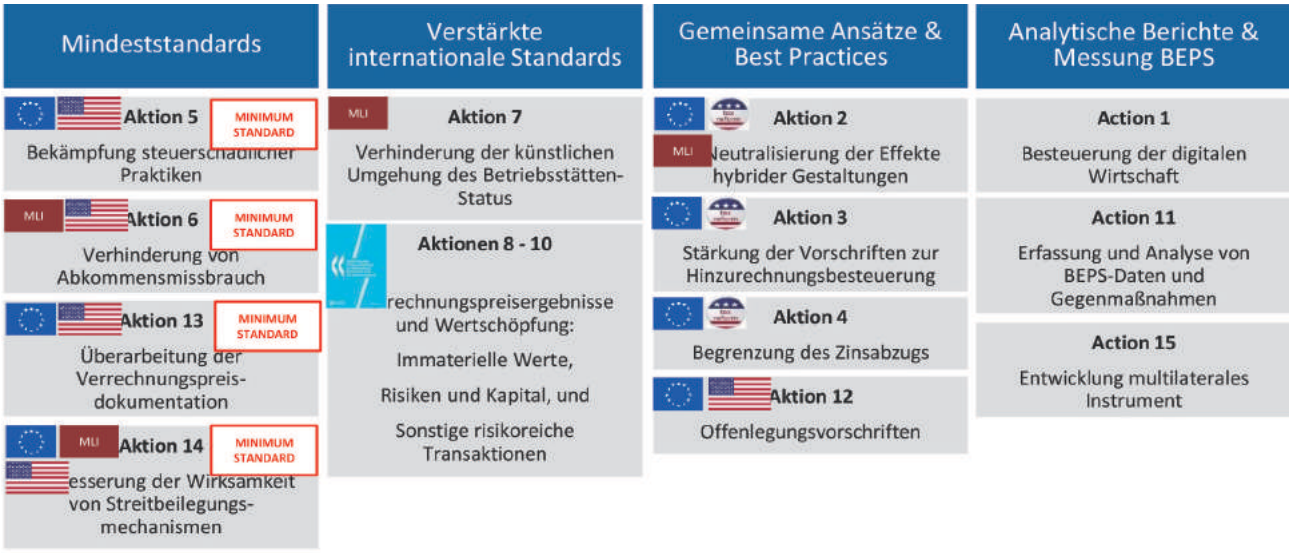


Abbildung 1: Umsetzungsstand der BEPS-Maßnahmen im Überblick

auf den Titel der diesjährigen AWV Verrechnungspreisfachtagung „Quo Vadis, Fremdvergleich?“ hat Herr Dr. Pross die relevanten BEPS-Maßnahmen dahingehend analysiert, inwieweit die OECD bei ihrem Lösungsweg den Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen hat oder welche anderen Prinzipien, wie z.B. Substanzerfordernisse, jeweils angewandt wurden (sofern für den jeweiligen Aktionspunkt relevant).

Aktion 2: Hybride Gestaltungen: Hier folgt die OECD nicht der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, sondern schlägt mechanische Anti-Hybrid-Mismatch-Regelungen vor, die beispielsweise durch das Versagen des Betriebsausgabenabzugs Besteuerungsinkongruenzen vermeiden sollen.

Aktion 3: Hinzurechnungsregelung: Auch hier lässt sich beobachten, dass der Fremdvergleichsgrundsatz der OECD nicht als konzeptionelle Grundlage diente. Gleiches gilt bei diesem Thema auch für ein Element der US-Steuerreform, der sog. GILTI-Besteuerung (Global Intangible Low Taxed Income).

Aktion 4: Zinsschranke: Zunächst betonte Herr Dr. Pross nochmal, dass das deutsche Modell der Zinsschranke ein „Exportschlager“ im Steuerbereich sei und sich die OECD wesentlich an der deutschen Regelung orientiert hat. Die Zinsschranke als formelhafter Ansatz basiert ebenfalls nicht auf dem Grundgedanken des Fremdvergleichs.

Aktion 5: Steuerschädliche Praktiken: Die OECD wählte hier einen Nexus-Ansatz anstatt des Fremdvergleichs. Beispielsweise sind die Substanzanforderungen bei Patentboxen nicht an die DEMPE-Funktionen geknüpft. Aktuell hat lediglich Frankreich noch ein nicht-Nexus-konformes Patentboxregime; hat aber angekündigt, dies zeitnah zu ändern. Auch in Bezug auf die FDII (“Foreign Derived Intangible Income“)-Regelung im Rahmen der US-Steuerreform stellt sich die Frage, wie dies im Kontext der Präferenzregime unter Aktionspunkt 5 einzuordnen ist.

Als Zwischenfazit fasst Dr. Pross aus politischer Sicht zusammen: Es sind Stützen bzw. Gebäude innerhalb der internationalen Steuerarchitektur errichtet worden, die keine Ausflüsse des Fremdvergleichs darstellen, bei denen man teilweise auch mit dem Fremdvergleich hätte arbeiten können, sich aber aus anderen technischen und politischen Gründen für einen anderen Ansatz entschieden hat.

Aktion 13: Country-by-Country Reporting („CbCR“): Im Rahmen von Aktionspunkt 13 wurde durch die OECD eine weltweite Standardisierung von Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften beabsichtigt. Dabei ist der länderbezogene Bericht, das sog. County-by-Country Reporting „CbCR“, als eine wesentliche Neuerung durch den dreigliedrigen Dokumentationsansatz des BEPS-Aktionspunktes 13 zu sehen. Im Jahr 2016 gab es in 57 Jurisdiktionen die Verpflichtung zur Erstellung des CbCR und ca. 7.000-7.500 länderbezogene Berichte wurden angefertigt. In 2017 gab es bereits in 75 Ländern eine solche Verpflichtung. Die Berichte werden seit Juni dieses Jahres von den Finanzverwaltungen im Rahmen des Informationsaustauschs ausgetauscht. Es werden ca. 90% der globalen Körperschaftssteuergrundlage durch das CbCR abgedeckt. Dr. Pross räumte ein, dass die Aussagekraft der Berichte al-

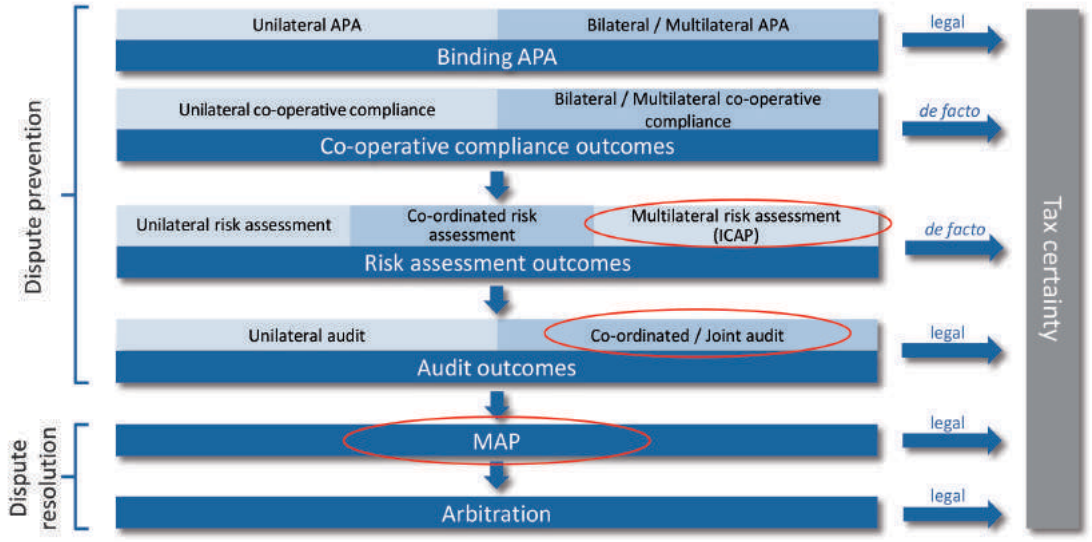


Abbildung 2: Wege zu mehr Steuersicherheit

lein ggf. begrenzt sei, was zu Teilen auch erklärt, wieso die OECD Bedenken gegen ein öffentliches country-by-country reporting hat. Die Maßnahme 13 wird im Jahr 2020 seitens der OECD überprüft. Dies hatten einige Länder zur Bedingung gemacht, unter der sie BEPS Maßnahme 13 im ersten Schritt überhaupt zugestimmt hatten. Die Ergebnisse der Überprüfung werden 2020 veröffentlicht, d.h. die Überprüfung selbst läuft bereits jetzt. Herr Dr. Pross forderte an dieser Stelle die anwesenden Industrievertreter auf, dass die Wirtschaft, ggf. über Verbände, durchaus Punkte anbringen solle, die im Review-Prozess untersucht werden sollen. Dabei handele es sich um eine technische Debatte, politisch begleitet, in der auch praktische Detailfragen (z.B. aggregierte vs. konsolidierte Daten) geklärt werden sollen.

2) Steuersicherheit („Tax certainty")

Der CbCR bietet den Steuerverwaltungen einerseits die Möglichkeit einer risikoorientierten Prüfung. Andererseits bedeutet die Reporting-Verpflichtung für die Steuerpflichtigen Unsicherheiten hinsichtlich der Interpretation der Daten, und somit entsteht ein Bedürfnis, den beteiligten Finanzverwaltungen etwaige Besonderheiten (am besten direkt gemeinsam) zu erklären. Wie kann man dies sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die beteiligten Finanzverwaltungen effizient gestalten?

Abbildung 2 fasst zunächst die verschiedenen Wege zu mehr Steuersicherheit zusammen. Unter dem Thema Steuersicherheit fokussierte sich Herr Dr. Pross in seinem Vortrag auf die Möglichkeiten des „multilateral risk assessment" im Rahmen des International Compliance Assurance Programme („ICAP") und Verständigungsverfahren („Mutual Agreement Procedure"; „MAP"). Das Ziel der OECD Arbeiten sei eigentlich, möglichst weniger Fälle in das Verständigungsverfahren zu bringen und stattdessen diese, wenn möglich, bereits frühzeitig zu klären. Eine Möglichkeit dazu stelle z.B. das ICAP dar. Die OECD überlegt, das ICAP als ein größeres Pilot-Projekt mit mehr Ländern und Steuerpflichtigen zu testen, bevor es für alle Länder eingeführt werden könnte. Das Grundkonzept hinter ICAP sei durch erhöhte Transparenz im Rahmen eines multilateralen, standardisierten Vorgehens, zu einer besseren und international einheitlicheren Risikosteuerung zu kommen. Anders als bei einem APA gibt es dabei keine rechtlich bindende Zusage seitens der Finanzverwaltung, sondern einen sog. „Outcome Letter". Im Fokus stehe Transparenz, und im Gegenzug „de facto" Rechtssicherheit.

Sofern im Rahmen der „Dispute Prevention" keine Einigung erzielt werden kann, stellt das Verständigungsverfahren eine Möglichkeit dar, Doppelbesteuerung zu beseitigen. Auf der Seite der OECD werden dazu aktuelle, länderspezifische Statistiken veröffentlicht.[2] In den Jahren 2016 und 2017 lag Deutschland jeweils auf Platz eins mit der größten Anzahl an anhängigen MAP-Fällen. Auch in Bezug auf BEPS-Maßnahme 14 finden regelmäßig Überprüfungen der Länder statt. Herr Dr. Pross richtete wieder die Aufforderung an das Publikum, dass die Industrie Input dazu einbringen möge.

2) Vgl. „Mutual Agreement Procedure Statistics for 2017", auf: http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm (zuletzt abgerufen Januar 2019).

3) Digitalwirtschaft

In seinem dritten Themenkomplex des Vortrags fokussierte sich Herr Dr. Pross auf die gegenwärtigen Entwicklungen zur Besteuerung der Digitalwirtschaft und gewährte Einblicke in die gegenwärtigen Diskussionen innerhalb der OECD. Anhand der folgenden Graphik verdeutlichte er, wie die Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern an der Wertschöpfung zugenommen hat.

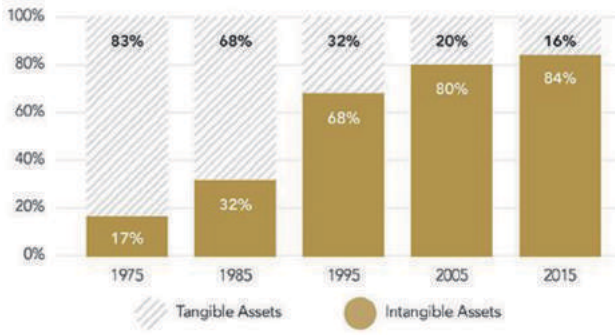


Abbildung 3: Komponenten der S&P 500 Marktkapitalisierung

Immer häufiger lassen sich integrierte Geschäftsmodelle beobachten, in denen typischerweise wenige Vergleichswerte aus externen Geschäftsbeziehungen verfügbar sind, die für den Fremdvergleich herangezogen werden können.

In der Debatte zur Digitalwirtschaft bzw. Digitalsteuer lassen sich grundsätzlich zwei Ansätze unterscheiden, so Pross: 1) Interimslösung, mit Beispiel Digital Service Tax; sowie 2) Langfristige Lösungen. Auch lassen sich die bisherigen Vorschläge wie beispielsweise die Digital Services Tax der EU nicht immer den herkömmlichen Kategorien der Einkommens- oder Umsatzsteuer zuordnen.

Auf OECD-Ebene habe man sich geeinigt, nicht an einer globalen Zwischenlösung zu arbeiten. Somit werde seitens der OECD nun an einer langfristigen Lösung gearbeitet, wobei hier die Diskussionslinie zwischen den 120 Staaten des Inclusive Frameworks nicht anhand der üblichen Grenze zwischen Entwicklungsländern und entwickelten Ländern verläuft, sondern es zeigt sich ein wesentlich gemischteres Bild. Gemäß Pross lassen sich drei große Gruppen unterscheiden:

- Gruppe 1: Vertreter dieser Gruppe sind der Meinung, dass die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Grundsätze und Maßnahmen ausreichend seien und dass keine weiteren Änderungen notwendig seien.

- Gruppe 2: Länder wie beispielsweise UK erkennen an, dass es im Digitalbereich einige Unternehmen gibt, für die es Handlungsbedarf gäbe, weitere Änderungen im steuerlichen Bereich neben dem BEPS-Projekt durchzusetzen.

- Gruppe 3: Hierbei handelt es sich um Länder, z.B. die USA, die die Auffassung vertreten, dass das Thema nicht nur eine kleine Gruppe von Digitalunternehmen betreffe. „Digitalunternehmen" könne man nicht so einfach abgrenzen. Ihrer Auffassung nach sollten steuerliche Reformen in diesem Bereich eine breitere Gruppe von Unternehmen umfassen.

Nach Auffassung von Dr. Pross sollten bei den Diskussionen zwei Themen auseinander gehalten werden. Die erste Diskussion sei eine BEPS-Debatte darüber, ob es Steuergerechtigkeit gebe. Dies bezeichnet er als das „BEPS-Problem", welches häufig in der politischen Debatte angeführt werde und sich hauptsächlich auf eine subjektive Einschätzung von Steuergerechtigkeit beziehe. Bei der zweiten Debatte handele es sich im Prinzip um ein Allokationsproblem. Dabei geht es im ersten Schritt um die Begründung des Steueranspruchs insgesamt und im zweiten Schritt um die Frage nach einer gerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte. Hier merke man an den aktuellen Entwicklungen, dass das traditionelle Prinzip von Betriebsstätten brüchig wird. Herr Dr. Pross äußerte Zweifel, dass wir in der Lage sein werden, dass Konzept der Betriebsstätte so beizubehalten, wie es heute formuliert steht. An dieser Frage könnte es zum Bruch zwischen den Ländern kommen und dann hätte man keinen einheitlichen Ansatz mehr. Entscheidend stelle sich in jedem Fall die Frage der angemessenen Verrechnungspreise. Nicht die virtuelle Betriebsstätte an sich stelle seiner Auffassung nach das Problem dar, sondern die Verrechnungspreise, also die Frage, wie viel der Einkünfte einer steuerlichen Präsenz zuzuordnen sind. Wichtig ist hier, dass sich die Länder nicht nur auf ein Prinzip einigen, sondern auch die Frage, wie man dies umsetzt. Herr Dr. Pross schloss seinen Vortrag mit dem Gedanken, dass die Verrechnungspreise dadurch nicht noch komplizierter werden sollten.

Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.

Die AWV e.V. ist das zentrale Forum in Deutschland, das aktuelle Fragen rund um das Thema Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung von Staat und Unternehmen aufgreift. Erklärtes Ziel dabei ist es, Antworten auf die Anforderungen eines permanenten Aufgaben- und Technologiewandels zu liefern, und so eine reibungslose, effiziente Verwaltung zu fördern.

Mit über 200 Mitgliedsunternehmen und mehr als 1.200 ehrenamtlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern arbeiten wir an der Entwicklung zukunftswirksamer Regeln und Verfahren, die Verwaltungskosten reduzieren und den Nutzen für Wirtschaft und Verwaltung optimieren. Im Rahmen von Arbeitskreisen wirken hierfür Kooperationspartner aus öffentlicher Verwaltung, Wirtschaft und Drittem Sektor – unter Beteiligung der Wissenschaft – aktiv zusammen. Die AWV versteht sich dabei als neutraler Mittler zwischen den Sektoren und lässt sich vom Gedanken einer Partnerschaft zwischen Wirtschaft und Verwaltung leiten.

Die AWV wird gefördert vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie aufgrund eines Beschlusses des Deutschen Bundestages.

Besuchen Sie uns auf unseren Internetseiten:

- die zentrale AWV-Internetseite
  www.awv-net.de
- unsere spezielle Internetseite zur Vereinheitlichung der Datenübermittlung
  www.extra-standard.de
- unsere spezielle Internetseite zum Thema Webarchivierung
  http://webarchivierung.awv-net.de
- unsere Internetseite des Forums elektronische Rechnung Deutschland (FeRD)
  www.ferd-net.de

Die vorliegende Publikation wurde vom AWV-Arbeitskreis 3.5 „Verrechnungspreise“ erarbeitet.

Arbeitskreisleiter
Werner Thumbs, Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein

AWV-Fachreferentin
Silke Schröder

Der Arbeitskreis „Verrechnungspreise“ fördert den aktiven Austausch zwischen Unternehmen, beratenden Berufen und Verwaltung im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise und begleitet die aktuellen Entwicklungen auf nationaler und internationaler Ebene unter besonderer Berücksichtigung ihrer Umsetzung in die Praxis.

Weitere AWV-Veröffentlichungen

AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (Hg.)

Eschborn, Dezember 2018
AWV-Best.-Nr.: 09300-w

Umfang: 222 Seiten
Preis: kostenfrei

Diese Publikation ist im AWV-Arbeitskreis „Auslegung der GoBD beim Einsatz neuer Organisationstechnologien“ entstanden.

GoBD – Ein Praxisleitfaden für Unternehmen (Version 1.1)

Für ein besseres Verständnis der GoBD und ihrer Anwendung hat die Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV), auf Initiative und in enger Zusammenarbeit mit zahlreichen Wirtschaftskammern und -verbänden, einen GoBD-Praxisleitfaden entwickelt, an dem sich Unternehmen und deren steuerliche Berater orientieren können.

Die Publikation kann kostenfrei über die Internetseite der AWV heruntergeladen werden:

www.awv-net.de/gobd-praxisleitfaden-iks

GoBD – ein Praxisleitfaden: Fortsetzung nicht verpassen

Der Leitfaden ist als „lebendes“ Dokument konzipiert, in das neue Entwicklungen und Hinweise kurzfristig aufgenommen werden können. So steht das nächste Update des Leitfadens bereits im Raum. Ein wichtiger Schritt zur Fortentwicklung des Dokuments wird die Überarbeitung der GoBD durch das Bundesministerium der Finanzen sein, die weiteren Ergänzungsbedarf für den Leitfaden nach sich ziehen dürfte. Nähere Informationen werden rechtzeitig auf der AWV-Internetseite und im AWV-Newsletter veröffentlicht.

Weitere AWV-Veröffentlichungen

AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (Hg.)

Eschborn, Oktober 2015

Umfang: 49 Seiten
Preis: kostenfrei

Diese Publikation ist im AWV-Arbeitskreis „Auslegung der GoBD beim Einsatz neuer Organisationstechnologien“ entstanden.

Musterverfahrensdokumentation zur Belegablage (Version 1.0)

Die Muster-Verfahrensdokumentation der AWV erfüllt den drängenden Ruf der Praxis nach Mustervorlagen und Hilfestellungen zu den GoBD und fußt auf einer breiten Basis von beteiligten Fachexperten sowie Wirtschaftskammern und -verbänden.

Die Publikation kann kostenfrei über die Internetseite der AWV heruntergeladen werden:

- www.awv-net.de/Muster-Verfahrensdokumentation

Hinweise für Verbände und andere Multiplikatoren

Um möglichst vielen Unternehmen mit unserer Muster-Verfahrensdokumentation Hilfestellung geben zu können, möchten wir Verbände und andere Multiplikatoren einbeziehen. Wir freuen uns über Ihre Verlinkung mit unserer Seite und geben Ihnen gerne die Möglichkeit, auf Ihrer eigenen Internetseite eine mit Ihrem Logo aufbereitete Version der Muster-Verfahrensdokumentation zur Verfügung zu stellen.

Impressum

Herausgeber
AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.
Düsseldorfer Straße 40
65760 Eschborn
www.awv-net.de
info@awv-net.de

Verantwortlich
Dr. Ulrich Naujokat
AWV-Geschäftsführer
naujokat@awv-net.de

Redaktion
Silke Schröder, AWV e. V.
Tobias Wiedemann, AWV e.V.

Titelblatt
Daniela Röhrich, AWV e.V.

Layout und Satz
Tobias Wiedemann, AWV e.V.

Eschborn, Januar 2019
Titel: Fotolia.com – Vicotria
AWV-Best.-Nr.: 01661-w

Haftungshinweis
Gezeichnete Beiträge geben die persönliche Meinung der Autoren wieder und stimmen nicht zwangsläufig mit der Ansicht der Redaktion überein.

Gefördert durch:
Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
aufgrund eines Beschlusses des Deutschen Bundestages

AWV – Arbeitsgemeinschaft für
wirtschaftliche Verwaltung e. V.
Düsseldorfer Straße 40, 65760 Eschborn
Postfach 51 29, 65726 Eschborn

Telefon: (0 61 96) 77 726-0
Telefax: (0 61 96) 77 726-51
E-Mail: info@awv-net.de
Internet: www.awv-net.de

Gefördert durch:

Bundesministerium
für Wirtschaft
und Energie

aufgrund eines Beschlusses
des Deutschen Bundestages