

806 Perspektiven steuerlicher Strukturierung im Konzern

Tom Hamen, David Heckerodt, Dr. Satenik Melkonyan und Dr. Michael Popp

**823 Die Außenprüfung von Rechtsbeziehungen
im internationalen Konzern**

Dr. Jan Haselmann und Benn Berger

835 Steuerstreitigkeiten im internationalen Kontext

Dr. Lars H. Haverkamp und Dr. Nils Linnemann

802 Kurznachrichten: u. a. mit einem Urteil des FG Hamburg zum Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Renten- und Arbeitslosenversicherung

804 Transfer Pricing News: Kehrtwende der deutschen Finanzverwaltung bei Jahresendadjustierungen

► **IWB SCHWERPUNKT:**

Tagungsband
5. YIN Jahrestagung

Herausgeber:

Prof. Dr. Dietmar Gosch, Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M.,
Prof. Dr. Roman Seer, Dr. Wendelin Staats, LL.M.



Sollten die aktuellen Gegebenheiten eine Durchführung der Präsenzveranstaltung unmöglich machen, erhalten Sie Angebote zu Ersatz-Veranstaltungen oder zum Wechsel in die Online-Variante.

Internationales Steuerrecht

Aktualisiert

Die deutsche Tochter im internationalen Konzern

Praxisorientierte Lösungen in Inboundkonstellationen

Ziel

Aufgrund der zunehmenden Komplexität und Verflechtung des nationalen und internationalen Steuerrechts wird das Spannungsfeld zwischen der ausländischen Konzernmuttergesellschaft und der inländischen Konzerntochtergesellschaft größer. Die legale und funktionale Konzernstruktur trägt immer wieder zu Reibungsverlusten, Missverständnissen und Fehlinterpretationen bei, wenn zwei oder mehrere Steuerrechtssysteme aufeinanderstoßen, z. B. beim Sachverhalt der Doppelbesteuerung oder der doppelten Nichtbesteuerung.

Im Rahmen des Seminars werden die Beziehungen zwischen der internationalen Mutter und der deutschen Tochter (Inbound) strukturiert und praxisorientiert im Hinblick auf die Umsatzsteuer und Ertragsteuer beleuchtet. Mit Bezug zu aktuellen Verordnungen und Richtlinien erfahren Sie, wie Sie Ihre Gestaltungsspielräume bestmöglich nutzen.

Inhalt

- Tax Compliance
- Brennpunkte Ertragsteuer
- Arbeitnehmerentsendung
- Umsatzsteuer
- Finanzierungsstrukturen und unterschätzte Insolvenzverschleppungsrisiken

Referent

Peter Wagner
StB, FBStR Steuerberatungskanzlei Wagner

Zielgruppe

- Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen: Steuern, Recht, Finanzen, Compliance
- Steuerberater
- Fachberater für Internationales Steuerrecht

Termine



► Präsenz

25.11.2021 | München
31.03.2022 | München
16.09.2022 | Düsseldorf

- Je 9.15 - 17.15 Uhr | 6,5 Zeitstunden [§ 15 FAO]

Preis

€ 625,- zzgl. gesetzl. USt

Buchungs-Code 3067

Alle
Seminare auch
**Inhouse
buchbar!**

Ihr Nutzen

- Der Fokus auf „inbound“ lässt Sie tiefer in die Materie einsteigen. So verfügen Sie über eine sichere Basis, um Ihre Unternehmensentscheidungen fundiert treffen zu können.
- Die Orientierung an diversen Praxisfällen erleichtert Ihnen den Transfer in die eigene Praxis.
- Sie erhalten Teilnahme-Zertifikate gemäß § 9 FBO.



„Hybride Gestaltung oder hybride Veranstaltung

Dr. Florian Oppel | Vorsitzender des YIN Deutschland

Kennen Sie § 4k EStG? Die Vorschrift richtet sich gegen sogenannte hybride Gestaltungen und wird aufgrund der enormen Komplexität Steuerpflichtige, Berater und Finanzverwaltung noch vor große Herausforderungen stellen. Es gibt aber auch hybride Gestaltungen, Verzeihung, Veranstaltungen, die viel Freude machen. Die Beiträge im aktuellen Heft der IWB beruhen auf einer solchen „freudeauslösenden“ hybriden Veranstaltung, nämlich der 5. Jahrestagung des Young IFA Network (YIN) am 13.9.2021 in Bochum. YIN ist eine Vereinigung innerhalb der International Fiscal Association (IFA) und richtet sich an alle unter 40 mit Interesse am Internationalen Steuerrecht. Es ist eine Plattform für den persönlichen und fachlichen Austausch.

Um den fachlichen Austausch war es in der „Corona-Zeit“ sehr gut bestellt; dazu hat auch YIN beigetragen: Angefangen mit der 4. YIN-Jahrestagung im Mai 2020 als erster großen Online-Tagung in Deutschland, über abendliche Diskussionsrunden bis hin zum YIN-Lunchbreak, bei dem in jeweils 45 Minuten ein Thema erschlossen wird, hat YIN eine ganze Reihe ansprechender (Online-)Veranstaltungen auf die Beine gestellt. Daran knüpfte die 5. YIN-Jahrestagung nahtlos an. Unter dem Oberthema „Aktuelle materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Steuerfragen im internationalen Konzern“ führten die drei Panels unter Moderation von *Michael Popp*, *Jan Haselmann* und *Lars Haverkamp* unterhaltsam und anschaulich durch die Evolution eines „steuerlichen Problems“. Die wesentlichen Inhalte sind in diesem Heft gebündelt. Das Programm wurde – wie schon im vergangenen Jahr – durch ein YINinterview abgerundet. Diesmal gewährten *Martin Kreienbaum* (BMF) und *Matthias Loose* (BFH) Einblicke in ihre Karrierewege und ihren Berufsalltag. Beide waren sich einig, dass Offenheit und der Mut, „Zufälle zuzulassen“, die berufliche und persönliche Entwicklung befruchten.

Doch auch abseits des Fachlichen hat YIN mit der 5. Jahrestagung wieder einen Akzent gesetzt. Es ist – insbesondere dank der engagierten Unterstützung des Teams vom Bochumer Lehrstuhl für Steuerrecht um Junior-Professorin Maria Marquardsen und dem Sponsor NWB Verlag – gelungen, eine für die Teilnehmer kostenlose hybride Veranstaltung auf die Beide zu stellen. Mehr als 50 Gäste waren vor Ort, zeitweise verfolgten die Jahrestagung beinahe 200 Personen zusätzlich online. Bei den intensiven Pausengesprächen und der mehr als heiteren Abendveranstaltung ließ sich der Nachholbedarf an Zwischenmenschlichem förmlich mit Händen greifen. Da fiel es am Ende gar nicht weiter auf, dass es – für Veranstaltungen zum Internationalen Steuerrecht heute ungewöhnlich – nicht intensiv um § 4k EStG ging.

Im Namen des YIN-Vorstandes danke ich nochmals sehr herzlich allen Mitwirkenden und Unterstützern, bis zum nächsten Jahr.

Ihr
Florian Oppel, RA/StB/FAfStR

Nicht jede hybride Gestaltung bereitet so viel Freude

5. YIN-Jahrestagung schlug den Bogen zu steuerrechtlichen Fragen des internationalen Konzerns

Ausrichtung durch den Lehrstuhl für Steuerrecht an der RUB

SCHNELL GELESEN

- 801 ► Perspektiven steuerlicher Strukturierung im Konzern

IWB KOMPAKT

- 802 Kurznachrichten
- 804 Transfer Pricing News: Kehrtwende der deutschen Finanzverwaltung bei Jahresend Anpassungen
Martin Renz und Clarisse Roeder

BEITRÄGE

- 806 **Perspektiven steuerlicher Strukturierung im Konzern**
Tagungsbericht zur 5. YIN-Jahrestagung v. 13.9.2021 (Panel 1)
Tom Hamen, David Heckerodt, Dr. Satenik Melkonyan und Dr. Michael Popp
► **Kurzfassung Seite 801**
- 823 **Die Außenprüfung von Rechtsbeziehungen im internationalen Konzern**
Tagungsbericht zur 5. YIN-Jahrestagung v. 13.9.2021 (Panel 2)
Dr. Jan Haselmann und Benn Berger
- 835 **Steuerstreitigkeiten im internationalen Kontext**
Tagungsbericht zur 5. YIN-Jahrestagung v. 13.9.2021 (Panel 3)
Dr. Lars H. Haverkamp und Dr. Nils Linnemann

SERVICE

- V Neue Bücher & Veranstaltungen
- VIII Impressum

Herausgeber: RA/StB, VRiBFH a. D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, Hamburg
RA/StB (Syndikus) Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Berlin/Hamburg
RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M., Düsseldorf
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
Dr. Wendelin Staats, LL.M., Berlin

 **Literatur**

 **Weblink**

 **Informationen**

 **Galerie**

 **Siehe auch**

 **Quelle**

NWB DATENBANK

Tagungsband zur 5. Jahrestagung des Young IFA Network

Am 13.9.2021 veranstaltete das Young IFA Network in Bochum seine 5. Jahrestagung. Sie waren nicht dabei oder möchten sich die Referate noch einmal in Erinnerung rufen? – Dies können Sie nun mit dieser Ausgabe der IWB tun.

Selbstverständlich können Sie als Bezieher des Themenpakets NWB Steuern International in der NWB Datenbank auch auf die vorangegangenen Tagungsbände des Young IFA Network zugreifen. Über das Produkt-Icon „Bücher“ auf der Datenbankstartseite gelangen Sie umgehend zu allen YIN-Tagungsbänden.

Die Inhalte der YIN-Tagungsbände sind aber auch über das Suchfeld recherchierbar. Passt Ihr Suchbegriff thematisch zu einem der Beiträge der YIN-Jahrestagung, wird Ihnen dieser auch als Treffer angezeigt.

 YIN-Jahrestagungs-
bände unter
NWB NAAAG-79633

Zentraler Zugang zu
allen Inhalten: die
Datenbankstartseite



Abb. 1 Startseite der NWB Datenbank mit den Produkt-Icons u. a. für Bücher und Kommentare

Zusätzliche Hinweise zu den Young IFA Network-Aktivitäten

YIN Deutschland ist ein Arbeitskreis innerhalb der deutschen Landesgruppe der IFA, der sich speziell an junge Steuerrechtler im Alter bis 40 Jahre richtet. YIN will sowohl Vertreter aus der (Steuer-)Beratung als auch aus Verwaltung, Gerichtsbarkeit und Wissenschaft ansprechen. YIN hat sich zur Aufgabe gemacht, das Netzwerk jüngerer Steuerrechtler auf nationaler und internationaler Ebene zu fördern. Von YIN ausgerichtete Veranstaltungen sollen zu diesem Zweck der „jüngeren Generation“ als Forum dienen, um Kontakte zu knüpfen und einen informellen Erfahrungsaustausch untereinander zu ermöglichen.

Zugleich sollen die Veranstaltungen eine praxisorientierte Wissensvermittlung bieten. Junge Steuerrechtler sind aktiv in die Gestaltung der Veranstaltungen eingebunden. Über diese YIN-Veranstaltungen informieren wir Sie regelmäßig in der gedruckten IWB im Service-Teil und im Anschluss an die Veranstaltungen durch Tagungsberichte in der Rubrik „aus dem YIN“ sowie in Ihrem NWB Livefeed.

Zum Themenpaket gehören auch andere Buchtitel

Titel lassen sich Ihrer digitalen Fachbibliothek hinzufügen

Bücher und Kommentare „online inklusive“

Aber nicht nur die YIN-Tagungsbände sind Inhalt Ihres Themenpakets NWB Steuern International. Sie haben außerdem Zugriff auf:

- ▶ Bader/Oppel, Die Besteuerung internationaler Holdinggesellschaften;
- ▶ Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien;
- ▶ Fuhrmann, Außensteuergesetz Kommentar;
- ▶ Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA-Kommentar;
- ▶ Hagemann/Kahlenberg, Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar.

Sie wollen Ihr Themenpaket um weitere Bücher und Kommentare ergänzen?

Bei Büchern des NWB Verlags erhalten Sie – beim Kauf einer Printausgabe – die Möglichkeit, auf den Inhalt auch in der NWB Datenbank ohne zusätzliche Kosten zuzugreifen. Den Freischaltcode (FSC) dafür finden Sie in Ihrem Buch; er ist auf Seite 1 mit einem zusätzlichen Barcode und weiteren Erläuterungen eingedruckt.

Rufen Sie einfach die Internetseite www.nwb.de/go/online-buch auf, geben Sie dort Ihren FSC ein und folgen Sie dem Anmeldedialog. Der FSC kann alternativ mittels des individuellen QR-Codes auch mit dem Smartphone gescannt werden.

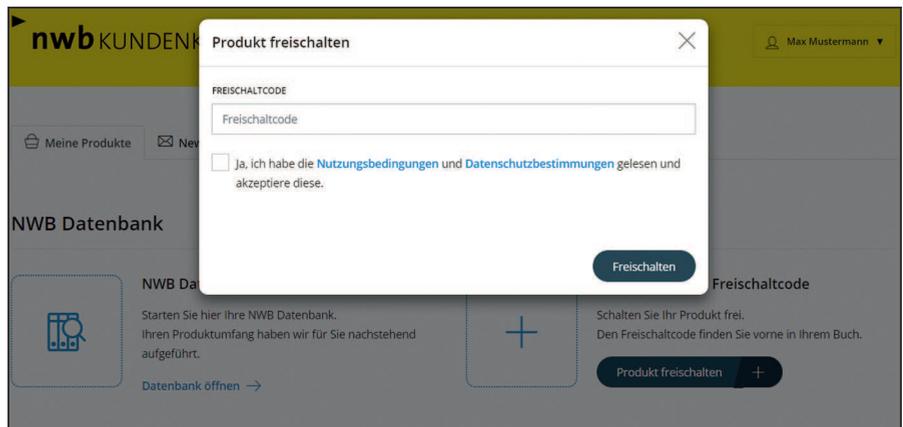


Abb. 2 Eingabefeld für den FSC in der NWB Datenbank

Schöpfen Sie alle Vorteile Ihres Abos aus – schalten Sie jetzt Ihren Zugang frei So einfach geht's:

1. Als **nicht registrierter Benutzer** rufen Sie bitte unsere Verlagshomepage www.nwb.de auf und geben Sie Ihren Freischaltcode im Login-Bereich unter „Neues Produkt freischalten“ ein.

Tipp: Den Freischaltcode finden Sie auf Ihrer Auftragsbestätigung bzw. in Ihrer Bestätigungs-E-Mail. Wenn Sie Fragen zur Freischaltung und Verteilung von Lizenzen haben, wenden Sie sich bitte an den Kundenservice service@nwb.de.

2. Nach Bestätigen der Nutzungs- und Datenschutzbestimmungen klicken Sie bitte auf die Option „weiter mit Registrierung“. Legen Sie bitte einen Benutzernamen und ein Kennwort fest. Nur noch schnell Ihre persönlichen Daten ausfüllen. Fertig!

Als **registrierter Benutzer** geben Sie bitte im Login-Bereich Ihren Benutzernamen und Ihr Kennwort auf der Verlagshomepage www.nwb.de ein und starten Sie Ihr Produkt.

Schnell gelesen

Perspektiven steuerlicher Strukturierung im Konzern

Die am Besteuerungsprozess beteiligten Akteure, namentlich die Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die (internationalen) Berater, treffen häufig in verschiedensten Konstellationen aufeinander. Die dabei mannigfaltigen, teils streitbefangenen Diskussionen betreffen inhaltlich in vielen Fällen Sachverhaltskonstellationen im Zusammenhang mit konzerninternen Steuerstrukturen und deren steuerlicher Würdigung. Im Rahmen der YIN-Jahrestagung 2021 war es das Ziel, im ersten Panel mit dem Titel „Entstehung und Strukturierung steuerrelevanter Sachverhalte im Konzern“ einen Blick hinter die Kulissen dieser „Dreieckskonstellation“ zu werfen und insbesondere der Frage nachzugehen, inwiefern (rechtssichere) steuerliche Strukturierungen im sich aktuell schnell entwickelnden (internationalen) Steuerumfeld möglich sind und welche Hürden in der Praxis für die beteiligten Akteure im Besteuerungsprozess aktuell bestehen.

Ausführlicher Beitrag
s. Seite 806

I. Ausgangslage: Rollen der Stakeholder

Die Rollen der beteiligten Akteure sind eigentlich offensichtlich, dennoch ist es wichtig, diese Rollen zu verstehen, um mögliche Konflikte im Besteuerungsprozess einer schnellen und pragmatischen Lösung zuführen zu können. Dabei ist es insbesondere von Bedeutung zu erkennen, welche Zielsetzung jeweils verfolgt wird, was der Erreichung ebendieser Zielsetzung im Weg steht und was sonstige Problembereiche der beteiligten Parteien sind. Darüber hinaus ist es bedeutsam zu verstehen, wo die gegenseitigen Schnittstellen im praktischen Austausch liegen und weshalb diese Schnittstellen – abseits des eigentlichen Besteuerungsverfahrens – im aktuellen steuerlichen Umfeld so wichtig sind.

Abgrenzung der Rollen der Stakeholder sowie Schnittstellen beim Austausch

II. Grundlagen der Sachverhaltsstrukturierung: von der Entstehung zur Steuererklärung

Der eigentliche Prozess der Sachverhaltsstrukturierung wird vorliegend in drei Teilschritte (Identifikation, Qualifikation und Deklaration) aufgebrochen. Für jeden der drei Schritte werden dabei die Perspektiven der Beteiligten dargestellt und die Herausforderungen besprochen sowie mögliche Lösungswege aufgezeigt. Es wird erkennbar, dass die Grenzen und Herausforderungen je nach Perspektive unterschiedlich sind und in manchen Fällen keine pauschalen Lösungswege existieren.

Aufteilung des Prozesses der Sachverhaltsstrukturierung in drei Schritte

III. Einfacher Sachverhalt – Einfache Würdigung?

Im Rahmen eines einfachen Sachverhalts (grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung) wird aufgezeigt, dass – für nicht-Steuerermenschen – einfach wirkende Sachverhalte steuerlich eine erhebliche Komplexität in sich tragen können. Vor diesem Hintergrund wird erkennbar, dass die zuvor theoretisch dargestellten Ausführungen zur eigenen Rolle und zu den verschiedenen Herausforderungen gerade bei vermeintlich wenig komplexen Fällen in der Praxis zu erheblichen Diskussionen und Konflikten führen können und die Kenntnis der vorab dargestellten Rollenverständnisse zur Lösung dieser Situationen beitragen kann. ■

Kenntnis über das jeweilige Rollenverständnis erlangen

KURZNACHRICHTEN

BFH | Einordnung einer US-amerikanischen LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft

BFH,
Beschluss v. 18.5.2021 -
I B 75/20 (AdV),
NWB ZAAA-90285

Geleistete Zahlung
unterlag als verdeckte
Gewinnausschüttung
dem Kapitalertrag-
steuerabzug

Die Einordnung einer nach dem Recht des US-Bundesstaates Colorado gegründeten LLC als Personen- oder Kapitalgesellschaft richtet sich nach dem sog. Typenvergleich unter Berücksichtigung der im BMF-Schreiben v. 19.3.2004 - IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, NWB KAAAB-19504 genannten Merkmale (Bestätigung der Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil v. 20.8.2008 - I R 34/08, NWB KAAAC-93983).

► **Hinweis:** Die Antragstellerin, eine Gesellschaft in der Rechtsform einer Limited Liability Company (LLC). Nach dem „Certificate of Fact of Good Standing“, ausgestellt vom „Secretary of the State of Colorado“, wurde die Antragstellerin nach den Gesetzen von Colorado mit dem Hauptsitz („Principal office adress“) 2011 in Colorado gegründet und registriert. Geschäftsgegenstand des Unternehmens der Antragstellerin ist das Halten und Verwalten von Grundbesitz. Zu ihrem Betriebsvermögen gehörte eine Immobilie. Nachdem der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer im Juli 2017 seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt nach Deutschland verlegt hatte, befand sich auch der Ort der Geschäftsleitung der Antragstellerin in Deutschland. Am 31.12.2018 überwies der Geschäftsführer einen Betrag in US-Dollar von der Antragstellerin auf ein privates Bankkonto. Hierfür gab die Antragstellerin eine Kapitalertragsteueranmeldung ab. Dann legte sie Einspruch ein. Auf Grundlage eines Typenvergleichs sei sie nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als Personengesellschaft einzuordnen. Deshalb handele es bei der Zahlung auch nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung, die der Kapitalertragsteuer unterliegt, sondern um eine nicht steuerbare Entnahme. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung blieb sowohl beim Finanzamt als auch beim FG München erfolglos. Diese Entscheidung hat der BFH bestätigt. Im Streitfall konnte offenbleiben, welche Folgen nach der sog. Sitztheorie eintreten, wenn eine Gesellschaft, die in einem Drittstaat gegründet wurde, ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Deutschland verlegt. Der zivilrechtliche Fortbestand der Antragstellerin ergibt sich – so der BFH – jedenfalls aus dem Freundschaftsabkommen zwischen Deutschland und den USA. Bezüglich der Einordnung der LLC kommt es auf den sog. Typenvergleich an, d. h. sie muss von ihrer Struktur im Wesentlichen einer deutschen AG oder GmbH entsprechen. Der BFH verweist auf seine bisherige Rechtsprechung (insbesondere BFH, Urteil v. 20.8.2008 - I R 34/08, NWB KAAAC-93983 sowie das BMF-Schreiben v. 19.3.2004 - IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, NWB KAAAB-19504). Die Kriterien sind: zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung; beschränkte Haftung; freie Übertragbarkeit der Anteile; Gewinnzuteilung durch Ausschüttungsbeschluss; Kapitalaufbringung; unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft; Gewinnverteilung; formale Gründungsvoraussetzungen. Alle diese Kriterien konnte der BFH im Streitfall verifizieren. In jedem Fall spielt es für den Typenvergleich keine Rolle, ob die Antragstellerin nach dem Steuerrecht der USA als transparent anzusehen ist und die aus dem Grundstück erzielten Einkünfte direkt dem Alleingesellschafter zuzurechnen sind.

(Dr. Bettina Lieber) ■

FG Hamburg | Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Renten- und Arbeitslosenversicherung

(1) Beiträge zur Renten- und Arbeitslosenversicherung für nach einem DBA im Inland steuerfreie Einnahmen aus einer nichtselbständigen Tätigkeit in einem Drittland – hier: VR China – sind nicht als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in der ab 1.1.2021 geltenden Fassung abzugsfähig. Denn erzielt der Steuerpflichtige steuerfreie Einnahmen, die gleichzeitig Pflichtbeiträge an die Sozialversicherungsträger auslösen, so besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den steuerfreien Einnahmen und den Vorsorgeaufwendungen. In diesem Fall geht die Steuerbefreiung dem Sonderausgabenabzug logisch vor. (2) Einer analogen Anwendung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 Buchst. a–c EStG steht der erkennbare Wille des Gesetzgebers entgegen, wonach die Regelung nicht auf steuerfreie Einkünfte aus Drittstaaten anwendbar sein soll. Eine einschränkende Auslegung des Abzugsverbots gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG ist verfassungsrechtlich nicht geboten. Die Notwendigkeit einer solchen einschränkenden Auslegung folgt weder aus dem subjektiven Nettoprinzip noch aus dem Folgerichtigkeitsgebot (a. A. FG Düsseldorf, Urteil v. 10.7.2018 - 10 K 1964/17 E, NWB NAAAG-92061; ausdrücklich offengelassen hingegen durch BFH, Urteil v. 5.11.2019 - X R 23/17, NWB OAAAH-46271).

► **Hinweis:** Die Kläger begehren die Berücksichtigung von denjenigen Aufwendungen für Renten- und Arbeitslosenversicherung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften des Klägers aus China stehen. Im Einkommensteuerbescheid für 2016 berücksichtigte das Finanzamt lediglich die Beiträge zur Renten- und Arbeitslosenversicherung, die auf die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfielen. In der Klage machten die Kläger geltend, dass in China kein Sonderausgabenabzug der in Streit stehenden Vorsorgeaufwendungen erfolgt sei. Das überzeugte weder das Finanzamt noch das Finanzgericht. Die Klage wurde abgewiesen. Selbst wenn die Altersvorsorgeaufwendungen weder im Ausland noch im Inland abgezogen werden könnten, sei die Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht zu beanstanden. Da der Gesetzgeber Drittstaaten bewusst von der Ausnahme des Sonderausgabenabzugsverbots ausgenommen habe (gilt nur für Altersvorsorgeaufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat bzw. der Schweiz erzielten Einnahmen stehen), sei die Regelung insoweit nicht analogiefähig. Auch bedürfe es keiner einschränkenden Auslegung, um die auch im Ausland steuerlich nicht berücksichtigungsfähigen Vorsorgeaufwendungen von im Inland steuerfreiem Arbeitseinkommen abziehen zu können. Es handele sich hierbei vielmehr um die Problematik einer möglichen Doppelbesteuerung. Die Prüfung einer Doppelbesteuerung von Alterseinkünften sei jedoch erst bei Beginn des Rentenbezugs vorzunehmen und daher im Rahmen des Sonderausgabenabzugs ohne Bedeutung. Das Finanzgericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, weil die Fallkonstellation eines Zusammentreffens einer inländischen Sozialversicherungspflicht und eines anteiligen Abzugsverbots wegen ausländischer Einkünfte aus einem Drittstaat, ohne dass die Altersvorsorgeaufwendungen dort abzugsfähig sind, bisher nicht Gegenstand der BFH-Rechtsprechung war (BFH, Az. I R 31/21).

(Dr. Bettina Lieber) ■

FG Hamburg,
Urteil v. 14.6.2021 -
1 K 73/19,
NWB RAAAH-86761

Weder Anwendung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 Buchst. a–c EStG noch einschränkende Auslegung des Sonderausgabenabzugsverbots gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG

TRANSFER PRICING NEWS

Kehrtwende der deutschen Finanzverwaltung bei Jahresendanpassungen

 BMF, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise v. 14.7.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001, NWB BAAAH-83917

Das BMF hat sich mit der Veröffentlichung ihrer neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (VWG 2021) am 14.7.2021 auch mit dem Thema auseinandergesetzt, welches der maßgebliche Zeitpunkt für die Durchführung des Fremdvergleichs für Verrechnungspreiszwecke ist, sowie mit der damit verbundenen Frage nachträglicher Preisanpassungen.

Bislang tendenziell Ablehnung von Jahresendanpassungen durch die Betriebsprüfung

I. Bisherige Sichtweise der Finanzverwaltung

Die Akzeptanz von Jahresendanpassungen war seit jeher in deutschen Betriebsprüfungen umstritten und führte regelmäßig zu kontroversen Diskussionen. Betriebsprüfer stützten sich in ihrer tendenziell ablehnenden Haltung gegenüber Jahresendanpassungen üblicherweise auf die Verwaltungsgrundsätze Verfahren v. 12.4.2005, die in Tz. 3.4.12.8 nachträgliche Preisanpassungen bzw. -festsetzungen nur unter engsten Bedingungen zuließen. So sollten nachträgliche Preisanpassungen nur akzeptiert werden, sofern im Vorhinein alle Preisbestimmungsfaktoren so vereinbart worden waren, dass keine manipulative Einflussnahme eines der Beteiligten möglich ist. Jahresendanpassungen, die nicht auf sehr detaillierten, formelhaften vertraglichen Regelungen beruhten, waren von diesen Vorgaben nicht abgedeckt.

Vergleichsdaten nach § 1 Abs. 3 Satz 1 GAufzV

Diese Sichtweise war von Anfang an umstritten, da es ihr an einer klaren gesetzlichen Grundlage fehlte und sie sich nur in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen wiederfand, die Bindungswirkung lediglich für die Finanzverwaltung entfalten.

Während die Finanzverwaltung damit bisher eher dem Price Setting-Ansatz zu folgen scheint, sehen die OECD-Leitlinien neben diesem (vgl. Tz. 3.69 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017) auch den Outcome Testing-Ansatz (vgl. Tz. 3.70 OECD-Leitlinien 2017) als eine zulässige Herangehensweise an.

Umfassende Änderung u. a. von § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG mit Erschwerung des Outcome Testing-Ansatzes?

II. Maßgebliche Änderungen im § 1 AStG

Mit Inkrafttreten des Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEnt-ModG) sowie des Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) wurde auch § 1 AStG umfassend geändert. Unter anderem wird nun in § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG geregelt, dass im Rahmen der Angemessenheitsanalyse auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen sei. In der Literatur hat dies erneut eine Diskussion angestoßen, ob diese Formulierung als gesetzliche Grundlage für den Price Setting-Ansatz zu sehen ist und damit die Anwendung von Jahresendanpassungen zusätzlich erschwert wird.

Nach der hier vertretenen Auffassung kann diese Schlussfolgerung nicht gezogen werden, da ein Abstellen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nichts darüber aussagt, wann die konkrete Ermittlung des Verrechnungspreises zu erfolgen hat. Dies kann im oder unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erfolgen, genauso gut aber auch zu einem späteren Zeitpunkt, so dass lediglich auf dann historische Informationen bezüglich der Verhältnisse zum Vertragsabschluss Bezug zu nehmen ist (vgl. BMF, VWG 2021, Rz. 3.38). Diese Auffassung wird auch in weiten Teilen der Literatur (vgl. z. B. Busch, DB 2020 S. 191, 192; Rasch, ISR 2021 S. 336 f.; Bärsch/Ditz/

Engelen/Quilitzsch, DStR 2021 S. 1785, 1787) vertreten und findet sich ebenso bei der Finanzverwaltung nahestehenden Autoren wieder (vgl. Saliger/Wargowske/Greil, IStR 2021 S. 571, 574).

III. Neue Vorgaben der deutschen Finanzverwaltung zu Jahresend Anpassungen

Mit Blick auf die neuen VWG 2021, die für alle noch offenen Fälle anzuwenden sind, entsteht nun sogar der Eindruck, dass die deutsche Finanzverwaltung im Hinblick auf Jahresend Anpassungen eine komplette Kehrtwende vollzogen hat und diese nicht nur zulässt, sondern einen Outcome Testing-Ansatz zwingend vorschreibt. So sieht Rz. 3.42 der VWG 2021 vor, dass in Fällen, in denen die tatsächlich erzielte Renditekennziffer außerhalb der Bandbreite fremdüblicher Renditekennziffern liegt, eine nachträgliche Anpassung des Ergebnisses vorzunehmen ist. Für den in der Praxis sehr verbreiteten Anwendungsfall der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM) würde dies z. B. bedeuten, dass ein regelmäßiges Monitoring der tatsächlichen Ergebnisse zu erfolgen hat, um entweder eine unterjährige Anpassung der Verrechnungspreise oder zumindest eine Anpassung zum Jahresende vornehmen zu können (vgl. BMF, VWG 2021, Rz. 3.41).

Auch wenn diese Regelung grds. zu begrüßen ist, da sie eine Annäherung der deutschen Verwaltungsgrundsätze an die internationale Praxis und OECD-Leitlinien darstellt, ist eine Verpflichtung zur jährlichen Durchführung von Jahresend Anpassungen abzulehnen. Vor dem Hintergrund, dass Jahresend Anpassungen nicht in allen Staaten akzeptiert werden und auch den damit verbundenen zollrechtlichen Implikationen, sollte die Anpassungsregel in dem Sinne ausgelegt werden, dass jeweils nicht nur auf das einzelne Wirtschaftsjahr abzustellen ist, sondern vielmehr auch eine Mehrjahresbetrachtung gestattet sein sollte. Ein solches Vorgehen stünde auch grds. im Einklang mit Tz. 3.75 ff. der OECD-Leitlinien 2017 und wäre damit auch über Rz. 2.2 der VWG 2021 für die deutsche Finanzverwaltung verbindlich.

Der Outcome Testing-Ansatz ist zwingend vorgeschrieben durch die deutsche Finanzverwaltung

Verpflichtung zur jährlichen Durchführung von Jahresend Anpassungen ist abzulehnen

IV. Fazit

Nach vielen Jahren der Diskussion über die Zulässigkeit von Jahresend Anpassungen in Betriebsprüfungen hat sich die deutsche Finanzverwaltung dazu entschlossen, den OECD-Vorgaben und der internationalen Praxis zu folgen. Mit den neuen VWG 2021 hat sie ihre frühere Präferenz für den Price Setting-Ansatz scheinbar nicht nur aufgegeben, sondern erwartet stattdessen von Steuerpflichtigen, dass diese die in der Vergangenheit sehr kontrovers diskutierte Jahresend Anpassungen künftig durchführen. Diese bemerkenswerte Kehrtwendung ist zwar grds. zu begrüßen, trägt sie doch zu einer Vermeidung des Doppelbesteuerungspotenzials und unnötiger Streitigkeiten bzw. Verständigungsverfahren bei, allerdings wäre eine weniger verpflichtende Handhabung wünschenswert.

(Martin Renz, Partner, und Clarisse Roeder, Senior Managerin, PricewaterhouseCoopers GmbH, Stuttgart) ■

Perspektiven steuerlicher Strukturierung im Konzern

Tagungsbericht zur 5. YIN-Jahrestagung v. 13.9.2021
(Panel 1)

Tom Hamen, David Heckerodt, Dr. Satenik Melkonyan und Dr. Michael Popp*

Die Lage im Internationalen Steuerrecht wird immer komplexer. Dies liegt zum einen an den zunehmend internationalen und vielschichtigen Geschäftsbeziehungen multinationaler Unternehmen. Zum anderen wächst die internationale Regelungsdichte, mit deren Hilfe die Steuerverwaltungen die Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Wertschöpfung sicherstellen wollen. Gerade durch die COVID-19-Pandemie, aus deren Anlass weltweit umfangreiche Unterstützungsleistungen durch die Staaten gewährleistet wurden, ist in (naher) Zukunft mit (noch) stärkeren Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung zu rechnen, da die Verwaltungen noch stärker darauf bedacht sein dürften, ihren fairen Anteil am Steuerkuchen zu erhalten. Die Lösung dieser komplexen Konflikte ist den Steuerpflichtigen häufig nicht mehr in Eigenregie möglich. Deshalb bedienen sie sich vermehrt internationaler Berater, die mit ihren globalen Netzwerken und ihrer Expertise gewissen Probleme ihrer Mandanten überhaupt erst einer Lösung zuführen können.

Kernaussagen

- ▶ Die in der Steuerfachwelt geführten Diskussionen und dort erarbeiteten Lösungsansätze erfahren in der praktischen/„realen“ Welt häufig Grenzen, da die Besteuerung dort nur ein Thema von vielen ist.
- ▶ Zur Lösung von zunehmend komplexen (internationalen) Geschäftsbeziehungen ist die Kenntnis der Zielsetzungen der am Besteuerungsprozess Beteiligten (Steuerpflichtiger, Finanzverwaltung, Berater) hilfreich.
- ▶ Die Strukturierung von Sachverhalten wird zunehmend herausfordernder, was vornehmlich für alle Beteiligten an der wachsenden Tax Uncertainty und vielfältigen Regelwerken liegt. (Neuere) Instrumente wie Joint Audits und ICAP können der Tax Uncertainty entgegenwirken.

I. Ausgangslage

Insgesamt wird diese Lösungsfindung aus den bereits genannten Gründen immer herausfordernder. Umso wichtiger erscheint es deshalb, sich immer wieder die grundlegenden Fakten zu den am Besteuerungsprozess Beteiligten in Erinnerung zu

* Tom Hamen, LL.M., ist Avocat a la Cour in Luxemburg und derzeit als Senior Associate bei Loyens & Loeff tätig. David Heckerodt, Dipl.-Finanzwirt, M.A. (Taxation), ist Bundesbetriebsprüfer im Handelsreferat im BZSt. Er promoviert bei Prof. Cloer und Prof. Kudert, EBS Universität Wiesbaden/Europa-Universität Viadrina. Dr. Satenik Melkonyan, StB, ist Managerin International Tax bei Mazars in Berlin/Potsdam und Mitglied des Vorstands von YIN Deutschland. Dr. Michael Popp, StB, ist Head of Corporate Income Tax Planning and Transfer Pricing bei der Deutschen Lufthansa AG und Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat von YIN Deutschland. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt die persönliche Ansicht der Autoren wieder.

rufen. Dabei müssen insbesondere die Fragen danach beantwortet werden, welches (eigene) Rollenverständnis der Steuerpflichtigen, der Finanzverwaltungen sowie der Berater vorliegt, wie Sachverhalte im internationalen Konzern entstehen und welche Problemstellungen für die involvierten Personen dabei aus der jeweiligen Perspektive gelöst werden müssen.

Zielsetzung dieses Beitrags, der eine inhaltliche Zusammenfassung des ersten Panels der diesjährigen YIN-Jahrestagung 2021 in Bochum darstellt, ist es deshalb, die (unterschiedlichen) Rollen und Aufgaben der am Besteuerungsprozess beteiligten Akteure (s. unten I, 2, a) darzustellen, dabei ihre Perspektive auf die (steuerliche) Sachverhaltsermittlung und -gestaltung zu eruieren (s. unten I, 2, b) sowie die abstrakt-theoretischen Ausführungen anhand eines (aus nicht-steuerlicher Sicht) einfachen Beispiels aufzuzeigen (s. unten I, 2, c). Abschließend sollen die dargestellten Gedanken nochmals komprimiert bewertet werden (s. unten Fazit). Abgekürzt, und um es mit „Faust“¹ zu halten, ist das Ziel dieses Beitrags darzustellen, „was die [Steuer-]Welt im Innersten zusammenhält“.

1. Skizzierung der Problematik

Die Welt ist im Wandel: Diese recht pauschale Aussage wird allzu häufig in der öffentlichen Debatte angeführt und meist wird dabei durch ein anerkennendes „Nicken“ des Gegenübers deutlich, dass die soeben geäußerte Auffassung geteilt wird. Auch im Kontext des (Internationalen) Steuerrechts wird dieser Wandel nicht zuletzt durch die aktuellen Entwicklungen im Rahmen der OECD Pillar One und Pillar Two-Diskussionen immer wieder thematisiert. Teilweise als „Steuerrevolution“² betitelt, wird damit die fortwährende (tiefgreifende) Veränderung bestehender Strukturen umschrieben, die gerade in der jüngeren Vergangenheit in einer immer höheren Schlagzahl auftrat.

Unverändert und damit als Konstante im eben beschriebenen Wandel scheint die einfache Ursache für grundlegende Konfliktfelder des Internationalen Steuerrechts fortzubestehen: das Auseinanderfallen der Beurteilung eines Konzernverbundes als Einheitsunternehmen aus ökonomischer Perspektive im Gegensatz zur steuerrechtlichen Orientierung an der zivilrechtlichen Qualifikation eigenständiger Rechts- und damit Besteuerungssubjekte.³ Dieses (nicht nur gesellschaftsrechtliche, sondern insbesondere auch räumliche) Trennungsprinzip sorgt – neben den regulatorischen Änderungen im Internationalen Steuerrecht – durch die zunehmende Globalisierung großer Konzerne, aber auch großer Mittelständler immer häufiger für Konflikte zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Einfach ausgedrückt könnte man sagen: Der Steuerkuchen wächst nicht so schnell, wie die Dichte und Komplexität an Rechtsvorschriften, die dessen Aufteilung regeln sollen. Immer mehr „hungrige Mitesser“ möchten (teilweise zu Recht) ihren „fair share“ vom Kuchen abbekommen, was sich in der Praxis in häufigen Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen, ihren Beratern und der Finanzverwaltung niederschlägt.

Die am Besteuerungsprozess beteiligten Parteien – in concreto der Steuerpflichtige, der Berater sowie die Finanzverwaltung – blicken dabei aus unterschiedlichen Perspektiven auf diese skizzierte Problematik, wodurch die Konflikte teilweise nochmals verkompliziert werden. Unseres Erachtens ist es deshalb sehr hilfreich, sich – auch als

„Steuerrevolution“

Aufteilung des Steuerkuchens wird nicht einfacher

Bewusstsein über die Perspektivdivergenz hilft bei der Einschätzung der Gegenseite

¹ Von Goethe, Faust – Der Tragödie erster Teil, 1808, S. 34.

² Vgl. exemplarisch BDI, Auf den Punkt: OECD-Steuerrevolution v. 10.12.2019 unter <https://go.nwb.de/1f59q>.

³ Vgl. Kessler in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, § 1 Rz. 1–3.

Erst durch die Wahrnehmung dieser Voraussetzungen und Grenzen in der „realen“ Welt gelingt es in der „Steuerwelt“, Sachverhalte zu strukturieren, zu beraten und vollumfänglich zu prüfen. Wesentlich dafür ist darüber hinaus, die Rolle der jeweiligen Partei zu verstehen, weshalb im Folgenden aus den Augen der jeweiligen Stakeholder das eigene Rollenverständnis dargestellt wird. Dabei wird insbesondere auf die jeweilige Zielsetzung, Schnittstellen zu den anderen Stakeholdern und grundsätzliche Problem-bereiche eingegangen.

aa) Konzerninterne Steuerfunktion

Die Zielsetzung der Steuerfunktion lässt sich vermutlich nicht pauschal beschreiben. Vielmehr ist die eigentliche Zielsetzung ein Zielkonflikt zwischen der Sicherstellung der (weltweiten) Tax Compliance und der (rechtskonformen) Reduzierung des Steuer-aufwandsbarwertes („Tax NPV“).⁵ Die Reduzierung des Tax NPV ist dabei zu unterteilen in die Vermeidung einer steuerlichen Mehr-/Doppelbelastung sowie die Nutzung von transaktionalen Strukturierungspotenzialen zur Nutzung der Konzernstruktur.⁶ Im innerbetrieblichen Kontext ist das Ziel der Steuerfunktion, als (Business) Partner auf Augenhöhe zu agieren und als Übersetzer zwischen „Steuerwelt“ und „realer Welt“ zu fungieren. Gerade die letztgenannte Rolle als Vermittler zwischen den Welten ist eine wesentliche Funktion, um in innerbetrieblichen Diskussionen und Entscheidungsfindungen als gleichwertiger Akteur berücksichtigt zu werden.

Um diese Ziele zu erreichen, ist es unabdingbar, in den wesentlichen konzerninter-nen Prozessen integriert zu sein. Dies gelingt für gewöhnlich nur durch eine solide Tax Governance-Struktur, die eine Abstimmungsverpflichtung für bestimmte (relevante) Transaktionen per Guideline vorschreibt. Ebenfalls wichtig und im ersten Moment ggf. etwas esoterisch anmutend ist der sog. „Tone from the top“, also die Haltung des Topmanagements (häufig des CFO) zur Wichtigkeit der Steuerfunktion. Dies ist insbesondere deshalb von Bedeutung, da es in einigen Fällen zu konkurrierenden Sichtweisen der innerbetrieblichen Funktionen kommt und es daher unabdingbar ist, wichtige Entscheidungsträger für die Relevanz der Besteuerung sensibilisiert zu haben. Dies mag überraschen, da lange Zeit den Entscheidern in Organisationen in der ökonomischen Literatur ein Charakter des „Homo oeconomicus“ – des immer rationalen und optimal agierenden Nutzenmaximierers – unterstellt wurde.⁷ In der Realität jedoch – und auch das hat die neuere ökonomische (Verhaltens-)Literatur gezeigt – handeln Akteure nicht immer rational, so dass die Kultur und Stimmungslage des Topmanage-ments (nicht nur) für die Steuerfunktion elementar sind.⁸

Die Schnittstellen zu den beiden anderen Parteien im Besteuerungsprozess sind relativ offensichtlich. Zur Verwaltung hin besteht – nicht nur – aufgrund von § 149 AO die verpflichtende Beziehung im Rahmen der Steuerdeklaration. Darüber hinaus besteht der Kontakt insbesondere aus den Diskussionen in weltweiten Betriebsprüfungen, die nachgelagert diese Deklaration hinterfragen. In diesem Kontext wurde in Deutschland insbesondere durch die Veröffentlichung des aktualisierten Anwendungserlasses zu § 153 AO im Jahr 2016⁹ von vertrauensbildenden Maßnahmen durch die Einführung

Zielsetzung der Steuerfunktion

Prozessintegration als Schlüssel zur Zielerreichung

Austausch und Offenheit gegenüber der Finanz-verwaltung sind auch eine Vertrauensfrage

⁵ Vgl. Theisen, Der Konzern, 2000, S. 575 sowie Debatin, DStZ 1964 S. 9 ff.; Kormann, Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 1970, S. 239 ff.; Wagner, StBp 1991 S. 1 ff.; Tulloch, DB 1992 S. 1444 ff.; Ritter, BB 1994 S. 77 ff.; Gundel, IStR 1994 S. 211 ff., 263 ff.; Gundel in Schaumburg, Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern, 1998, S. 142 ff.

⁶ Vgl. Kessler in Lutter/Scheffler/Schneider, Handbuch der Konzernfinanzierung, 1998, S. 1150; Schmidt, Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, 1999, S. 230.

⁷ Vgl. stellvertretend für viele Begründer der Idee des Homo oeconomicus Smith, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, 1776 (Ausgabe von 2008).

⁸ Tversky/Kahneman, Judgment under uncertainty: Heuristics and biases, 1974, S. 1124 ff.; dies., The framing of decisions and the psychology of choice, 1981, S. 453 ff.

⁹ BMF, Schreiben v. 23.5.2016 - IV A 3 - S 0324/15/10001 NWB XAAAF-74527; zugleich AEA0 zu § 153 AO.

Schnittstellen zwischen
Steuerpflichtigen und
Beratern

eines Tax Compliance Management Systems gesprochen.¹⁰ Fraglich ist jedoch, ob es – aufgrund der unterschiedlichen Perspektiven der beteiligten Parteien – in der Praxis überhaupt Vertrauen im eigentlichen Wortsinn¹¹ geben kann. Die Diskussion im Panel und die vorab dargestellten Perspektivendivergenzen legen den Schluss nahe, dass diese Art des Vertrauens (zu Recht?) in der praktischen Auseinandersetzung nur sehr eingeschränkt zu beobachten ist. Diese Aussagen sind jedoch insbesondere für den Bereich der kooperativen Verfahren zur Herstellung von Tax Certainty einzuschränken, da in diesem Kontext eine vertrauensvolle (im Sinne einer verlässlichen) Zusammenarbeit unabdingbar für den Verfahrenserfolg ist.¹²

Die möglichen Schnittstellen zwischen Steuerpflichtigen und Beratern sind ebenfalls mannigfaltig. Sie können von einem kompletten Outsourcing der Steuerfunktion, bei dem sämtliche Beratungs- und Compliance-Tätigkeiten auf externe Berater ausgelagert werden, bis zu einem sehr eingeschränkten Austausch für komplexe Beratungsthemen reichen. Gekennzeichnet ist die Beziehung in allen Fällen von zwei maßgeblichen Kriterien: 1. Spezialistenwissen, das Inhouse nicht oder nur eingeschränkt verfügbar ist und 2. ein eingeschränkter Einblick in innerbetriebliche Abläufe, Sachverhalte und Transaktionen, die häufig die Sachverhaltsbeurteilung erschweren und deshalb im Rahmen von Disclaimern haftungsmindernd zugunsten der Berater berücksichtigt werden (müssen). Die Beziehung zu Beratern ist für multinationale Unternehmensgruppen in der Praxis insgesamt unabdingbar, um die immer stärker wachsenden weltweiten Compliance-Anforderungen zu meistern, gleichzeitig die Flexibilität von Personalaufwendungen zu bewahren und im Ergebnis damit die Zielsetzung im eingangs beschriebenen Zielkonflikt bestmöglich zu erreichen.

bb) Berater

Im Besteuerungsverfahren stehen sich grds. der Gesetzgeber und der Steuerpflichtige (§ 33 Abs. 1 AO) mit unterschiedlichen Interessen gegenüber. Um die Kompetenzasymmetrie zwischen Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen zu vermeiden, kann sich der Steuerpflichtige einem Koalitionär – dem Steuerberater – bedienen. Der Berater kann dabei generell entweder in einem bilateralen oder einem trilateralen Verhältnis agieren.

Bilaterale Rolle
des Beraters

In seiner bilateralen Rolle tritt der Berater gegenüber dem Steuerpflichtigen als Spezialist bzw. Experte einer bestimmten Materie auf. Er versteht sich als Problemlöser, dessen Ziel es ist, den Steuerpflichtigen zu einer bestimmten Sachlage bestmöglich Auskunft zu erteilen. In dieser Rolle wird der Berater auch gern als „Trendbeobachter“ von nationalen und internationalen Trends oder „Verfolger“ von gesetzlichen Änderungen wahrgenommen.

Es ist im Allgemeinen Aufgabe des Steuerberaters, den Steuerpflichtigen in Steuer-sachen (§ 1 StBerG) zu beraten, zu vertreten und ihm bei der Bearbeitung steuerlicher Angelegenheiten und bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten Hilfe zu leisten (§ 33 Satz 1 StBerG). Die Tätigkeiten eines Beraters umfassen grds. (1) die Deklarationsberatung (Erstellung und Begleitung bei Steuererklärungen), (2) die Gestaltungsberatung (Einholen von verbindlichen Auskünften, Gutachten und Stellungnahmen) sowie (3) die Durchsetzungsberatung (Vertretung von Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung). Gleichwohl richten sich die Tätigkeiten eines Steuerberaters in erster Linie nach dem **Inhalt und Umfang des erteilten Auftrags**.¹³ Im Rahmen des ihm erteilten

¹⁰ Vgl. exemplarisch Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn, DStR 2019 S. 121.

¹¹ Laut Duden wird unter Vertrauen ein „festes Überzeugtsein von der Verlässlichkeit, Zuverlässigkeit einer Person, Sache“ verstanden.

¹² Vgl. zu den grundsätzlichen „Problembereichen“ des kooperativen Steuervollzugs die Aussagen unten unter 1, 2, b, cc..

¹³ Furmans in Graf von Westphalen/Thüsing, Vertragsrecht und AGB-Klauselwerke (46. Erg.-Lfg. 2020), Steuerberater, Rz. 7.

Auftrags (Auftragnehmer) hat er sich mit den steuerrechtlichen Punkten zu befassen und den Steuerpflichtigen (Auftraggeber) über die bei der Bearbeitung auftauchenden steuerrechtlichen Fragen zu belehren.

In seiner trilateralen Rolle tritt der Berater als Vermittler zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung auf. Es geht darum, die Interessen des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung, entweder als Schlichter oder als Verteidiger, zu vertreten.

In der grenzüberschreitenden Betrachtung liegt der Mehrwert des Beraters in seinem Netzwerk. Er soll den Steuerpflichtigen mit den richtigen Ansprechpartnern im Ausland in Verbindung bringen, um gemeinsam über grenzüberschreitende Sachverhalte beraten zu können. Ferner ist es von Bedeutung, dass der Berater ebenfalls imstande ist, linguistische Barrieren zu überkommen, um eine klare, transparente und pragmatische Beratung zu leisten.

Gleichwohl ergeben sich im Zusammenhang mit den Tätigkeiten eines Beraters auch etwaige Herausforderungen. Der gestiegene Konkurrenzdruck sowie die Digitalisierung sind am Markt deutlich spürbar. Denn im Zuge der voranschreitenden Digitalisierung verändern sich auch die Geschäftsmodelle und Arbeitsmethoden seitens des Steuerpflichtigen und mit ihnen die Ansprüche an die Steuerberatung 4.0. Mit zunehmender Erwartungshaltung des Auftragnehmers steigt gleichzeitig der Qualitätsdruck des Auftraggebers. Anspruchsvolle Wünsche im Hinblick auf die Vertrautheit übergreifender fachlicher Themen des Beraters (Expertenwissen) mit gleichzeitig sinkender Zahlungsbereitschaft des Steuerpflichtigen (pragmatische, schnelle und trotzdem präzise Beratung und ihr Preis) werden hier als die zentralen Herausforderungen für den Berufsstand ausgemacht. Liquiditätsprobleme als auch fehlende Honorarakzeptanz des Steuerpflichtigen können hierfür Gründe darstellen. Wer sich als Berater nicht mit den nationalen und internationalen Trends und Entwicklungen der Zukunft befasst, kann den Anschluss verpasst haben. Ferner steigt der Bedarf an ganzheitlicher Beratung. Daher sind berufliche Kooperationen und der Austausch mit anderen (Nicht-Netzwerk-Beratern) gegenwärtig unumgänglich.

Trilaterale Rolle
des Beraters

Herausforderungen
des Beraters

cc) Steuerverwaltung

Gleichmäßige Festsetzung der Steuern nach Maßgabe der Gesetze: Aufgrund grundgesetzlicher Garantien (Art. 20 Abs. 3 GG) ist die Finanzverwaltung wie jede staatliche Gewalt an „**Gesetz und Recht**“ gebunden.¹⁴ Sie setzt dabei den gesetzlichen Steuerstatbestand im Festsetzungs- und Feststellungsverfahren (§§ 155 ff. AO) um. Neben diesem sog. Grundsatz der Gesetzmäßigkeit bindet die Steuerverwaltung aber auch das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn Steuergerechtigkeit wird hauptsächlich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abgeleitet.¹⁵ Dabei schreibt Art. 3 Abs. 1 GG die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze durch die Finanzbehörden und die Finanzgerichte vor. Einfach gesetzlich verpflichtet § 85 Satz 1 AO sonach die Finanzbehörde, die Steuern sowohl „**nach Maßgabe der Gesetze**“ als auch „**gleichmäßig**“ festzusetzen und zu erheben. Dazu haben die Finanzbehörden den Sachverhalt grds. „**von Amts wegen**“ zu ermitteln (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Behörde

Gleichmäßigkeit
der Besteuerung

¹⁴ BFH, Urteil v. 22.7.2008 - IX R 74/06 NWB XAAAC-91439; BFH, Urteil v. 7.7.2004 - X R 24/03 NWB FAAAB-26544; dazu eingehend Seer in Tipke/Kruse, AO - FGO (148. Erg.-Lfg. 2017), Vor § 118 AO Rz. 29.

¹⁵ Statt vieler BVerfG, Urteil v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54 NWB AAAAC-31880. Das BVerfG leitet zudem das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für steuerliche Lastengleichheit (un-)mittelbar aus Art. 3 Abs. 1 GG ab; statt vieler BVerfG, Beschluss v. 15.1.2014 - 1 BvR 1656/09 NWB SAAAE-55381, Rz. 55 ff.

„Tax Certainty“ durch Kooperation und frühzeitige Kommunikation mit der Finanzverwaltung

trägt die Verantwortung für die Sachverhaltsaufklärung und bestimmt „**Art und Umfang der Ermittlungen**“ – wobei sie an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden ist (§ 88 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 AO).

Kooperation statt Konfrontation: Die Finanzbehörden können ihren gesetzlichen Auftrag, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, grds. nur in Kooperation mit dem Steuerpflichtigen erfüllen.¹⁶ Im Allgemeinen bedeutet Kooperation (nur) die zweckgerichtete Zusammenarbeit von bzw. die Arbeitsteilung zwischen verschiedenen Akteuren. Insofern ist der Terminus der Kooperation zunächst inhaltsleer, so dass vielmehr eine sachbereichsspezifische Anreicherung erfolgen muss.¹⁷ Das heißt, eine (m. E. wünschenswerte) Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen muss zunächst für das Steuerrecht und die speziellen Bedingungen des Massenvollzugs im Sinne eines kooperativen Steuervollzugs (rechtssicher) zugeschnitten werden¹⁸ – dahingehend sind auch (neuere) internationale (Pilot-)Verfahren wie das **International Compliance Assurance Programme (ICAP)**¹⁹ zu erwähnen. Bei einem kooperativen Gesetzesvollzug im Steuerrecht lassen sich insoweit Kooperationsakteure unterscheiden: Neben der an dieser Stelle sicherlich im Fokus stehenden Kooperation zwischen Staat, Steuerpflichtigem und Berater sind auch auf der föderalen Ebene die Kooperation von Bundes- und Landesfinanzbehörden zu nennen²⁰ sowie aus supra- und internationaler Perspektive die Kooperation nationaler mit europäischen²¹ und ausländischen Finanzverwaltungen.²² Da unterschiedliche Akteure auch (teilweise) unterschiedliche Ansichten und Interessenlagen vertreten, vermag die angestrebte Kooperation nicht immer reibungslos verlaufen. Dennoch werden m. E. internationale Verfahren wie **Joint Audits**²³ und **ICAP international** an Bedeutung gewinnen – gerade um frühzeitig internationale Sachverhalte zu verifizieren, dem folgend frühzeitig Rechtssicherheit für alle Beteiligten herbeizuführen und somit auch im internationalen Kontext etwaigen Doppelbesteuerungsrisiken entgegenzuwirken. Gemein haben die (neuen) Instrumente, dass eine transparente Kooperation aller beteiligten Akteure, vor allem eine frühzeitige (offene) Kommunikation mit der Finanzverwaltung, förderlich ist und Streitpotenzial vermeiden kann.²⁴ Denn feststeht: auch die deutsche Finanzverwaltung verfolgt das Ziel, frühzeitig(e) Rechts- und Planungssicherheit in der Besteuerung auf nationaler und internationaler Ebene herbeizuführen („**Tax Certainty**“²⁵).

Verifikationsverwaltung: Aber auch bei einer transparenten Kooperation (aller) beteiligten steuerlichen Akteure bleibt aus Sicht der Finanzverwaltung neben dem Kooperationsprinzip das „Verifikationsprinzip“ letztlich das zweite Strukturprinzip des Steuervollzugs.²⁶ Kooperation beim Vollzug der Steuergesetze setzt grds. eine wirksame Kontrolle durch die Finanzverwaltung als Treuhänderin der Solidargemeinschaft der

Das Verifikationsprinzip als notwendiges Strukturprinzip im Steuervollzug

¹⁶ Zutreffend Driën, FR 2011 S. 101, 103 ff.

¹⁷ Gegen ein allgemeines, rechtlich bindendes Kooperationsprinzip mit Verfassungsrang und für eine differenzierende Ausrichtung an den Besonderheiten der jeweiligen Materie bereits Gusy, ZUR 2001 S. 1, 5 f.

¹⁸ So auch Driën, FR 2011 S. 101, 103.

¹⁹ Mit dem International Compliance Assurance Programme (ICAP) folgen die Finanzverwaltungen in einem weiteren Schritt der Globalisierung der Konzerne. Nach den multilateralen Advanced Pricing Agreements (APA) und multilateralen Betriebsprüfungen (Joint Audits) bestünde ein drittes Instrument der Kooperation der Finanzverwaltungen.

²⁰ Zur Kooperation zwischen Bund und Ländern sowie unter den Ländern beim Steuervollzug vgl. Driën, FR 2008 S. 295.

²¹ Zur langfristigen Perspektive einer europäischen Steuerverwaltungskooperation vgl. Driën in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1, 28 f.

²² Driën, FR 2011 S. 101, 103 ff.

²³ BZSt zu Joint Audits unter <https://go.nwb.de/czrsk>.

²⁴ Vgl. Asseburg-Wietfeldt, IWB 17/2021 S. 697 NWB UAAAH-88179 zur Tax Certainty.

²⁵ So auch Asseburg-Wietfeldt, IWB 17/2021 S. 697 NWB UAAAH-88179.

²⁶ Driën in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, a. a. O., S. 1, 18 ff.

Steuerbürger voraus.²⁷ Insoweit gilt: „Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser“. Der Steuerstaat darf nicht (allein) auf die gesetzestreue Erfüllung der Pflicht zur Selbstdenkleration vertrauen.²⁸ Auch das BVerfG hat das verfassungsrechtliche Gewicht des Zusammenspiels von Deklaration und Verifikation unlängst betont.²⁹ Insoweit ist gerade die Außenprüfung ein wichtiges Verwaltungsverfahren zur Erfüllung der den Finanzbehörden (als Verifikationsverwaltung)³⁰ in § 85 AO gesetzten Aufgabe, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze bundesweit gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.³¹ In diesem Sinne hat sich insbesondere die **Bundesbetriebsprüfung im BZSt** im Rahmen ihrer Mitwirkung an bundesweiten Betriebsprüfungen (§ 19 FVG) zum Ziel gesetzt, die Landesbetriebsprüfungen zu unterstützen und dabei zur gleichmäßigen Besteuerung in Deutschland beizutragen. Letzteres nicht zuletzt durch den **branchenbezogenen** Erfahrungsschatz, welchen die Bundesbetriebsprüfung insbesondere durch gezielte bundesweite (Branchen-)Betriebsprüfungen innehat. Auf diesem Weg wird die Gesetz- und **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** im gesamten Bundesgebiet unterstützt.

b) Sachverhaltsprozess

Nach der Beschreibung der Rollenverständnisse wurde in der Folge darüber diskutiert, ob und, falls ja, wie Sachverhalte im Konzern strukturiert werden (können). Dabei wurden drei Schritte eines theoretischen Prozesses zur Sachverhaltsstrukturierung differenziert und aus der Perspektive der vertretenen Parteien diskutiert. Die Schritte waren die Folgenden:

1. Sachverhaltsidentifizierung,
2. Sachverhaltsqualifikation und
3. Deklaration.

Nachfolgend soll nun ein Überblick darüber gegeben werden, welche Herausforderungen es auf den verschiedenen Stufen des Strukturierungsprozesses zu bewältigen gilt und wo die Problembereiche der verschiedenen Parteien im Kern liegen.

aa) Konzerninterne Steuerfunktion

Inwiefern es im innerbetrieblichen Kontext möglich ist, einen Sachverhalt (steuerlich) zu strukturieren, hängt von verschiedenen Einflussfaktoren ab. Häufig wird die Macht der Steuerabteilungsleitung und das Zusammenspiel zwischen Abteilungsleitung und CFO als wesentliche Hürden konzerninterner Steuerplanungserfolge beschrieben.³² Insofern ist auch hier wichtig, die Grenzen der „realen Welt“ zu verstehen, um zu erkennen, ob und, falls ja, in welchem Umfang eine steuerliche Strukturierung realisierbar ist. Die einleitend angesprochenen Grenzen/Rahmenbedingungen, die im Einzelfall stark von Unternehmen zu Unternehmen divergieren können, entscheiden im Endeffekt darüber, ob die Steuerfunktion zur reaktiven Sachverhaltsbearbeitung genutzt wird oder ob eine proaktive Strukturierung von Transaktionen möglich ist.

Auf der Ebene der Sachverhaltsidentifizierung ist es für die interne Steuerfunktion deshalb zunächst wichtig auszutarieren, in welchen Prozessen ein Involvement dringend

Vom (geplanten) Sachverhalt zur Steuererklärung

Möglichkeiten zur Strukturierung sind von vielen Faktoren abhängig

Sachverhaltsidentifizierung erfordert Bestandsanalyse

²⁷ Drüen, FR 2011 S. 101, 106, ähnlich bereits Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rz. 4 und 6 sowie Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 228 f.

²⁸ Siehe auch Drüen, FR 2011 S. 101, 106.

²⁹ BVerfG, Urteil v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89 NWB JAAAA-93758, m. Anm. Felix, FR 1991 S. 375; BVerfG, Urteil v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02 NWB GAAAB-17424, m. Anm. Jacob/Vieten, FR 2004 S. 470.

³⁰ Verifikationsverwaltung nach Drüen, FR 2011 S. 101, 106; vgl. bereits Drüen, Vortrag beim 21. Berliner Steuergespräch wiedergegeben bei Richter/Welling, FR 2007 S. 261, 262; zustimmend Schmidt, DStJG Bd. 31 (2008), S. 37, 40.

³¹ Unter anderem Seer in Tipke/Lang, a. a. O., § 21 Rz. 225.

³² Vgl. exemplarisch Feller/Schanz, Contemporary Accounting Research (CAR) Bd. 34, 2017, S. 494.

erforderlich ist und in welchen Bereichen ggf. standardisierte Verfahren existieren, welche die steuerliche Compliance sicherstellen. Es ist insofern von großer Bedeutung, eine umfangreiche „Bestandsanalyse“ der möglichen Transaktionen durchzuführen, um darauf basierend die Tax Governance entsprechend auszusteuern. Ein wichtiges Instrument in diesem Kontext stellt ein Tax Compliance Management System dar, in dem – risikoadjustiert – die Kernprozesse eines Konzerns auf steuerliche Risiken abgeprüft und mit entsprechenden risikomitigierenden Maßnahmen versehen werden.

Sachverhaltsqualifikation

Sofern die Sachverhalte identifiziert und aufgearbeitet sind, stellt die Sachverhaltsqualifikation den zweiten Schritt des Prozesses dar. Neben der (selbstverständlichen) Ausrichtung an den gesetzlichen Normen stehen hier zwei wesentliche Bereiche im Fokus der Steuerfunktion: (1) die lösungsorientierte Beratung der Business Partner im Zielkonflikt zwischen Tax NPV-Minimierung und Tax Compliance und (2) die pragmatische (im Sinne einer umsetzbaren Lösungsfindung) Beratung, welche durch den Konzern konsistent umgesetzt sein muss. In diesem Spannungsfeld ergeben sich Folgefragen hinsichtlich der Abstimmung von Sachverhalten mit Beratern oder auch der Finanzverwaltung, um ein weiteres Ziel, die Tax Certainty, sicherzustellen. Gerade auf dieser Stufe zeigen sich häufig die Grenzen aus der „realen Welt“, die hier vor allem durch die (Un-)Möglichkeit einer proaktiven Sachverhaltsstrukturierung sichtbar werden.

Deklaration der Transaktionen

Den letzten Schritt stellt die Deklaration der Transaktionen dar. Dabei ist von Seiten der Steuerfunktion die weltweite Tax Compliance sicherzustellen. Dies bedeutet, die vollumfängliche, zutreffende und fristkonforme Erfüllung aller steuerlichen Pflichten. Diese Aufgabe wird durch die zunehmend internationalen Geschäftsbeziehungen und den schnellen Wandel der jeweiligen nationalen, aber auch der internationalen Steuerrechtslandschaft(en) immer herausfordernder. Gerade durch die immer größere Transparenz im Rahmen des Informationsaustausches, aber auch des angedachten Public Country-by-Country Reporting wird es in Zukunft noch wichtiger sein, die Deklarationsaufgaben weltweit rechtssicher aufzustellen, um gerade grenzüberschreitende Konflikte mit mehreren Verwaltungen so gering wie möglich zu halten.

Vollständige und richtige Identifizierung des Sachverhalts durch den Berater

bb) Berater

Durch den Beratungsvertrag wird der Steuerberater zu einer allgemeinen, umfassenden und möglichst erschöpfenden Darstellung und Belehrung verpflichtet.³³ In diesem Zusammenhang ist die Grundlage jeden Tätigwerdens des Beraters die vollständige und richtige Identifizierung des Sachverhalts. Daher ist es Aufgabe des Beraters, den Prüfungsumfang richtig zu setzen. Insofern ist es wichtig, dass Berater (Auftragnehmer) und Steuerpflichtiger (Auftraggeber) im Dialog sind und sich bezüglich des Sachverhalts und des gewünschten Endprodukts einig werden. Nur dann kann sichergestellt werden, dass der Berater dem Steuerpflichtigen den gewünschten Mehrwert liefern kann. Da der Berater damit rechnen muss, dass der Steuerpflichtige mangels entsprechender Erfahrung und Kenntnis nicht im Detail erkennt, worauf es zur ordnungsgemäßen Wahrnehmung seiner Pflichten ankommt, ist es Aufgabe des Beraters, Einzelheiten des Sachverhalts zu klären und die Einholung aller relevanten Aspekte sicherzustellen. Dies setzt voraus, dass der Berater genügend Erfahrung mitbringt, um die richtigen Fragen zur richtigen Zeit zu stellen. Daher ist die Kommunikation zwischen Berater und Steuerpflichtigem von äußerster Wichtigkeit. Insbesondere in grenzüberschreitenden Sachverhalten mit ausländischen Steuerpflichtigen ist auf eine genaue und klare Sprachkommunikation zu achten. Die Herausforderung liegt hier grds. in den sprachlichen Differenzen. Der Berater darf allerdings auf die Richtigkeit von Informationen des

³³ Furmans in Graf von Westphalen/Thüsing, Vertragsrecht und AGB-Klauselwerke, a. a. O., Steuerberater, Rz. 26.

Steuerpflichtigen tatsächlicher Art vertrauen. Er ist nicht verpflichtet, eigene Ermittlungen oder Prüfungen darüber anzustellen, ob die Informationen richtig sind.³⁴ In diesem Zusammenhang ist es Aufgabe des Beraters, den Steuerpflichtigen in Form eines „Disclaimers“ zu unterrichten, indem er sich dahingehend absichern kann, dass der Umfang seiner Prüfung nur auf den von ihm mitgeteilten Sachverhalt beruht. Innerhalb der Sachverhaltsidentifizierung ist es Aufgabe des Beraters, retrograd zu denken, um potenzielle Streitfälle mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Dabei kann er sich den Instrumenten der Streitbeilegung bzw. Streitvermeidung bedienen, die ihm dabei helfen, Probleme zu lösen.

Nach der erfolgreichen Sachverhaltsidentifizierung erfolgt die richtige Sachverhaltsqualifikation. Hierbei muss der Berater standardisierte Prüfungsschemata beherrschen. Die Praxis zeigt jedoch, dass meist Einzelfallbetrachtungen notwendig sind. In dieser Etappe ist der Zielkonflikt zwischen pragmatischer Beratung und Haftungsrisiko zu lösen. Dabei greift der Berater zu fertigen Materialien, standardisierten Textbausteinen, Grundsatzabteilungen sowie Absprachen mit dem Steuerpflichtigen selbst (Vier-Augen-Prinzip). Interne Prozesse gilt es zu harmonisieren, um sicherzustellen, dass dem Kunden in kürzester Zeit ein Qualitätsprodukt geliefert werden kann. Hier gilt es, ein gekonntes Erwartungsmanagement (Deliverables) zu betreiben. Der Berater muss dem Kunden genauestens mitteilen, welches Produkt er liefern kann und welchen Grad an Komfort es dem Kunden bringen wird. Kann der Berater einen bestimmten Grad an gewünschter Sicherheit nicht liefern, greifen Steuerpflichtige immer wieder auf Steuerversicherungen zurück. Risikoabsicherungsprozesse können beispielsweise durch einzelvertragliche Haftungsbegrenzungsvereinbarungen, d. h. Haftpflichtversicherungen sowie Haftpflichtversicherungen über die Grenze hinaus (mit oder ohne Haftungssumme), abgeschlossen werden. Dieses Phänomen verschiebt jedoch nur die wesentliche Arbeit des Beraters. Anstatt den Steuerpflichtigen zu beraten, berät er nun die Steuerversicherung.

Jede Sachverhaltsstruktur mündet in einer Sachverhaltsdeklaration. In diesem Zusammenhang ist es die Aufgabe des Beraters sicherzustellen, dass die vollumfängliche, zutreffende und fristkonforme Beratung in der Tax Compliance-Funktion kohärent berücksichtigt wird, um die Risiken in der Steuerdeklaration zu minimieren. Daher ist es wichtig, dass die Deklaration eine getreue Wiedergabe des Endprodukts des Beraters ist. Lagert der Steuerpflichtige die Deklaration an den Berater selbst aus, dann kann weitgehend sichergestellt werden, dass der Sachverhalt so wiedergegeben wird. Gleichwohl können sich Abweichungen in der Praxis ergeben. Gründe hierfür können unterschiedliche Berufsträger oder Beraterwechsel sowie lange Zeitspannen zwischen dem Zeitpunkt der Beratung und dem Zeitpunkt der Deklaration sein. Im grenzüberschreitenden Kontext ist die weltweite Sicherstellung der Deklaration daher von noch höherer Bedeutung. Daher gilt es, Meldepflichten richtig zu identifizieren und zu erfüllen (DAC6). Der Austausch zwischen Berater und Steuerpflichtigen sowie der proaktive Einsatz des Beraters mit der ausländischen Steuerverwaltung spielen dabei eine erhebliche Rolle.

cc) Steuerverwaltung

Nach dem im Steuerrecht fundamentalen Prinzip der Abschnittsbesteuerung ist ein Sachverhalt für jeden Veranlagungszeitraum erneut durch die Finanzverwaltung zu prüfen und rechtlich zu würdigen.³⁵ Aus Sicht der Finanzverwaltung ist i. d. R. der bereits

Sachverhaltsqualifikation

Deklaration aus
Beratersicht

Die Außenprüfung dient
der Ermittlung der
steuerlichen Verhältnisse
des Steuerpflichtigen

³⁴ Furmans in Graf von Westphalen/Thüsing, Vertragsrecht und AGB-Klauselwerke, a. a. O., Steuerberater, Rz. 26.

³⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 19.11.1985 - VIII R 25/85 NWB WAAAA-92196; BFH, Urteil v. 13.2.2008 - I R 63/06 NWB BAAAC-79299.

verwirklichte und sonach deklarierte Sachverhalt zu verifizieren³⁶: Dabei dient mitunter die Außenprüfung der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (§ 194 AO). Die Finanzbehörden entscheiden nach pflichtgemäßem Ermessen, ob Sachverhalte aufklärungsbedürftig sind, weil sie steuerlich von Bedeutung sein können. Bei der Sachaufklärung haben die Finanzbehörden sodann alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für den Beteiligten günstigen, Umstände zu berücksichtigen (§ 88 Abs. 1 Satz 2 AO).

Die „Hürden“ der deutschen Finanzverwaltung

In der sich heutzutage immer schneller wandelnden und zugleich globalisierten Welt sind im (internationalen) Konzern vor allem komplexe Sachverhalte mit Auslandsbezug anzutreffen, die – wie rein nationale Sachverhalte auch – durch die Außenprüfung aufgeklärt werden müssen. Denn gerade ein grenzüberschreitender Sachverhalt kann für die deutschen Besteuerungsgrundlagen von Relevanz sein, bei dem es sich aus fiskalischer Sicht nicht (nur) um periodenübergreifende Gewinnverschiebungen handelt.³⁷ Vielmehr droht ein finaler Steuerausfall für den deutschen Fiskus. Die Anknüpfung im innerstaatlichen Recht an sich auch im Ausland zutragende Sachverhalte ist zulässig (Grundsatz materieller Universalität).³⁸ Jedoch erlaubt allgemein anerkanntes Völkergewohnheitsrecht grds. nicht die Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Ausland (Grundsatz formeller Territorialität).³⁹ Damit liegt das Problem auf der Hand: Eine Sachverhaltsanalyse in grenzüberschreitenden Konstellationen bringt mitunter schwere Bürden für die deutsche Finanzverwaltung mit sich, sind doch die Hoheitsrechte der deutschen Behörden (auch hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärungsmaßnahmen) grds. auf das Inland beschränkt.

Unilaterale Regelungen sollen jene „Hürden“ verkleinern

Damit die Aufklärung von Auslandssachverhalten aber nicht an der Beschränkung der Hoheitsrechte der deutschen Gerichte und Finanzbehörden auf das Inland scheitert, versucht bereits das nationale allgemeine Steuerrecht durch unilaterale Rechtsnormen wie § 123 AO (Verpflichtung zur Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten), § 138 Abs. 2 AO (besondere Anzeigepflichten), § 138a AO (sog. Country-by-Country Reporting), § 138b, § 138c AO (Mitwirkungspflichten Dritter über Beziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaaten-Gesellschaften), §§ 138d–138k AO (Mitteilungspflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen), § 146 Abs. 2–2b AO (besondere Ordnungsvorschriften für Buchführung), § 160 AO (Pflicht zur Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern), § 17 AStG (besondere Mitwirkungspflichten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung), § 12 StAbwG (besondere Mitwirkungspflichten) und die zentrale Datensammlung und Datenauswertung durch das BZSt (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG) jene Divergenz zu verkleinern. Ferner bestimmt § 90 Abs. 2 AO für den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- und Aufklärungspflicht bei Auslandssachverhalten und gilt über § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO auch im Klageverfahren. Das heißt, neben § 90 Abs. 1 AO hat der Beteiligte nach § 90 Abs. 2 Satz 1 AO den Sachverhalt mit Auslandsbezug gerade „aktiv“ aufzuklären und Beweismittel zu beschaffen. Nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO kann sich ein Beteiligter dabei nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte verschaffen können (sog. Beweisvorsorge). Mangels eines natürlich bestehenden Interessengegensatzes – welcher bei Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten besteht –

³⁶ Es bestehen (gesetzliche) Ausnahmen: verbindliche Zusage aufgrund einer Außenprüfung (§§ 204 ff. O), verbindliche Auskünfte außerhalb einer Außenprüfung (§ 89 Abs. 2 O), Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG), verbindliche Zolltarifauskunft, Bindung aus Treu- und Glauben-Grundsätzen.

³⁷ Insbesondere Verrechnungspreisthematiken (§ 1 AStG), Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–13 AStG), vgl. auch zu den jüngst diskutierten Registerfällen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Cloer/Heckerodt, FR 2021 S. 709.

³⁸ Schon Herzfeld, VJSchStR 1931 S. 424, 435; a. A. zuvor noch RG, Urteil v. 21.2.1884 - IV 461/83, RGZ 11 S. 255, Gründe 1. Absatz.

³⁹ Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 4.

ist die Überprüfung der Fremdüblichkeit von Transaktionen zwischen Nahestehenden gerade geboten: Insoweit gelten im Rahmen der normierten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 3 AO i. V. mit § 1 ff. GAufzV besondere Aufzeichnungspflichten für (Verrechnungs-)Preise, die bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland vereinbart werden. Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen konkretisiert im Speziellen die am 30.6.2003 in Kraft getretene Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung.

Die Amtsermittlungspflicht der Finanzbehörde und die Mitwirkungspflicht der Beteiligten stehen grds. nebeneinander.⁴⁰ Aber Verletzungen der oben genannten Mitwirkungspflichten beeinträchtigen das grds. kohärente „Wechselspiel“ zwischen dem Mitwirkungsverhalten des Steuerpflichtigen auf der einen Seite und den Amtsermittlungspflichten bzw. dem Untersuchungsgrundsatz der Finanzverwaltung auf der anderen Seite. Mit anderen Worten: verletzt der Steuerpflichtige seine gesetzlichen Mitwirkungspflichten, indem er beispielsweise Tatsachen aus seiner Wissenssphäre nicht preisgibt, ist das Beweismaß zugunsten der Finanzbehörde gemindert.⁴¹ Eine Verletzung der gesetzlichen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1, 2 oder 3 AO) kann daher zur Schätzungsbefugnis (§ 162 Abs. 1, 2 oder 3 AO)⁴² und zu etwaigen Strafzuschlägen (§ 162 Abs. 4 AO)⁴³ durch die Finanzbehörde führen.⁴⁴

Für eine Sachverhaltsaufklärung im internationalen Kontext ist ferner der internationale Informationsaustausch hilfreich: Denn erhöhte Transparenz durch flächendeckend automatisierten internationalen Informationsaustausch hilft, grenzüberschreitende Sachverhalte aufzuklären und letztlich auch Steuerhinterziehung und Gestaltungsmissbrauch über die Grenze entgegenzuwirken. Vor Einführung der Abgabenordnung zum 1.1.1977 hatte der zwischenstaatliche Amtshilfeverkehr in Steuersachen (allein) auf Basis völkerrechtlicher Abkommen stattgefunden. Mit der sodann neu geschaffenen Grundnorm § 117 AO sollte er im nationalen Recht auf eine klare Rechtsgrundlage gestellt werden.⁴⁵ Hierbei übernimmt das BZSt gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG die Funktion des zentralen deutschen Verbindungsbüros,⁴⁶ das Auskunftersuchen und Spontanauskünfte an ausländische Behörden (nach Prüfung) versendet und umgekehrt aus dem Ausland eingehende Ersuchen empfängt, prüft und an die örtlichen deutschen Finanzbehörden zur Erfüllung weiterleitet. Zu beachten ist, dass hier grds. das Subsidiaritätsprinzip gilt. Das heißt, der ersuchende Vertragsstaat muss seine ihm innerstaatlich zur Verfügung stehenden Informationsquellen auf zumutbare Weise ausgeschöpft haben.⁴⁷

Die Verletzung gesetzlicher Mitwirkungspflichten führt zur Beweismaßreduzierung und Schätzungsbefugnis

Auch der internationale Informationsaustausch dient der Sachverhaltsaufklärung

c) Beispiel zum Spannungsfeld „reale Welt“ und „Steuerwelt“

 **Beispiel:** Um das Spannungsfeld zwischen „realer Welt“ und „Steuerwelt“ zu skizzieren, wurde ein – aus Blick der „realen Welt“ – einfacher Sachverhalt gewählt: die Vergabe eines grenzüberschreitenden Darlehens einer in Luxemburg sitzenden

⁴⁰ BFH, Urteil v. 15.2.1989 - X R 16/86 NWB WAAAA-97682.

⁴¹ Vgl. BFH, Urteil v. 15.2.1989 - X R 16/86 NWB WAAAA-97682; BFH, Urteil v. 9.8.1991 - III R 129/85 NWB WAAAA-94123; BFH, Urteil v. 17.10.2001 - I R 103/00 NWB BAAAAB-04904; BMF, Schreiben v. 3.12.2020 - IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 NWB EAAAH-65921 1 (Verwaltungsgrundsätze 2020), Rz. 68 ff.

⁴² Melan, DStR 2021 S. 1394.

⁴³ Das FG Bremen hat jüngst dem EuGH nach Art. 267 Satz 1 Buchst. a AEUV die Frage vorgelegt, ob § 162 Abs. 4 AO gegen Art. 43 EGV bzw. Art. 49 AEUV verstößt, vgl. FG Bremen, Beschluss v. 7.7.2021 - 2 K 187/17 (3) NWB AAAAH-86771.

⁴⁴ Vgl. dazu auch BMF, Schreiben v. 3.12.2020 - IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 NWB EAAAH-65921 (Verwaltungsgrundsätze 2020), insbesondere zu den Mitwirkungspflichten, Dokumentationspflichten und zur Schätzungsbefugnis durch die Finanzbehörde.

⁴⁵ So die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 7/4292 S. 26).

⁴⁶ So die Begrifflichkeit des Art. 4 Abs. 2 Satz 1 EU-Amtshilfe richtlinie.

⁴⁷ Seer, Internationales Steuerverfahrensrecht, 2020, Art. 26 OECD-MA Rz. 30 m. w. N.

Tochtergesellschaft (Lux FinCo) an eine deutsche operative Schwestergesellschaft (GerCo). Die Lux FinCo sei dabei aus Zentralisierungspunkten in Luxemburg ansässig und die Refinanzierung dieses zu beurteilenden Darlehens erfolge über ein weiteres Darlehen aus einer US-Schwestergesellschaft (US OpCo).

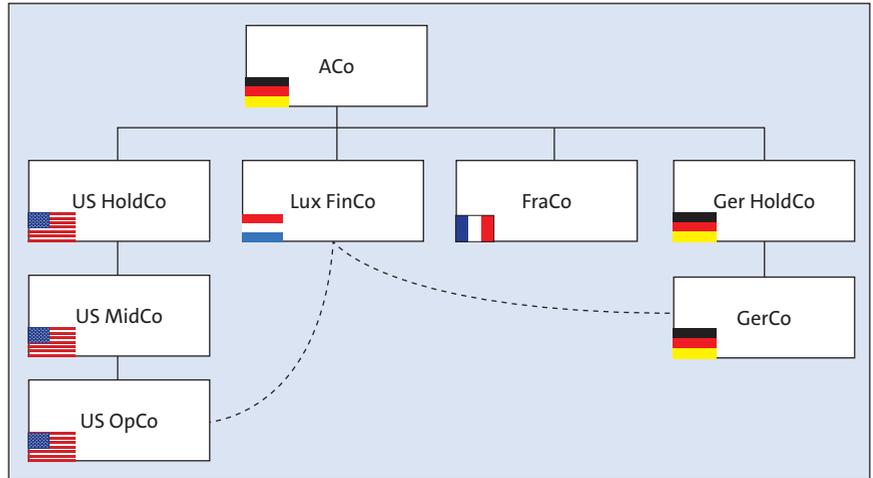


Abb. 2 Darlehensbeziehungen im Beispielfall (Quelle: eigene Abbildung)

(1.) Konzerninterne Steuerfunktion: Für die steuerliche Würdigung des Sachverhalts ist – wie bei vielen konzerninternen „Standardtransaktionen“ – vorliegend insbesondere die Tax Governance relevant. Es muss demnach sichergestellt sein, dass der Sachverhalt entweder standardisiert gewürdigt wird/wurde oder die Steuerfunktion rechtzeitig in derartige Darlehensbeziehungen involviert wird. Die konkrete Frage in der Praxis ist nämlich häufig nicht „Welche steuerlichen Probleme/Herausforderungen werden in diesem Kontext erwartet?“, sondern vielmehr „Geht das so oder geht das nicht?“. Herausfordernd ist dabei in der praktischen Umsetzung insbesondere die interne Aufgabe als businessnaher Berater. Diese mündet häufig in Diskussionen über Zuständigkeiten zwischen den involvierten Abteilungen, was den ohnehin vorliegenden Zeitdruck durchaus nochmals erhöhen kann.

Sofern die Einbeziehung der Steuerfunktion dem Grunde nach erfolgt, stellen sich in der Folge eine Reihe von steuerlichen Fragen, die bestenfalls weitestgehend schon im Vorfeld konsistent gewürdigt und beantwortet sind. Ein großer Themenbereich, der hier von Relevanz ist, sind die Fragen im Zusammenhang mit der Höhe der Darlehensvergütung. Doch gerade im Bereich der Finanztransaktionen gab es in der jüngeren Vergangenheit sowohl auf OECD als auch auf Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeits-ebene viele Neuerungen, so dass hier in der näheren Zukunft lediglich im Rahmen einer gewissen Tax Uncertainty agiert werden kann. Fraglich dürfte hier nach den neuen Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise⁴⁸ beispielsweise sein, wie die erforderlichen Nachweise (Fremdkapital-Eigenschaft, Business Purpose-Test, Begründung zur Verrechnung der Höhe nach, etc.) im Einzelfall geführt werden müssen/können. Denkbar

Spannungsfeld zwischen Zeitdruck und Sachverhaltswürdigung

⁴⁸ BMF, Schreiben v. 14.7.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 NWB BAAAH-83917 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 3.88 ff.

wäre ein prozessualer Prüfungsansatz, der auch in anderen Bereichen⁴⁹ bereits bekannt und für die Steuerpflichtigen dadurch gut umsetzbar ist. Inwiefern eine solche prozessseitige Prüfung in den häufig noch unilateralen Prüfungsverläufen und insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise denkbar ist, ist sicherlich diskussionswürdig, allerdings würde durch derartige Ansätze die (Rechts-)Sicherheit für alle Parteien erhöht.

Neben den kurz angesprochenen Verrechnungspreisfragen stellen sich noch diverse Fragen aus anderen Bereichen. Beispielsweise danach, ob weitere Meldeverpflichtungen (wie z. B. eine Meldepflicht nach § 138d AO, „DAC6“) existieren und welche Auswirkungen in Luxemburg zu berücksichtigen sind.

Auch andere Themen wären hier detailliert zu prüfen, um als Steuerfunktion die Antwort auf die eingangs gestellte Frage der generellen Umsetzbarkeit dieser Darlehenstransaktion(en) geben zu können. Da in der Praxis eine Detailprüfung aufgrund der zeitlich meist restriktiven Vorgaben herausfordernd ist, sollten derartige Fälle deshalb bereits vorab generell intern gewürdigt sein, um die wesentlichen Fälle standardisiert und schnell beantworten zu können. Gerade diese standardisierte Sachverhaltswürdigung ist in der Praxis jedoch sehr herausfordernd, da neben der Würdigung auch eine standardisierte Umsetzung und ein fortlaufendes Monitoring einer Struktur gewährleistet sein müssen.

Im hier dargestellten Beispiel ist es beispielsweise von Bedeutung, sowohl die Höhe der Darlehenszinsen fortlaufend zu beobachten als auch andere – steuerlich bedeutsame – Faktoren immer im Blick zu haben. So muss z. B. auf die Besetzung der Geschäftsleitung der Lux FinCo und deren Unabhängigkeit in der Geschäftstätigkeit geachtet werden, um nicht später Diskussionen über den Sitz der Geschäftsleitung, Hinzurechnungsbesteuerungsthemen oder die „richtige“ Preissetzung im Rahmen der Darlehensvergabe in der Betriebsprüfung führen zu müssen.

Es wird bereits an diesem einfachen Sachverhalt erkennbar, dass die zuvor theoretisch dargestellten Problembereiche auch in der praktischen Anwendung mannigfaltig sind und deren Lösung in der Praxis häufig deutlich schwieriger und langwieriger ist als sich das andere Bereiche im Konzern vorstellen können. Gerade diese Herausforderungen müssen deshalb transparent innerhalb des Unternehmens kommuniziert werden, um dadurch die Sensibilität innerhalb der „realen Welt“ für die Notwendigkeit der steuerlichen Strukturierung zu erhöhen und dadurch die eigenen Problembereiche der Steuerfunktion zu reduzieren.

(2.) Berater: Der gegebene Sachverhalt ist auch aus Luxemburger Sicht äußerst interessant und wirft eine Reihe an komplexen Fragen auf. Als erstes gilt es zu analysieren, ob die beiden Rechtsbeziehungen (i. e. der Geldfluss zwischen US OpCo und Lux FinCo und der Geldfluss zwischen Lux FinCo und GerCo) steuerlich in Luxemburg als Fremd- oder Eigenkapital angesehen werden müssen. Die Rechtsprechung hat hierzu mehrere Kriterien ausgearbeitet, die auf Basis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu analysieren sind. Vorausgesetzt, beide Transaktionen können aus Luxemburger Sicht als Fremdkapital qualifiziert werden, gilt es, sich zu vergewissern, dass Lux FinCo berechtigt ist, die Zinsaufwendungen unter dem Darlehen zwischen US OpCo und Lux FinCo steuerlich geltend zu machen. Hierzu bedarf es einer Analyse zur Anwendung der Regeln zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen und sonstigen Regelungen, die ggf. einen steuerlichen Abzug versagen könnten. Unter der Annahme, dass die gegebene Finanzierungstransaktion die einzige Transaktion von Lux FinCo ist, sollte Lux FinCo mindestens so viel Zinserträge als Zinsaufwendungen zu verbuchen haben. Mangels

Kommunikation zur
Erhöhung der Sensibilität
für Steuerthemen

⁴⁹ Beispielsweise bei der Prüfung von transaktionalen Steuern, die immer häufiger durch die Prüfung der prozessualen Ausgestaltung der zugrundeliegenden Transaktionen stattfinden und insofern eine Abkehr der Einzelfallprüfung darstellen.

überschüssiger Fremdfinanzierungskosten sollte somit die Zinsschranke keine negativen steuerlichen Auswirkungen auf Ebene der Lux FinCo haben. Schließlich gilt es auf Basis des Fremdvergleichsprinzip zu prüfen, ob beide Darlehen als fremdüblich angesehen werden können. Sollte dies der Fall sein, wird Lux FinCo lediglich auf einer Marge besteuert werden, die der Differenz zwischen dem Zinsertrag und dem Zinsaufwand entspricht. Zudem sind aus deutscher Sicht zahlreiche Themen, insbesondere Hinzurechnungsbesteuerung, Meldepflichten, Verrechnungspreise, Quellensteuern sowie ggf. Geschäftsleitungsbetriebsstätten, relevant.

Verschärfte HZB-Regelungen sind zu beachten

Die Hinzurechnungsbesteuerung wird oft übersehen. Insbesondere nach der Verschärfung im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes v. 25.6.2021 sollten die Tatbestandsmerkmale der Hinzurechnungsbesteuerung mit erhöhter Sorgfalt geprüft werden. Durch Anpassungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung (Konzept der Inländerbeherrschung, wesentliche Änderungen des Aktivkatalogs, Substanztest) soll die Bekämpfung niedrigbesteuert Einkünfte grenzüberschreitend agierender Unternehmen zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden. Das Verhältnis zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und Verrechnungspreisen wird sich in näherer Zukunft ggf. auch neu definieren. Auch diese Entwicklung muss beobachtet werden.

Geschäftsleitungsbetriebsstätten werden oft übersehen

Geschäftsleitungsbetriebsstätten werden in der Praxis ebenso oft übersehen. In grenzüberschreitenden Sachverhalten können diese Veränderungen zu unerwünschten steuerlichen Folgen führen, die nicht übersehen werden dürfen. Wenn sich die Geschäftsleitung – auch ungewollt – ins Ausland verlagert, entsteht dort eine neue Betriebsstätte. Diese Folgen können eine unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland, Wechsel der abkommensrechtlichen Ansässigkeit, Registrierungs- und Erklärungsspflichten, denen sich Fragen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung, Funktionsverlagerung sowie Entstrickungs- und Verstrickungsbesteuerung anschließen, umfassen. Dabei hat jedes Unternehmen mindestens einen Ort der geschäftlichen Oberleitung.⁵⁰ Daher sollte das Risiko des Vorliegens mehrerer Orte der tatsächlichen Geschäftsleitung betroffener Steuerpflichtigen einzelfallbezogen genau analysiert werden.

Quellensteuern sind insbesondere bei Outbound-Investitionen ein bedeutendes Thema. Bestenfalls sollten Quellensteuern komplett vermieden werden. Der Idealfall kommt jedoch selten vor. Daher gilt bei den Quellensteuern, die rechtlich zugelassenen Ermäßigungen zu erfüllen und im Anschluss die Anrechnung sicherzustellen, um Anrechnungsüberhänge zu vermeiden.

Meldepflichten als neue feste Bestandteile der Steuerberaterleistungen

Was heutzutage auf keinen Fall in einer guten Beratung fehlen darf, ist eine Analyse zur Anwendung der grenzüberschreitenden Mitteilungspflichten, kurz auch DAC6 genannt. Konkret bedeutet das, dass unter bestimmten Voraussetzungen mitwirkende Intermediäre – also u. a. in der Europäischen Union ansässige Berater – grenzüberschreitende Steuergestaltungen erfassen, dokumentieren und ggf. melden müssen. Die gemeldeten Steuergestaltungen werden anschließend auf Basis des automatischen Informationsaustausches zwischen Mitgliedstaaten ausgetauscht.

(3.) Steuerverwaltung: Der vermeintliche „einfache“ Sachverhalt – eine konzerninterne Darlehensvergabe – veranschaulicht das komplexe (Internationale) Steuerrecht, beinhaltet aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung eine Fülle an potenziellen Prüffeldern und dabei zu beachtende Rechtsvorschriften. Nachfolgend sollen nur potenzielle Kernprobleme (an)diskutiert werden:

Ort der Geschäftsleitung

Fraglich könnte zunächst sein, wo der (tatsächliche) Ort der Geschäftsleitung i. S. des § 10 AO der ausländischen Tochtergesellschaften liegt, insbesondere der Finanzierungsgesellschaft Lux FinCo (s. oben I, 2, c, (2.) Berater). Ferner wären im vorliegenden

⁵⁰ BFH, Urteil v. 15.10.1997 - I R 76/95, BFH/NV 1998 S. 434.

Sachverhalt freilich die grenzüberschreitenden (Finanzierungs-)Transaktionen hinsichtlich ihrer Fremdüblichkeit zu untersuchen: Bei der Prüfung der grenzüberschreitenden Einkunftsabgrenzung soll in Deutschland vermehrt eine internationale Ausrichtung und Orientierung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien erfolgen.⁵¹

Die Verwaltung hat sich in den jüngst veröffentlichten Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreisen v. 14.7.2021⁵² auch zu **Finanzierungsbeziehungen** ausdrücklich positioniert: Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei Finanzierungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen wird klargestellt, dass die Grundsätze des Kapitels X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien anzuwenden sind. Wie auch bei anderen unternehmensgruppeninternen Geschäftsbeziehungen hat die sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Finanzierungsaktivitäten auf Basis einer **Funktions- und Risikoanalyse** zu erfolgen. Bei Finanzierungsleistungen ist indes zu prüfen, ob es sich steuerrechtlich um Fremdkapital handelt. Damit ein Darlehensverhältnis und damit auch die diesbezüglichen Zinszahlungen als fremdüblich anerkannt werden können, muss die Finanzierung auch wirtschaftlich benötigt worden sein. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird kein Fremdkapital am Markt aufnehmen, wenn damit nicht wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite besteht, die die Finanzierungskosten deckt. Stellt eine gruppenzugehörige Finanzierungsgesellschaft (hier: Lux FinCo) der GerCo z. B. Kapital zur Verfügung und verfügt die Finanzierungsgesellschaft nicht über die **Fähigkeit** und die Befugnis, das **Risiko** von Investitionen in einen finanziellen Vermögenswert zu **kontrollieren** oder es **zu tragen** (Risikokontrollansatz), steht ihr als Vergütung für die Hingabe des Kapitals grds. nur ein Entgelt bis zur Höhe einer risikolosen Rendite zu.⁵³

Über eine Korrektur nach § 1 AStG hinaus, kann unter den Voraussetzungen der §§ 7–13 AStG auch die deutsche **Hinzurechnungsbesteuerung** einschlägig sein (z. B. bei den niedrigbesteuerten passiven Zinserträgen der Lux FinCo). Zu beachten ist vorliegend, dass es sich um einen sog. Dreieckssachverhalt handelt und der Hinzurechnungsbetrag bekanntermaßen in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln ist (§ 10 Abs. 3 AStG). Der BFH judizierte jüngst mit den Urteilen I R 40/19 sowie I R 94/15 zu **Dreieckssachverhalten** und zeigte dabei anschaulich die außergewöhnlich komplexe Rechtslage auf. Zur Anwendung der materiellen Korrespondenz im „Dreiecksfall“ hat sich zuletzt auch das BMF mit Schreiben v. 18.11.2020⁵⁴ unter Bezugnahme auf das sog. Zypern-Urteil des BFH (I R 94/15) geäußert.⁵⁵ Auch in den jüngst veröffentlichten Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreisen v. 14.7.2021⁵⁶ hat sich die Finanzverwaltung zu Dreieckskonstellationen positioniert.

Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ist ferner der unionsrechtlich gebotene⁵⁷ sog. **Entlastungsbeweis** (auch Substanz- oder Motivtest genannt) zu prüfen, bei dessen Erfüllung von einer Hinzurechnungsbesteuerung abzusehen ist. Zum Entlastungsbeweis i. S. des § 8 Abs. 2–4 AStG hat sich gleichsam die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben v. 17.3.2021⁵⁸ positioniert⁵⁹: Der Entlastungsbeweis setzt danach u. a. voraus, dass eine gezielte **Nutzziehung der Ressourcen im Aufnahmestaat** vorliegen muss sowie

Die Hinzurechnungs-
besteuerung im
„Dreieckssachverhalt“

Der unionsrechtlich
gebotene „Entlastungs-
beweis“

⁵¹ BMF, Schreiben v. 14.7.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 NWB BAAAH-83917 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 2.1.

⁵² BMF, Schreiben v. 14.7.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 NWB BAAAH-83917 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 3.88 ff.

⁵³ BMF, Schreiben v. 14.7.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 NWB BAAAH-83917 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 3.92.

⁵⁴ BMF, Schreiben v. 18.11.2020 - IV C 2 - S 2743/18/10002 :001 NWB UAAAH-63989.

⁵⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16) NWB EAAAH-57860; BFH, Urteil v. 13.6.2018 - I R 94/15 NWB XAAAG-97091.

⁵⁶ BMF, Schreiben v. 14.7.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 NWB BAAAH-83917 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 1.3 und 1.4.

⁵⁷ Heckerodt/van Lück, IStR 2020 S. 857.

⁵⁸ BMF, Schreiben v. 17.3.2021 - IV B 5 - S 1351/19/10002 :001 NWB BAAAH-74281.

⁵⁹ Ausführlich Eimler, FR 2021 S. 822.

die Zwischengesellschaft nicht nur **personell** sondern auch **sachlich** angemessen ausgestattet sein muss. Zudem müssen die wesentlichen unternehmerischen **Entscheidungen** durch die ausländische (Zwischen-)Gesellschaft selbst getroffen werden. Außerdem darf **keine rein künstliche Gestaltung** vorliegen (d. h., dass das Hauptziel oder eines der Hauptziele der Beteiligung darin liegt, Gewinne künstlich in ein Niedrigsteuerland zu verschieben). Insoweit sind triftige wirtschaftliche, d. h. außersteuerliche Gründe für die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft nachzuweisen. Ferner müsse – so Textziffer II des BMF-Schreibens v. 17.3.2021 – die „Ausübung der Geschäftstätigkeit im Aufnahmestaat [...] einen relevanten Umfang erfordern und erreichen“ und darüber hinaus die „Teilnahme am dortigen Marktgeschehen [...] aktiv, ständig und nachhaltig sein“. Schließlich präzisiert das BMF die Anforderungen für Kapitalanlagegesellschaften, wonach „der Kapitalbeschaffungs- oder Investitionsmarkt im Aufnahmestaat“ liegen muss. **„Alleine“** die Anmietung von Räumlichkeiten oder eine nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen, insbesondere wenn die Wahrnehmung dieser Funktionen nicht ortsgebunden ist, ist nicht ausreichend.

Im vorliegenden Sachverhalt wäre auch die **Zinsschrankenregelung** (§ 4h EStG) für die (fremdüblichen) Zinsaufwendungen der GerCo im Auge zu behalten. Des Weiteren könnte ein Anwendungsfall der **„imported mismatch“**-Regel des § 4k Abs. 5 EStG vorliegen.⁶⁰ Natürlich ist abschließend auch auf die Hinzurechnung der Zinsaufwendung im Bereich der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 GewStG) zu achten.

Abzugsbeschränkungs-
normen

FAZIT

In der Hoffnung, dass der mit einem Faust-Zitat eingeleitete Beitrag nicht mit einem weiteren Faust-Zitat („Da steh' ich nun, ich armer Tor, und bin so klug als wie zuvor!“)⁶¹ endet, sollen die hier dargestellten Perspektiven und Herausforderungen den weiteren Diskurs zwischen den beteiligten Parteien bereichern, um damit zukünftige Konflikte in der sich schnell wandelnden Steuerwelt schnelleren Lösungen zuführen zu können.

AUTOREN

Tom Hamen, LL.M.

ist Avocat à la Cour in Luxemburg und derzeit als Senior Associate bei Loyens & Loeff tätig.

David Heckerodt, Dipl.-Finanzwirt, M.A.

ist Betriebsprüfer (Handelsreferat) im Bundeszentralamt für Steuern, Bonn.

Dr. Satenik Melkonyan, M.Sc.,

StB, ist Managerin International Tax bei Mazars in Berlin/Potsdam und Mitglied des Vorstands von YIN Deutschland.

Dr. Michael Popp,

StB, ist Head of Corporate Income Tax Planning and Transfer Pricing bei der Deutschen Lufthansa AG und Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat von YIN Deutschland.

⁶⁰ Ehlermann/Link, ISR 2021 S. 319.

⁶¹ Siehe Von Goethe, Faust – Der Tragödie erster Teil, 1808, S. 33.

Die Außenprüfung von Rechtsbeziehungen im internationalen Konzern

Tagungsbericht zur 5. YIN-Jahrestagung v. 13.9.2021
(Panel 2)

Dr. Jan Haselmann und Benn Berger*

Gegenstand des zweiten Panels der diesjährigen YIN-Jahrestagung war die Außenprüfung im internationalen Konzern. Der Schwerpunkt der Diskussion sollte dabei bewusst nicht auf materiellen Fragen des Internationalen Steuerrechts, sondern auf Praxisproblemen der Betriebsprüfung, die sich unabhängig von der konkreten Streitfrage in einer Außenprüfung stellen, liegen. Teilnehmer des Podiums waren: Anna Domke, Steuerabteilung Boehringer Ingelheim, Schwerpunkt Internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise; Lars Wargowske, Leiter der Konzernbetriebsprüfung in Brandenburg – nicht in dienstlicher Eigenschaft – sowie Lehrbeauftragter an der Universität Hamburg und Dr. Carsten Quilitzsch, Steuerberater, Assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg mit Schwerpunkt Internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise. Geleitet wurde das Podium von Dr. Jan Haselmann. Nach einer kurzen Einleitung zur Betriebsprüfung im internationalen Konzern (vgl. unten I) hat Quilitzsch ein Fallbeispiel zur Konzernfinanzierung vorgestellt und dieses aus Beratersicht beurteilt (vgl. unten II und III). Danach schilderte Wargowske seine Sichtweise auf das Fallbeispiel (vgl. unten IV), und die Podiumsteilnehmer haben anhand des Fallbeispiels verschiedene Streitige Fragen der Betriebsprüfungspraxis diskutiert (vgl. unten V). Abschließend hat Domke die Grundzüge des ICAP-Verfahrens und seine praktischen Vorteile als Ergänzung oder Alternative zur Betriebsprüfung vorgestellt (vgl. unten VI).

Kernaussagen

- ▶ Die Mitwirkungspflichten nach § 90 AO verpflichten den Steuerpflichtigen grds. nur zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation.
- ▶ Textziffer 13 der VWG 2020 bezieht sich nur auf eine Vorlagepflicht des Steuerpflichtigen für Gutachten und Stellungnahmen, die in die Bestimmung der Verrechnungspreise mit eingeflossen sind.
- ▶ Neue Verfahren wie „ICAP“ können den Prüfungsumfang in der Betriebsprüfung reduzieren und bereits vor einer Betriebsprüfung potenzielle Streitpunkte bei den Mitwirkungspflichten aufzeigen.

I. Aufgaben und praktische Grenzen der Betriebsprüfung im multinationalen Konzern

Die Betriebsprüfung hat im Wesentlichen zwei Hauptaufgaben. Zum einen hat sie eine hohe fiskalische Bedeutung. Die Mehrergebnisse, die im Rahmen von Betriebsprüfungen

Betriebsprüfungen haben hohe fiskalische Bedeutung und dienen der Generalprävention

* Dr. Jan Haselmann, LL.M. ist Rechtsanwalt und Director, Benn Berger, LL.B. ist Rechtsanwalt (Syndikusanwalt) und Senior Associate in der Tax Litigation Group von PricewaterhouseCoopers in Hamburg.

erzielt werden, übersteigen die Personalkosten, die hierfür anfallen, deutlich. Zum anderen dient sie der Generalprävention und damit der Steuergerechtigkeit: weil es die Außenprüfung gibt, müssen Steuerpflichtige damit rechnen, dass die von ihnen abgegebenen Steuererklärungen einer Überprüfung unterzogen werden.

Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO gilt auch für Betriebsprüfung

Grundsätzlich gilt im Bereich der Besteuerung (wie auch im Rahmen von Betriebsprüfungen) der Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO. Die Finanzbehörde hat also den Sachverhalt zu ermitteln, der dann der Besteuerung zugrunde gelegt wird. Dafür stehen der Betriebsprüfung eine Reihe von Ermittlungsmöglichkeiten zur Verfügung. Sie hat dabei die Grundsätze der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen. Zur Sachverhaltsaufklärung gehört dabei auch die Analyse der betrieblichen Verhältnisse und die Auswertung der Buchführung. Bei grenzüberschreitenden Konzernsachverhalten gehört zu den Aufklärungsaufgaben insbesondere die Überprüfung der Gewinnabgrenzung.

An ihre praktischen Grenzen stößt die Amtsermittlung allerdings regelmäßig an der Landesgrenze. Nach völkerrechtlichen Grundsätzen darf die deutsche Finanzbehörde nämlich selbst keine Ermittlungsmaßnahmen auf ausländischem Hoheitsgebiet ergreifen. Hier kommen lediglich im Rahmen von simultanen Außenprüfungen oder Joint Audits¹ Möglichkeiten zur Ermittlung von Sachverhalten im Ausland in Betracht.

Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten

Angesichts der faktisch und rechtlich eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten, kommt den für Auslandssachverhalte erweiterten Mitwirkungspflichten nach § 90 AO eine hohe Bedeutung zu. § 90 AO regelt die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen grds. wie folgt:

- ▶ § 90 Abs. 1 AO regelt die allgemeinen Mitwirkungspflichten, die auch inländische Steuerpflichtige bei reinen Inlandssachverhalten treffen. Der Steuerpflichtige hat danach bei der Aufklärung des Sachverhalts mitzuwirken und Beweismittel anzugeben.
- ▶ § 90 Abs. 2 AO ist hingegen nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten anwendbar. Nunmehr gelten erhöhte Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige muss den Sachverhalt selbst ermitteln und aufklären und muss Beweismittel nicht bloß benennen, sondern tatsächlich beschaffen. Es trifft ihn insoweit auch eine Beweisvorsorgepflicht.
- ▶ Ergänzend dazu regelt § 90 Abs. 3 AO, dass für den Bereich der Verrechnungspreise eine Dokumentation zu erstellen ist. Dabei ist der verwirklichte Sachverhalt zu dokumentieren sowie warum der gewählte Verrechnungspreis dem Fremdvergleich entspricht (Angemessenheitsdokumentation).

Mitwirkungspflichten in der Betriebsprüfung

§ 200 AO ergänzt diese Mitwirkungspflichten konkret für die Betriebsprüfung und regelt insoweit die Befugnisse des Betriebsprüfers (Anfragen stellen, Unterlagen und Dokumente von steuerlicher Relevanz anfordern). Die Befugnisse stehen dabei nicht im Belieben des Prüfers, sondern unterliegen seinem Ermessen und damit auch den gesetzlichen Grenzen der Ermessenausübung (§ 5 AO).

¹ Vgl. dazu BMF, Schreiben v. 6.1.2017 - IV B 6 - S 1315/16/10016 :002 NWB TAAAG-37679. Bei der simultanen Außenprüfung oder dem Joint Audit führen zwei Staaten zeitgleich in ihren jeweiligen Staaten nach nationalem Recht eine Außenprüfung durch. Innerhalb der EU kann eine solche Außenprüfung nach § 12 EUAHIG vereinbart werden. Die EU-Mitgliedstaaten tauschen dann im Rahmen von § 4 EUAHIG die erlangten Informationen aus. Zusätzlich besteht nach § 8 EUAHIG die Möglichkeit für einen spontanen Informationsaustausch. Im Verhältnis zu Drittstaaten bietet Art. 26 OECD-MA 2017 die Grundlage für die Möglichkeit von simultanen Außenprüfungen oder Joint Audits.

Untersuchungsgrundsatz vs. Mitwirkungspflichten

Grundsatz: BP „erforscht den Sachverhalt von Amts wegen“.
 Aber: Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen („Sphärentheorie“):

§ 90 I AO

Verpflichtung zur Mitwirkung bei der Ermittlung des (steuerlich relevanten) Sachverhalts.
 Offenlegung der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen.
 Angabe der bekannten Beweismittel.
 Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

§ 90 II AO

Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslands Sachverhalten.
 Steuerpflichtiger muss Sachverhalt aufklären.
 Steuerpflichtiger muss Beweismittel beschaffen.
 Beweismittelsorgepflicht!

§ 90 III AO

Verrechnungspreis-dokumentation (nach GAufV) über den Inhalt der Geschäftsbeziehungen iSd § 1 Abs. 4 AStG.

§ 200 AO

„Der Steuerpflichtige hat bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken.“
 Mitwirkungspflicht umfasst insb. Auskünfte erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und **andere Urkunden** zur Einsicht und Prüfung vorlegen.
 Auskunftsersuchen steht im **Ermessen** des Prüfers – Gesetzliche Grenzen sind zu beachten (§ 5 AO).

1

Abb. 1 Untersuchungsgrundsatz vs. Mitwirkungspflichten

II. Fallbeispiel: Falsche Verrechnungspreismethode gewählt?

Das gewählte Fallbeispiel zur Konzernfinanzierung orientiert sich an der Entscheidung des FG Münster v. 7.12.2016 - 13 K 4037/13 K,F, NWB CAAAG-35145, die derzeit noch beim BFH anhängig ist. Auch wenn der Fall bereits einige Jahre diskutiert wird und auch die mündliche Verhandlung vor dem BFH am 18.5.2021 stattgefunden hat, eignet er sich doch in besonderer Weise, um einige praktische Fragen der Betriebsprüfung zu besprechen. Dies betrifft insbesondere den Umgang mit einigen umstrittenen Textziffern aus den am 3.12.2010 vom BMF veröffentlichten Verwaltungsgrundsätzen (VWG 2020).

👁️ FG Münster,
 Urteil v. 7.12.2016 -
 13 K 4037/13 K,F,
 NWB CAAAG-35145

1. Sachverhalt (angelehnt an FG Münster, Urteil v. 7.12.2016 - 13 K 4037/13 K,F (BFH I R 4/17))²

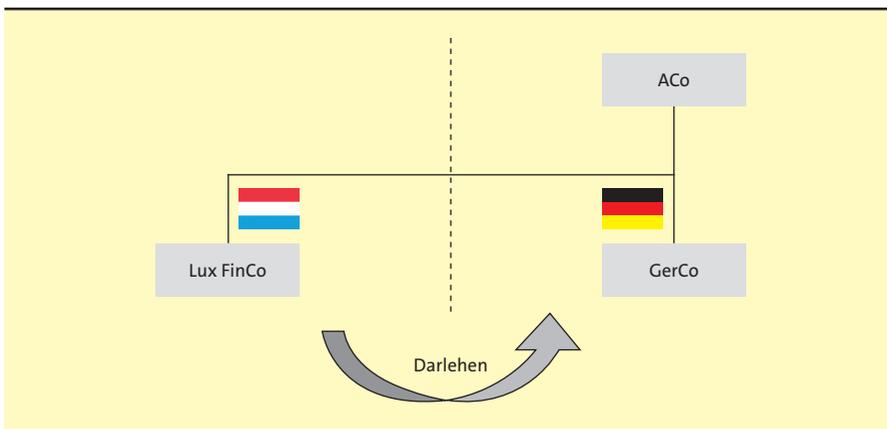


Abb. 2 Sachverhalt der Entscheidung

² Das Verfahren ist noch beim BFH anhängig, die mündliche Verhandlung fand am 18.5.2021 statt.

Sachverhalt

Die ACo ist als Konzernobergesellschaft zu jeweils 100 % an der konzerninternen Finanzierungsgesellschaft in Luxemburg (Lux FinCo) und der GerCo mit Sitz in Deutschland beteiligt. Die Lux FinCo vergibt ein Darlehen über 50 Mio. USD an die GerCo. Das von der Lux FinCo an die GerCo vergebene Darlehen ist verzinst.

Im Rahmen der Betriebsprüfung legt die GerCo auf Anfrage der Betriebsprüfung eine Verrechnungspreisdokumentation i. S. von § 90 Abs. 3 AO vor. Damit macht die GerCo geltend, dass der Darlehenszinssatz fremdüblich sei. Die Angemessenheitsanalyse bestätigt, dass an die Lux FinCo gezahlte Zinsen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Der Analyse liegt die Preisvergleichsmethode zugrunde. Hierzu bemüht die GerCo externe Bonitätsbescheinigungen einer Ratingagentur („S&P“) sowie basierend hierauf aus der Datenbank „Bloomberg“ abgeleitete Renditen von Unternehmensanleihen. Sie legt der Betriebsprüfung sämtliche Informationen, Unterlagen und Berechnungen, insbesondere die Datenbankanalyse samt Screenshots der Eingabemasken, die für die Anwendung der Preisvergleichsmethode erforderlich sind, vor.

Die Betriebsprüfung ist jedoch der Ansicht, dass eine andere Verrechnungspreismethode, nämlich die Kostenaufschlagsmethode (Deckung Betriebskosten zuzüglich risikoloser Rendite), anzuwenden sei. Die Zinsbestimmung könne zwar grds. mittels Preisvergleichsmethode auf Grundlage von Anleiherenditen erfolgen. Voraussetzung hierfür sei aber, dass die Lux FinCo ein entsprechendes Funktions- und Risikoprofil erfülle. Da die entsprechenden Risiken hier von der Darlehensgeberin nicht kontrolliert und auch die erforderlichen Funktionen nicht ausgeübt würden, sei die Anwendung eines ökonomischen Modells in Anlehnung an die kostenbasierte Vorgehensweise von Kreditinstituten angezeigt, wobei die Vergütung auf den risikofreien Zinssatz begrenzt und lediglich die Fremdkapitalrefinanzierungskosten sowie die tatsächlich angefallenen Betriebskosten gedeckt würden. Die GerCo solle hierzu die Fremdkapitalrefinanzierungskosten sowie die tatsächlich angefallenen Betriebskosten der Lux FinCo ermitteln und entsprechende Nachweise vorlegen.

Hierzu ist die GerCo jedoch nicht in der Lage. Selbst auf Nachfrage ist die Lux FinCo nicht bereit, die Kostenbasis offenzulegen. Auch die ACo, die als Konzernobergesellschaft die Informationen und Unterlagen von der Lux FinCo beschaffen könnte, ist hierzu nicht bereit. Die GerCo selbst hat weder rechtlich noch tatsächlich die Möglichkeit, Unterlagen von ihrer Schwestergesellschaft Lux FinCo zu beschaffen.

Auffassung der Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung vertritt die Auffassung, dass es zulasten der GerCo gehe, wenn die Beweismittel nicht zu beschaffen seien. Sie leitet hieraus ihre Befugnis zur Schätzung nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO ab. Die Schätzung soll auf der Cost Plus-Methode basieren und damit nur die Betriebsausgaben und die Refinanzierungskosten der Lux FinCo erfassen.

2. Fragestellungen zur Vorlage von Unterlagen zu einer Verrechnungspreismethode

Das dargestellte Fallbeispiel wirft die Frage auf, ob der Steuerpflichtige, hier die GerCo, zur Vorlage von Unterlagen zu einer Verrechnungspreismethode verpflichtet ist, welche lediglich aus Sicht der Betriebsprüfung anwendbar ist.

Grundsätzlich gibt § 90 Abs. 2 Satz 4 AO dem Steuerpflichtigen auf, Beweisvorsorge im Rahmen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zu treffen. Das bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger, der die Kostenaufschlagsmethode anwendet, grds. nach § 90

Abs. 2 Satz 4 AO verpflichtet ist, die entsprechenden Informationen zur Kostenbasis seines Vertragspartners vorzuhalten. Denn auch gegenüber einem fremden Dritten³ hätte der Steuerpflichtige für den Fall einer entsprechenden, kostenbasierten Vergütung darauf bestanden, dass der Vertragspartner ihm seine Kostenbasis offenlegt. Andernfalls wäre es dem Steuerpflichtigen nicht möglich, gegenüber dem fremden Dritten festzustellen, ob dieser ihm die tatsächlichen und damit fairen Preise in Rechnung stellt.

Die neuen VWG 2020 bilden diese Rechtslage in Textziffer 14 nach. Danach wird ein ordentlicher Geschäftsleiter sich die Vorlage von Kalkulationsunterlagen einer ausländischen Dienstleistungsgesellschaft bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode vertraglich vorbehalten.

Textziffer 13 der VWG 2020 geht allerdings über diesen Rahmen hinaus. Danach muss der Steuerpflichtige Regelungen zu allgemeinen Auskunftsansprüchen in Verträgen mit nahestehenden Personen aufnehmen. Dies gilt nach Textziffer 13 der VWG 2020 auch für Unterlagen, die der Finanzbehörde unabhängig von der vom Beteiligten angewandten Methode eine Verprobung der Angemessenheit der Preise ermöglichen.

§ 90 Abs. 3 AO fordert vom Steuerpflichtigen lediglich eine Verrechnungspreisdokumentation für diejenige Verrechnungsmethode, die er anwendet und die er für am geeignetsten hält. Auch hier scheinen die VWG 2020 über das gesetzliche Maß hinauszugehen. Zwar fordern sie grds. nur Aufzeichnungen für die vom Steuerpflichtigen angewandte und für die am geeignetsten gehaltene Methode (Tz. 45). Sofern die Finanzverwaltung eine andere Methode für zutreffender erachtet, ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet und soll die hierfür relevanten Daten liefern.

Da die VWG 2020 grds. das Vorgehen der Finanzverwaltung in künftigen Betriebsprüfungen bestimmen, stellt sich für den Steuerpflichtigen die Frage, wie mit dieser Diskrepanz zwischen Gesetz und Verwaltungsanordnung umzugehen ist. Insbesondere relevant wird dies für den Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund der möglichen Verletzung von Mitwirkungspflichten. Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten kann nämlich die Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung im Rahmen des § 162 Abs. 2 und 3 AO nach sich ziehen. Nach Absatz 2 hat die Finanzverwaltung eine Schätzungsbefugnis (also eine Beweismaßreduzierung zugunsten der Finanzverwaltung), wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 1, 2 und 4 AO verletzt hat. Nach Absatz 3 besteht die Möglichkeit, wenn der Steuerpflichtige eine im Wesentlichen unverwertbare Verrechnungspreisdokumentation vorlegt, bei einer möglichen Bandbreite den Rahmen bei einer Schätzung maximal zulasten des Steuerpflichtigen auszunutzen.

III. Thesen zur Falllösung aus Beratersicht

Für die Lösung des obigen Falls ist also zu untersuchen, ob eine Mitwirkungspflicht bestand, ob der Steuerpflichtige diese erfüllt hat und wenn nicht, ob die Finanzverwaltung zur Schätzung befugt ist. Quilitzsch stellt dazu sieben Thesen aus Beratersicht auf:

- ▶ Anzuwenden ist diejenige Methode, mit der der Verrechnungspreis mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit seiner Richtigkeit bestimmt werden kann (BFH, Urteil v. 17.10.2001 - I R 103/00, NWB BAAAB-04904).

BMF, Verwaltungsgrundsätze 2020 v. 3.12.2020 - IV B 5 - S 1341/19/10018 :001, NWB EAAAH-65921

Falllösung aus Beratersicht

³ Der BFH misst den Umfang der Beweisvorsorgepflichten im Konzern daran, was fremde Dritte untereinander vereinbart hätten und hat hierzu entschieden, dass die Vereinbarung eines Auskunftsverbots zu Besteuerungsgrundlagen zwischen fremden Dritten nicht nur unüblich, sondern im Regelfall ausgeschlossen ist. Unabhängige Vertragspartner seien nicht bereit, ihre wechselseitig erzielten Gewinne dem jeweils anderen Vertragsteil mitzuteilen und würden deshalb auch nicht auf ein Geschäft verzichten, wenn der andere Vertragspartner sich weigert, Auskunft über seine Gewinne zu erteilen, vgl. BFH, Urteil v. 10.5.2001 - I S 3/01 NWB EAAAA-97085, Rz. 44.

- ▶ Die Preisvergleichsmethode bezieht marktentstandene Preise ein und bildet demzufolge die verlässlichste Methode (Tz. 7.31 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).
- ▶ Die Ableitung einer Bonität anhand des Ratings von S&P ist fremdüblich. Derartige Ratings unterliegen dabei keinen Zweifeln, und es ist von ihrer Richtigkeit auszugehen.
- ▶ GerCo hat ihre Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO nicht verletzt.
- ▶ Aus Sicht der GerCo bestand auch keine Notwendigkeit, sich bei Abschluss des Darlehensvertrags eine Offenlegung dieser Kosten vertraglich vorzubehalten.
- ▶ GerCo ist nicht verpflichtet, mehrere Verrechnungspreismethoden anzuwenden, um Verrechnungspreise zu verproben (Tz. 2.12 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).
- ▶ Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Schätzung auf der Grundlage von § 162 Abs. 2 und 3 AO sind nicht erfüllt.

Bei der GerCo handelt es sich um eine Schwestergesellschaft der Lux FinCo. Unter Anwendung der Rechtsprechung des BFH⁴ war und ist es der GerCo damit nicht möglich, weitere Unterlagen oder Informationen über die Kostengrundlage der Lux FinCo zu erhalten. Das gilt auch nach Textziffer 14 der VWG 2020, da hier vertraglich keine Kostenaufschlagsmethode vereinbart war. Eine Verletzung der Mitwirkungspflichten liegt damit nicht vor, so dass auch § 162 Abs. 2 und 3 AO keine Anwendung finden. Hier liegt allenfalls die unverschuldet falsche Wahl der Verrechnungspreismethode vor, die dem Steuerpflichtigen im Fallbeispiel nicht zur Last gelegt werden kann.

IV. Anmerkungen zur Falllösung aus Sicht der Finanzverwaltung

Wargowske hat das Fallbeispiel zur weiteren Darstellung der Problempunkte teilweise abgewandelt bzw. konkretisiert:

Abwandlung des Fallbeispiels

Abwandlung	Auswirkung	Rückausnahme
Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse fällt der Betriebsprüfung auf, dass in Luxemburg lediglich ein Personal von 0,25 Personen zugeordnet ist.	Das wäre ein Anzeichen dafür, dass nach dem Funktions- und Risikoprofil die Preisvergleichsmethode nicht angemessen wäre. In dem Fall könnte durchaus eine Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen vorliegen. Hätte nämlich die GerCo mit der Lux FinCo die Kostenaufschlagsmethode vereinbart, hätte sie sich entsprechende Nachweise über die Kostenbasis der Lux FinCo vertraglich einräumen lassen müssen.	Könnte der Steuerpflichtige allerdings gut nachvollziehbar und sauber dokumentiert nachweisen, dass die Personalfunktionen an einen externen Dienstleister ausgelagert wurden, wäre das Anzeichen für eine abweichende Zuordnung von Funktionen und Risiken widerlegt.
Die Lux FinCo ist unter einer einschlägigen Adresse in einschlägigem Steuerparadies registriert.	Dies könnte ein Indiz dafür sein, dass es sich um eine Briefkastengesellschaft handelt, in der weder Personalfunktionen ausgeübt werden noch eine adäquate Einrichtung vorliegt. Damit könnte ein abweichendes Funktions- und Risikoprofil vorliegen.	Auch hier könnte der Steuerpflichtige die Annahme widerlegen, indem er nachweist, dass tatsächlich eine entsprechende Einrichtung und ein aktives Management vorliegt.

Ratings und externe Quellen

Ratings anerkannter Ratingagenturen (im Fallbeispiel S&P) sind auch nach Ansicht von Wargowske grds. eine valide Datenquelle und als solche meistens unproblematisch anzuerkennen. Eine durch S&P-Rating ermittelte Bonität kann also als fremdüblich angesehen werden. Problematisch seien hingegen etwa sog. Selbstbau-Ratingtools aus

⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 10.5.2001 - I S 3/01 NWB EAAAA-97085, Rz. 44.

dem Internet. Hier kommt es dann darauf an, dass der Prozess, der zu einem bestimmten Rating geführt haben soll, gut nachvollziehbar und belegbar sei. Dazu gehöre insbesondere, dass die zugrundeliegenden Zahlen und Werte auffindbar und in verständlicher Weise dokumentiert seien.

Beständen Unsicherheiten oder Zweifel, könne man, so Wargowske, auch im Vorfeld einer Betriebsprüfung (und außerhalb von einem APA) sich mit der zuständigen Finanzbehörde abstimmen.

Deren Einschätzung sei zwar nicht rechtsverbindlich, könne aber (solange es nicht zu wesentlichen Änderungen kommt) bereits vor der Prüfung manche Probleme beseitigen oder diese deutlich machen. Der Steuerpflichtige wisse dann ggf., dass sein S&P-Rating wohl nicht beanstandet, sein „Selbstbaurating“ aber höchstwahrscheinlich nicht akzeptiert werden wird. Er könne dann bereits vorsorglich nachbessern oder besonders auf die hinreichende Dokumentation und Nachvollziehbarkeit achten.

Wargowske interpretiert die VWG 2020 und insbesondere die in der Literatur vielfach kritisierten Textziffern 13 und 46 wie folgt: die Vorschriften seien z. B. für Fälle gedacht, in denen man unter Zugrundelegung des Funktions- und Risikoprofils auch zu einer anderen ebenfalls anwendbaren Verrechnungspreismethode kommen könnte. Insbesondere wenn die Verrechnungspreisdokumentation qualitativ gut erstellt sei, könne man es in der Praxis durchaus beobachten, dass es bei Anwendung der anderen Verrechnungspreismethode zu ähnlichen Ergebnissen komme. Den besagten Textziffern liege die Vorstellung zugrunde, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner größeren Nähe zu den Daten diese an die Finanzverwaltung herausgeben könne, wenn er denn selbst Zugriff auf diese Daten habe. Im Fallbeispiel wäre das z. B. nicht der Fall bzw. nicht möglich, weil es dem Steuerpflichtigen an den entsprechenden Daten fehlte. Im Übrigen könne die Finanzverwaltung noch auf andere Daten und Erkenntnisse zurückgreifen, auf die sie tatsächlichen Zugriff hat.

Das führe auch dazu, dass wenn in Abwandlung des obigen Falls das Funktions- und Risikoprofil nicht mehr zur gewählten Verrechnungspreismethode passen würde, die Finanzverwaltung überlegen müsse, wie sie an weitere Daten kommen könne. Ein Fall des § 90 Abs. 2 Satz 4 AO liegt dann möglicherweise nicht mehr vor, weil der Steuerpflichtige in redlicher Annahme der richtigen Methodenwahl nicht vorhersehen konnte, dass er zusätzliche Unterlagen für die Kostenaufschlagsmethode benötigen würde. Wäre z. B. die Cost Plus-Methode nach dem Funktions- und Risikoprofil in der Abwandlung die richtige Verrechnungspreismethode, stellte sich insoweit die Frage, wie man an die Daten zur Kostenbasis der ausländischen Gesellschaft kommt. Hier kommen vielleicht Datenbanken in Betracht. Eventuell könnte man im Ausland nachfragen (z. B. welche Abschlüsse vorliegen).

Als Folge der Unaufklärbarkeit des Sachverhalts aus Sicht der Finanzverwaltung bliebe dann ggf. nur die Schätzung, auch wenn die Unaufklärbarkeit für den Steuerpflichtigen weder vorhersehbar gewesen noch gar vorsätzlich von ihm herbeigeführt worden sei. So habe GerCo in der Abwandlung eine Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt, gehe dabei aber von einem anderem (falschen) Funktions- und Risikoprofil aus; regelmäßig liege allein deshalb aber noch keine Verletzung der Aufzeichnungspflicht aus §§ 90 Abs. 3 Satz 6, 97 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. mit §§ 2 ff. GAufzV vor. Deshalb scheidet in solch einem Fall regelmäßig eine Anwendung von § 162 Abs. 3 und 4 AO aus.

Die GerCo habe in der Abwandlung aber ggf. ihre Mitwirkungspflicht gem. § 200 Abs. 1 AO verletzt. Dann wäre eine Schätzung gem. § 162 Abs. 1 und 2 Satz 2 AO möglich. Es käme dann ggf. zu einem Zuschlag abhängig vom tatsächlichen Risiko- und Funktionsprofil – bei falschem Risiko- und Funktionsprofil könne es nämlich sein, dass die Dokumentation zwar „richtig“, das Ergebnis (der zutreffende Inlandsgewinn) aber dennoch „falsch“ sei. Allerdings sei dabei auch zu fragen, ob eine Pflicht nach § 90 Abs. 2

Betriebsprüfer im Vorfeld einer Betriebsprüfung (und außerhalb von einem APA) ansprechen

VWG 2020, Tz. 46 und 13

Schätzung gem. § 162 Abs. 1 und 2 Satz 2 AO möglich

Satz 4 AO bestanden habe. Wenn tatsächlich keine Pflicht verletzt worden sei, bliebe nur eine Schätzung gem. § 162 Abs. 1 AO. Diese könne übrigens auch zugunsten des Steuerpflichtigen erfolgen.

Es werde aber vom Steuerpflichtigen tatsächlich nicht verlangt, eine zweite Verrechnungspreisdokumentation auf Vorrat zu erstellen. Auch wenn die Daten für eine zweite Dokumentation vorhanden wären, reiche es, die Daten zu übermitteln. Die Finanzverwaltung könne dann aufgrund dieser die Prüfung vornehmen und sofern geboten selbst eine Datenbankstudie erstellen.

V. Diskussion zum Fallbeispiel anhand streitiger Fragen der Betriebsprüfungspraxis

1. Allgemeines

Quilitzsch und Haselmann stellen an dieser Stelle klar, dass das Gesetz dem Steuerpflichtigen nur aufgibt, eine Verrechnungspreismethode zu dokumentieren. Die VWG 2020 scheinen daher über den gesetzlichen Maßstab hinauszugehen.

Domke pflichtet diesem Ergebnis bei. Bei einer strikten Befolgung der OECD-Grundsätze gelange man bei einer Verrechnungspreismethode an und sei auch nicht verpflichtet, eine zweite anzuwenden oder zu dokumentieren. Dennoch stelle sich auch aus Unternehmersicht die Frage, ob man nun nach den VWG 2020 eine zweite Verrechnungspreisdokumentation erstellen müsse.

Wargowske stimmt dieser Lösung im Ergebnis zu, allerdings unter einigen Bedingungen. Zunächst komme es im Rahmen der Dokumentation und der gewählten Methode darauf an, dass jeder Zwischenschritt vollständig belegbar und auch nachvollziehbar belegbar ist und die Belege eine hinreichende Glaubwürdigkeit aufweisen.

Quilitzsch merkt dazu aus Beratersicht an, dass aber im Fall der zufällig doch untauglichen Verrechnungspreismethode ein Bemühen des Steuerpflichtigen um eine weitergehende Aufklärung des Sachverhalts oftmals einer zweiten Verrechnungspreisdokumentation recht nahekommen werde.

Das Problem sei jedoch auch noch an anderer Stelle zu verorten. § 1 AStG solle zunächst überprüfen, ob die Ausgaben des Steuerpflichtigen korrekt als Aufwand erfasst wurden. Wenn er ein Darlehen zu Konditionen erhält, die auch ein fremder Dritter gewährt hätte, dann ist es unerheblich, ob das Risiko- und Funktionsprofil nicht passe. In dem Zusammenhang könne es nicht Aufgabe der deutschen Finanzverwaltung sein, Einkünfte hochzuschätzen. Vor diesem Hintergrund sei auch der hohe Kostenaufwand für den Steuerpflichtigen bei weiteren Nachforschungen oder Erstellung weiterer Datenbankstudien zu berücksichtigen.

Wargowske sieht dennoch am Ende eine Diskussion über Funktionen und Risiken als erforderlich an. Ziel wäre eine global einheitliche Sichtweise. Die Beweiswürdigung sei Tatfrage und damit eine Einzelfallentscheidung. Die Finanzbehörde habe den von ihr eigens unter Anwendung von Beweismitteln ermittelten Sachverhalt frei zu würdigen und über den Wahrheitsgehalt zu befinden. Im Besteuerungsverfahren gebe es keine festen Beweisregeln. Die Finanzbehörde dürfe die gewonnenen Erkenntnisse untereinander gewichten und abwägen. Sie ist nicht an bestimmte Beweisregeln gebunden und entscheidet demgemäß nach ihrer freien Überzeugung unter Wertung der Ergebnisse des erhobenen Beweises. Bei der Beweiswürdigung habe die Finanzbehörde die allgemeinen Denkgesetze, die Regeln für die Beurteilung tatsächlicher Vorgänge und die sich aus der Lebenserfahrung ergebenden Erkenntnismöglichkeiten zu beachten. Sie müsse alle für den Beteiligten günstigen und ungünstigen Tatsachen beachten und in die Beurteilung einbeziehen.

Gesetz fordert nur die Dokumentation einer Verrechnungspreismethode

Beweiswürdigung ist Tatfrage

2. Vorlagepflicht für Gutachten, E-Mails etc.

Wargowske nimmt in diesem Zusammenhang explizit zu Textziffer 13 der VWG 2020 aus seiner Sicht Stellung. Danach gilt die Vorlagepflicht des Steuerpflichtigen auch für Gutachten und Stellungnahmen zu Verrechnungspreisen, soweit sie für die Festsetzung von Verrechnungspreisen oder für die Einkünfteermittlung in Zusammenhang mit Verrechnungspreisen für bedeutsam erachtet werden, sowie für E-Mails, Messengerdienstnachrichten oder Nachrichten mittels anderer elektronischer Kommunikationsmedien, soweit diese geschäftliche Inhalte mit steuerlichem Bezug aufweisen und damit insbesondere als Handels- oder Geschäftsbrief anzusehen sind. Das beziehe sich aber nicht etwa auf interne Post des Steuerpflichtigen oder Planungen mit dem eigenen Berater. Vielmehr seien Gutachten und Stellungnahmen erfasst, wenn z. B. ein Experte für eine Baupreisentwicklung (Bausachverständiger) oder ein Sachverständiger für bestimmte Technologien hinzugezogen werde, der Aussagen über den künftigen Preisverlauf treffe (weiteres Beispiel: börsengehandelte Sachen entsprechen aber nicht dem Börsentypus, Sachverständiger trifft Aussagen zu den Abweichungen und ihren Auswirkungen auf die Preise). Auf Nachfrage bestätigt Wargowske, dass die Vorschrift nach seiner Auffassung auch nur genau so gemeint ist. Alles andere wäre nämlich nicht vom Gesetz gedeckt (so könnten z. B. Gutachten von Beratern dem Berufsgeheimnis unterliegen). Es gehe nur um die Sachverständigengutachten, die in die Verrechnungspreisbestimmung mit einfließen. Diese müssten vorgelegt werden, um die Dokumentation nachvollziehen zu können. Insbesondere müsse auch überprüft werden können, ob das Gutachten stimme und von den zutreffenden Anknüpfungstatsachen ausgehe, und nicht lediglich „ein gewürfeltes Gutachten“ vorgelegt werde. Die Vorschrift in Textziffer 13 sei aufgenommen worden, um deutlich zu machen, dass wenn der Steuerpflichtige in der Verrechnungspreisdokumentation auf etwas Bezug nehme, auch diese Unterlagen und Gutachten als Teil der Dokumentation vorgelegt werden müssen.

Bei den E-Mails gebe es nur eine Vorlagepflicht, wenn es sich bei diesen um Handels- und Geschäftsbriefe handle. Möglicher Anwendungsfall ist z. B. die Untersuchung der Frage, wer konzernintern ein bestimmtes Wirtschaftsgut geschaffen hat, das jetzt lizenziert wird (wer hat wann was wo erschaffen?). Im Rahmen zunehmender Digitalisierung findet die Zusammenarbeit auch im Konzern oft progressiver und agiler statt. Es geht dann jedoch nicht um jede interne Post, sondern nur um solche E-Mails, die auch als Handels- oder Geschäftsbrief aufbewahrungspflichtig wären. Die E-Mails sollen dann Aufschluss darüber geben, wo Entscheidungen getroffen wurden und wo Funktionen liegen. Anhand dieser Informationen kann dann eine Zurechnung im Sinne des Informationsweiterverwendungsgesetzes vorgenommen werden. Das kann bereits anhand eines Journals vorausgewählt werden, um leichter bestimmen zu können, welche der E-Mails jetzt tatsächlich als Handels- oder Geschäftsbriefe vorzulegen sind.

Problematisch aus Unternehmenssicht sind insoweit das Datenschutzrecht und die Speicherdauer. Wargowske betont wieder, dass es nur um die Handels- und Geschäftsbriefe geht, die sowieso vorzulegen wären, alles andere würde einen schweren Buchführungsmangel darstellen. Problem sei in diesem Bereich der Mismatch zwischen den hergebrachten gesetzlichen Bestimmungen und dem Fortschreiten der Digitalisierung, z. B. ungespeicherte Absprachen per selbstlöschendem Chat.

Haselmann äußert Zweifel, ob auch die Einordnung all dieser E-Mails als Handels- und Geschäftsbriefe so noch von der aktuellen Gesetzeslage gedeckt ist. Die Finanzverwaltung geht aber davon aus und Wargowske verweist darauf, dass im Ausland derartige Unterlagen durchaus völlig unproblematisch angefordert werden könnten.

Diskussion zu VWG 2020,
Tz. 13

E-Mails sind nur
vorzulegen, soweit es
sich um Handels- und
Geschäftsbriefe handelt

International Compliance Assurance Programme (ICAP)

VI. ICAP – Alternative zur Betriebsprüfung?

Vor diesem Hintergrund wird das letzte Thema des Panels aufgerufen, nämlich die Zukunft der Betriebsprüfung und hier insbesondere „ICAP“. Domke berichtet von ihren Erfahrungen mit einem ICAP-Verfahren im letzten Jahr. Unternehmen stehen vor der Aufgabe, eine eigene Tax Controversy Management-Strategie zu erarbeiten. Dabei gibt es mittlerweile eine Reihe von Optionen für Alternativen zur klassischen Betriebsprüfung, die dazu führen können, Streitigkeiten zu verhindern oder zu lösen und Doppelbesteuerung zu vermeiden. Eines dieser möglichen Verfahren ist ICAP.⁵

1. Grundlagen zu ICAP

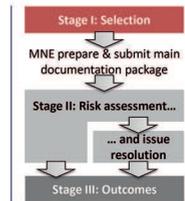
ICAP und Ausblick: Die Zukunft der BP?



Was ist ICAP?

- International Compliance Assurance Programme („ICAP“): freiwilliges Programm zur vorgelagerten risiko-orientierten Compliance-Systemprüfung
- Multilaterales, kooperatives Verfahren
- Umfang: Grenzüberschreitende Sachverhalte, insb. Verrechnungspreis- und Betriebsstättenfragen
- Ergebnis: „Outcome Letter“ – unterschiedliche rechtliche Bedeutung je nach nationalem Steuerrecht
- ICAP Pilot 1.0 - 2.0 - 3.0

Ablauf ICAP (Handbuch)



Wer nimmt teil?

- | | | | | | | |
|---------------|---------------|--------------|-----------|---------------|--------------|------------|
| ▪ Argentinien | ▪ Dänemark | ▪ Frankreich | ▪ Italien | ▪ Kolumbien | ▪ Norwegen | ▪ Russland |
| ▪ Australien | ▪ Deutschland | ▪ GB | ▪ Japan | ▪ Luxemburg | ▪ Österreich | ▪ Singapur |
| ▪ Belgien | ▪ Finnland | ▪ Irland | ▪ Kanada | ▪ Niederlande | ▪ Polen | ▪ Spanien |
| | | | | | | ▪ USA |

High level risk assessment

2

Abb. 3 Erläuterungen zu ICAP

ICAP ist eine risiko-orientierte Vorprüfung

ICAP steht dabei für **I**nternational **C**ompliance **A**ssurance **P**rogramme⁶ und stellt ein freiwilliges Programm zur vorgelagerten risikoorientierten Compliance-Systemprüfung dar. ICAP wurde 2018 als Pilotprojekt von der OECD ins Leben gerufen. Letztlich kann ICAP beschrieben werden als eine risikoorientierte Vorprüfung. Im Rahmen von ICAP geht es darum (entgegen regelmäßig der Betriebsprüfung), die Fälle (z. B. Transaktionen oder Geschäftsbereiche) mit einem niedrigen Risiko für ein steuerliches Fehlverhalten des Konzerns zu identifizieren. Diese werden dann als risikoarm (low risk) eingeordnet. Diese low risk-Fälle könnten dann z. B. vom Prüfungsumfang ausgenommen oder der Prüfungsumfang reduziert werden. Es besteht dann also für die Steuerpflichtigen im Konzern eine gewisse steuerliche Sicherheit, dass die entsprechenden Sachverhalte nicht mehr Gegenstand einer detaillierten und ggf. hochstreitigen Prüfung werden. Allerdings ist das Maß der Sicherheit niedriger als ein APA oder eine verbindliche Auskunft.⁷ Das Maß der Sicherheit hängt vom jeweiligen nationalen Verfahrensrecht ab.

⁵ Andere Verfahren, wie z. B. Joint Audits, wurden dabei bewusst ausgeklammert.

⁶ Vgl. allgemein hierzu Oertel, IWB 24/2019 S. 976 NWB NAAAH-38303; Heidecke/Lülf/Panchenko, IWB 7/2018 S. 284 NWB GAAAG-80317.

⁷ Vgl. dazu Heidecke/Lülf/Panchenko, IWB 7/2018 S. 284, 288 NWB GAAAG-80317.

Dafür ist das ICAP ein multilaterales, kooperatives Verfahren, das grenzüberschreitende Sachverhalte (z. B. Verrechnungspreis-Fragstellungen) erfasst. Das Verfahren ist in drei Teile aufgeteilt: „selection stage“, „risk assessment stage“ und „outcome stage“. Insgesamt sind zwischen 28 und 36 Wochen für den gesamten Prozess veranschlagt.⁸ Verlängern kann sich der Zeitrahmen dabei aus Gründen aus der Sphäre des Konzerns, z. B. das Ende des Wirtschaftsjahres oder die Verfügbarkeit von Unterlagen und personellen Ressourcen. Diese Verzögerung wird regelmäßig zwischen der ersten und zweiten Phase des ICAP liegen.⁹

Soweit man das obige Fallbeispiel als Einzelsachverhalt auffasst, wäre es für ICAP weniger geeignet. Für eine Eignung müsste es z. B. um einen wiederkehrenden Standardsachverhalt und um eine zentrale Finanzierungsgesellschaft gehen, bei der dann von den jeweiligen Ländern beurteilt werden kann, ob es sich um einen standardisierten Vorgang mit niedrigem Risiko handelt.

Anderenfalls besteht die Möglichkeit, bestimmte Vorgänge außen vor zu lassen, so dass diese nicht Teil des ICAP-Verfahrens werden. Das bietet sich nicht nur für besonders komplizierte Sachverhalte an, sondern auch dann, wenn die Thematiken z. B. gerade Teil eines APA oder einer streitigen Prüfung sind.

Ziel des ICAP ist eine einvernehmliche Lösung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Die Informationen des Steuerpflichtigen sollen zielgerichtet ausgewertet werden können, um damit die Ressourcen von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung effizient einzusetzen. Es soll dadurch schneller zu einer Klärung von Besteuerungsfragen kommen, die insbesondere in allen beteiligten Ländern dann gleich gehandhabt wird. Dadurch soll auch das Ausmaß an streitigen Verständigungsverfahren reduziert werden.

2. Diskussion zur Eignung des ICAP-Verfahrens

Wargowske hält das Verfahren grds. für eine gute Idee. Durch das Verfahren könnten einheitliche Betrachtungsweisen zwischen den beteiligten Staaten hergestellt werden und vor allem auf allen Ebenen der gleiche Sachverhalt zugrunde gelegt werden. Dadurch würde es auf Sachverhaltsebene keine unterschiedlichen Auffassungen zwischen den beteiligten Staaten mehr geben, was bereits ein enormer Fortschritt sei.

Haselmann weist daraufhin, dass jedenfalls in Konstellationen, in denen eine Streitige Klärung von unüberwindlichen Differenzen vor Gericht erforderlich wird, das ICAP ungeeignet sein dürfte.

ICAP ist ein multilaterales, kooperatives Verfahren für grenzüberschreitende Sachverhalte

Wiederkehrender Standardsachverhalt und eine zentrale Finanzierungsgesellschaft ist grundlegend für ICAP

ICAP führt zu schnellerer Klärung von Besteuerungsfragen

Auf Sachverhaltsebene keine unterschiedlichen Auffassungen zwischen den beteiligten Staaten durch ICAP

ICAP ungeeignet für vor Gericht zu klärende Konstellationen

⁸ Vgl. OECD, International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups unter <https://go.nwb.de/x0kf7>, Rz. 7 (ICAP compared to other tools), 15 (four to eight weeks selection stage), 19 (less than 20 weeks risk assessment stage) und 20 (four to eight weeks outcomes stage).

⁹ Vgl. OECD, International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups unter <https://go.nwb.de/x0kf7>, Rz. 59.

ICAP und Ausblick: Die Zukunft der BP?

Vorteile von ICAP

- Fully informed and targeted use of taxpayers' information
- Efficient use of resources
- Faster and clearer route to multilateral tax certainty
- Co-operative relationships between MNE groups and tax administrations
- Fewer disputes entering into MAP*

Weitere Aspekte

- Aufbau von vertrauensvollen Beziehungen mit den teilnehmenden Steuerverwaltungen
- Möglichkeiten für weitergehende uni-/bilaterale Verfahren



Faster and more efficient route to multilateral tax certainty

* MAP = Mutual Agreement Procedures

3

Abb. 4 Vorteile von ICAP und weitere Aspekte

FAZIT

Der Umfang von Mitwirkungspflichten ist regelmäßig Streitthema in Betriebsprüfungen. Dabei kann unabhängig von der Frage der rechtlichen Verpflichtung insbesondere im Nachgang für Steuerpflichtige schwierig sein, nicht vorhergesehene Prüfungsanfragen zu beantworten. ICAP-Verfahren können hier in manchen Fällen im Vorhinein Klarheit für den Steuerpflichtigen bringen. Allerdings ist festzustellen, dass ein ICAP-Verfahren sehr langwierig, aufwändig und kostenintensiv sein kann. Allerdings besteht dieses Risiko – insoweit sind sich die Podiumsteilnehmer wohl einig – auch im Rahmen einer Konzernbetriebsprüfung.

AUTOREN

Dr. Jan Haselmann, LL.M. (Cambridge), LL.M. (Taxation)

ist Rechtsanwalt und Director bei der PwC WPG GmbH, Hamburg. Er ist Mitglied der deutschlandweit tätigen PwC Tax Litigation Group. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt in der Begleitung von Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren. Vor seiner Tätigkeit bei PwC war er Richter beim Niedersächsischen Finanzgericht.

Benn Berger, LL.B.

ist Rechtsanwalt (Syndikusrechtsanwalt) und Senior Associate bei der PwC WPG GmbH, Hamburg sowie Mitglied der Tax Litigation Group. Schwerpunkte seiner Tätigkeit liegen im steuerlichen Verfahrensrecht, im internationalen Konzernsteuerrecht sowie in der Begleitung von Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren.

Steuerstreitigkeiten im internationalen Kontext

Tagungsbericht zur 5. YIN-Jahrestagung v. 13.9.2021
(Panel 3)

Dr. Lars H. Haverkamp und Dr. Nils Linnemann*

Im Rahmen des dritten und abschließenden Panels der 5. YIN-Jahrestagung diskutierten Vertreterinnen und Vertreter aus der Beraterschaft, der Finanzverwaltung, der deutschen Finanzgerichtsbarkeit und des EuGH unter der Moderation von Lars Haverkamp zur gerichtlichen und außergerichtlichen Klärung von Steuerstreitigkeiten im internationalen Kontext anhand eines aktuellen Vorlagebeschlusses des FG Bremen an den EuGH.

Kernaussagen

- ▶ Sowohl im Rahmen der Betriebsprüfung als auch des gesamten Steuerstreitverfahrens ist die Mitwirkung des Steuerpflichtigen von entscheidender Bedeutung.
- ▶ Ist der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung geplant, sollte darauf geachtet werden, dass diese plausibel und nachvollziehbar dokumentiert wird und den OECD-Verrechnungspreisleitlinien entspricht, um die Doppelbesteuerung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens vermeiden zu können.
- ▶ Wird die gerichtliche Klärung einer Grundsatzfrage vor dem EuGH angestrebt, kann die aktive Mitwirkung des Beraters entscheidend zu einer Verkürzung der Gesamtverfahrensdauer beitragen.

I. Skizzierung des Urteilsfalls (FG Bremen, Beschluss v. 7.7.2021 - 2 K 187/17 (3))

Die inländische A-GmbH & Co. KG (nachfolgend: Klägerin) ist eine (mittelbare) Tochtergesellschaft der Y NV mit Sitz in den Niederlanden. Die Klägerin hält Beteiligungen an verschiedenen inländischen Tochtergesellschaften, an die sie Beratungs- und Managementleistungen zunächst selbst erbringt. Später übernimmt die Y NV aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrags mit der Klägerin die ihr obliegenden Dienstleistungspflichten. Die Vergütung der Y NV erfolgte auf Vollkostenbasis. In den Streitjahren 2007 bis 2010 zahlte die Klägerin Abschlagszahlungen i. H. von 5,6 Mio. € an die Y NV, berücksichtigte diese als steuerliche Betriebsausgaben, unterließ jedoch eine detaillierte Abrechnung. Die Finanzverwaltung verwarf die in der Betriebsprüfung vorgelegte Verrechnungsdokumentation als im Wesentlichen unverwertbar, weil eine Angemessenheitsdokumentation hinsichtlich der Abschlagszahlungen fehlte. Mehrere Prüferanfragen zur Ermittlung der Abschlagszahlungen (z. B. Stundenerfassung bei der Y NV)

 FG Bremen,
Beschluss v. 7.7.2021 -
2 K 187/17 (3),
NWB AAAAH-86771

* Dr. Lars H. Haverkamp, LL.M. (Christchurch), RA/FAStR, ist assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Düsseldorf. Dr. Nils Linnemann, Dipl.-Fw., StB, ist Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg in Düsseldorf.

wurden gestellt, bevor schließlich ein Zuschlag gem. § 164 Abs. 4 AO i. H. von 80.000 € wegen der Unverwertbarkeit der Dokumentation festgesetzt wurde; jedenfalls sei diese verspätet vorgelegt worden.

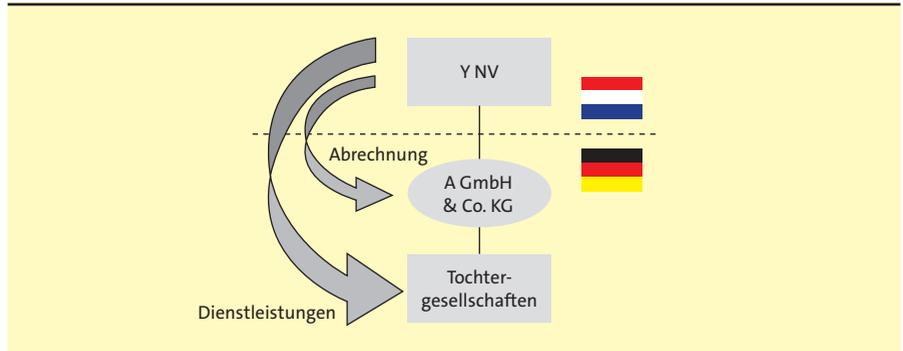


Abb. 1 Skizze des Falls

Die Streitfrage, ob § 162 Abs. 4 AO gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV bzw. die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV verstößt, hatte sodann das FG Bremen zu beurteilen. Der Zuschlag sei insoweit zwar für die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten geeignet, gleichwohl aber nicht erforderlich. Dies folge daraus, dass die verwaltungsseitige Schätzungsbefugnis und die Regelvermutung (mit **de facto** Beweislastumkehr) in § 162 Abs. 3 AO ausreichen, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung zu motivieren. Der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO führe nur zu einer zusätzlichen Sanktionierung eines Mitwirkungsversagens, ohne erkennbaren zusätzlichen Effekt. Das FG Bremen legte die Streitfrage nach Art. 267 Satz 1 Buchst. a AEUV mit Beschluss v. 7.7.2021 dem EuGH zur Vorabentscheidung vor.¹

Als Diskussionsgrundlage skizzierte Haverkamp eine „**bewusst aggressive**“ **Verteidigungsstrategie**. Zwar stelle die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO insbesondere im Rahmen von Konzernbetriebsprüfungen ein relevantes Druckmittel dar, ob die Europarechtswidrigkeit der Norm im konkreten Einzelfall entscheidungserheblich ist, sei jedoch fraglich. Das Fehlen der Angemessenheitsdokumentation jedenfalls führe nicht zur Unverwertbarkeit, weil sie in den Streitjahren anders als nach § 90 Abs. 3 Satz 2 AO i. d. F. des Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetzes v. 20.12.2016² nicht gesetzlich gefordert war. Fehlende Aufzeichnungen zur Stundenerfassung könnten auch nicht zur Unverwertbarkeit führen, weil der Sinn und Zweck der Dokumentation gerade nicht in der Offenlegung aller Sachverhaltsinformationen, sondern in der Befähigung der Finanzverwaltung besteht, Ermittlungen eigenständig anstellen zu können.³ Das habe das Finanzamt Bremen in dem Besprechungsfall anscheinend getan, weil laut dessen Tatbestand verschiedene Prüferanfragen gestellt worden waren. Ob eine Sanktionierung nach § 162 Abs. 4 AO bei einer Verspätung tatsächlich ermessensgerecht sei, soweit alle gesetzlich geforderten Dokumentationsbestandteile noch vor Prüfungsende beigebracht werden, sei jedenfalls fraglich. Zwar sei das Ermessen dem Grunde, jedoch nicht der Höhe nach gebunden.

Zur Vorlage von Verrechnungspreisfällen an den EuGH

¹ Rasch, ISR 2021 S. 358; Haverkamp, DStRK 2021 S. 252.

² BGBl 2017 I S. 1682.

³ Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017 S. 1111, 1114 f.

II. EuGH-Vorlagen aus der Sicht der Finanzgerichtsbarkeit eine „Abwägungssache“

Franziska Peters⁴ nahm dies zum Anlass, das prozessuale Vorgehen bei EuGH-Vorlagen aus Sicht der Finanzgerichtsbarkeit zu erläutern. Sie merkte zunächst an, dass nicht jeder Fall zur Vorlage an den EuGH geeignet sei, denn nicht immer sei Unionsrecht verletzt oder dessen Verletzung entscheidungserheblich. Erfahrungsgemäß würden Steuerpflichtige, die eine EuGH-Vorlage anstreben, diese bereits mit der Klage begründen. Kann sich der erkennende Senat dem Vortrag anschließen, habe das Finanzgericht die Wahl, ob es die Rechtsfrage dem EuGH vorlege. Eine Vorlagepflicht bestehe nur für den BFH. So könne das Finanzgericht den Fall entweder selbständig vorlegen oder alternativ die Revision zulassen. Peters betonte, dass Vorlagen an den EuGH stets eine „**Abwägungsfrage**“ seien, da das Verfahren bis zur Entscheidung durch den EuGH nur ausgesetzt werde. Das bedeutet eine deutlich längere Verfahrensdauer.

Philipp Redeker⁵ gab zu Bedenken, dass EuGH-Vorlagen arbeitsintensiv seien und aus Beratersicht nur in Ausnahmefällen Sinn machten. Die Verfahrensverzögerung sei im Einzelfall mit dem Bedürfnis des Mandanten an einer Grundsatzentscheidung abzuwägen. Fällt die Abwägung zugunsten der Vorlage aus, müsse der Berater dies frühzeitig bei Gericht adressieren und detailliert aufbereiten.

III. Einblick in die Arbeitsweise des EuGH

David Hummel⁶ erläuterte sodann den Verfahrensgang einer solchen Vorlage beim EuGH. Hummel führte aus, dass ein Vorlagebeschluss innerhalb des EuGH zunächst dem wissenschaftlichen Dienst zugeleitet werde, der eine Zusammenfassung und Übersicht der Rechtsfragen und relevanter Rechtsprechung zusammenstellt, bevor dem Verfahren durch den Präsidenten und den ersten Generalanwalt ein Berichtersteller und ein Generalanwalt zugeteilt werde. Dies trage auch dem Umstand Rechnung, so Hummel, dass der EuGH ein „**Generalistengericht**“ sei. Aufgrund der Regelungstiefe des Europarechts müssten die Richter und Generalanwälte mit den unterschiedlichsten Rechtsgebieten vertraut sein. Diese Art der Zuteilung erlaubte eine Berücksichtigung gewisser Spezialisierungen der Mitglieder des Gerichtshofs.

Im Hinblick auf die Arbeitssprache (Französisch) bzw. die Verfahrenssprache (Sprache des Vorlagebeschlusses) warb Hummel anschließend dafür, EuGH-Vorlagen und Anträge möglichst einfach und nicht im „**Juristendeutsch**“ zu formulieren, um die Übersetzung zu erleichtern. Die Mitgliedstaaten, die Parteien und die Kommission werden zu Verfahrensbeginn zur Stellungnahme aufgefordert. Bezugnehmend auf den Vorlagebeschluss des FG Bremen stellte Hummel – ohne persönlich in den Fall involviert zu sein – die Vermutung auf, dass sich nur wenige Mitgliedstaaten mit Stellungnahmen an diesem Verfahren beteiligen würden, u. a. auch, weil Verstöße gegen Mitwirkungspflichten i. d. R. in anderen Mitgliedstaaten deutlich schärfer sanktioniert werden.

Anschließend erstatte der Berichtersteller einen **rapport préalable**, der einen Vorschlag in Bezug auf die Kammergröße sowie die Notwendigkeit einer mündlichen Verhandlung (u. a. auch abhängig vom Antrag der Parteien) sowie von Schlussanträgen (i. d. R. bei besonders schwierigen oder wichtigen Fällen bzw. Fällen von politischer Bedeutung) abgibt. Stimmt der Generalanwalt zu bzw. einigen sich Berichtersteller und Generalanwalt auf einen Vorschlag, gelangt der **rapport préalable** in die Generalversammlung, welche die vorgeschlagene Behandlung des Falls bisweilen strittig diskutiert

Verletzung des Unionsrechts ist nicht immer gegeben bzw. entscheidungserheblich

Richter und Generalanwälte sind selten Steuerjuristen

Möglichst einfache Formulierung von Vorlagefragen

EuGH-Verfahren folgen einem festen Ablauf

⁴ Dr. Franziska Peters ist Richterin am FG Münster.

⁵ Dr. Philipp Redeker, RA/STB, ist Partner bei Freshfields Bruckhaus Deringer in Düsseldorf.

⁶ Prof. Dr. David Hummel ist außerordentlicher Professor an der Universität Leipzig und Referent am EuGH in Luxemburg.

und ggf. anpasst. Nach ggf. der Ladung der Parteien, mündlicher Verhandlung und Schlussanträgen, die die Entscheidung unterstützen und vorbereiten sollen, ergeht sodann ein Urteil, das in zwei verbindlichen Sprachfassungen existiert; einmal in der Verfahrenssprache (hier: Deutsch) und einmal auf Französisch (Arbeitsprache des Gerichtshofs). Hummel wies hier darauf hin, dass die Randziffern in den übrigen Übersetzungen der Urteile notwendigerweise kein Original sind, so dass für die in Deutschland sehr beliebte „Randziffern-Exegese“ doch besser das Original und nicht – wie so häufig – die deutsche Übersetzung benutzt werden sollte.

IV. Mut zur Auseinandersetzung mit der EuGH-Rechtsprechung gefordert

EuGH-Rechtsprechung auch vom deutschen Rechtssystem geprägt

Haverkamp stellte sodann die These in den Raum, der EuGH sei seinem Eindruck zufolge stark vom französischen Recht geprägt. Hummel bestätigte diesen Eindruck, gab zugleich jedoch zu bedenken, dass auch das deutsche Rechtssystem einen prägenden Einfluss auf die Rechtsprechung des EuGH genommen habe. Insbesondere der aus dem deutschen Recht stammende Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sei ein „Exportschlager“. Im Ergebnis sei die Rechtsprechung im konkreten Einzelfall jedoch primär durch die Zusammensetzung der Kammer geprägt.

Vorlegendes Gericht sollte sich erschöpfend mit der EuGH-Rechtsprechung auseinandersetzen

Angesprochen auf seine Einschätzung zur EuGH-Vorlage des FG Bremen betonte Hummel, der persönlich nicht in das Verfahren involviert ist, dass der Vorlagebeschluss seiner Meinung nach nicht in ausreichendem Maße auf die bestehende Rechtsprechung des EuGH eingehe. Der sog. **Dialog der Gerichte** könne nur funktionieren, wenn sich das vorlegende Gericht bereits erschöpfend mit der EuGH-Rechtsprechung auseinandersetze. Er sehe auch keinen Grund, warum im vorliegenden Fall nicht das vorlegende Gericht zunächst eigenständig die Frage der Verhältnismäßigkeit nach nationalem Recht beurteilen können sollte.

V. Auslandssachverhalte vor dem Finanzgericht

Bei Auslandssachverhalten müssen Steuerpflichtige und Berater an der Sachverhaltsermittlung mitwirken

Peters erläuterte sodann, wie die Finanzgerichte mit Auslandssachverhalten umgehen. Besonders schwierig sei die Sachverhaltsaufklärung. Zwar sei der relevante Sachverhalt grds. von Amts wegen zu ermitteln, gleichwohl sei die Ermittlungsbefugnis des Finanzgerichts auf das Inland beschränkt. Man sei folglich auf die Unterstützung der Parteien angewiesen, wobei gelte, dass die Partei, die sich beispielsweise auf einen im Ausland wohnhaften Zeugen berufe, diesen auch im Verhandlungstermin „stellen“ müsse. Die Mitwirkungspflichten aus dem Verwaltungsverfahren (§ 90 AO) gelten im Finanzgerichtsverfahren fort. Das gelte auch für die Schätzungsbefugnis, die im Ergebnis nur eine Beweismaßreduzierung sei. Wichtig sei daher, dass Steuerpflichtige und Berater aktiv an der Sachverhaltsermittlung mitwirkten.

Gerade bei den Verrechnungspreisen gibt es kein „Schwarz oder Weiß“

Haverkamp stellte hierzu fest, dass es gerade bei den Verrechnungspreisen kein „**Schwarz oder Weiß**“ gebe, so dass die Feststellung von Mitwirkungsmängeln regelmäßig zu Streit in Betriebsprüfungen führt, weil die Schätzungsbefugnis der beweisbelasteten Finanzverwaltung die Feststellung von Verrechnungspreiskorrekturen erleichtert. Angesprochen auf ihre Erfahrung mit derartigen Schätzungsfällen im Bereich der Verrechnungspreise betonte Peters, dass jeder Fall anders gelagert sei. Ihr gehe es zunächst immer darum, den eigentlichen Kern des Problems zu identifizieren. Handele es sich um eine reine Bewertungsfrage (Schätzung der Höhe nach), sei die „**Grenze der Justiziabilität**“ schnell erreicht. In derartigen Fällen komme regelmäßig ein Sachverständigenbeweis in Betracht. Sei hingegen die Schätzung dem Grunde nach streitig, sei diese Frage „**bei Gericht gut aufgehoben**“.

VI. Gerichtlicher Rechtsschutz oder Verständigungsverfahren?

Abseits der gerichtlichen Klärung rückten nun die Verständigungsverfahren in den Mittelpunkt des Erfahrungsaustausches.⁷ Marion Sump⁸ vom BZSt berichtete von den praktischen Erfahrungen, die das BZSt in der Vergangenheit bezüglich sog. Schätzungs-fälle im Verständigungsverfahren gesammelt hat.

Gerade in Schätzungs-fällen sei es essenziell, dass die Schätzung auch gegenüber der ausländischen Finanzverwaltung gerechtfertigt werden könne. Dies setze eine substanziierte Begründung voraus. Einigkeit bestand dahingehend, dass sich die Qualität von Schätzungen durch die zunehmende Spezialisierung der Prüfer und Berater merklich verbessert hat.

Sump erklärte, dass sie Verrechnungspreiskorrekturen auf Grundlage der OECD-Verrechnungspreisleitlinien verteidigen müsse. Zwar handele es sich dabei nur um „soft law“, es stelle aber den „**kleinsten gemeinsamen Nenner**“ der beteiligten Vertragsstaaten dar und sei deshalb in der Praxis ausschlaggebend.

Jedes Verständigungsverfahren erfordere zudem eine umfangreiche Sachverhaltsaufnahme, weshalb unmittelbar zu Verfahrensbeginn notwendige Informationen und Unterlagen angefordert würden – auch solche, die der Steuerpflichtige im Rahmen der Betriebsprüfung nicht vorgelegt hat.

Bezugnehmend auf den Einfluss der OECD-Verrechnungspreisleitlinien stellte Redeker fest, dass der Steuerpflichtige nicht daran gebunden sei, sowohl Finanzverwaltung wie auch die Finanzgerichte diese allerdings bei der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes heranziehen würden. Nach seiner Erfahrung würden Verrechnungspreisfälle vor Gericht regelmäßig in eine „**Sachverhaltsschlacht**“ ausarten. Verrechnungspreiskorrekturen würden sich daher i. d. R. eher für ein Verständigungs- als für ein Gerichtsverfahren eignen. Peters ergänzte dazu, dass in derartigen Klageverfahren Streitigkeiten um Sachverhaltsfragen oftmals das eigentliche Rechtsproblem verdecken würden. Gleichwohl betonte sie, dass Verlautbarungen des BMF nur „**eine Stimme**“ seien, denen nur gefolgt werde, wenn sie zu einem plausiblen, sachgerechten und tragfähigen Ergebnis führten.

VII. Verständigungsverfahren in der Praxis

Verständigungsverfahren werden vonseiten des Steuerpflichtigen angestoßen. Geht ein entsprechender Antrag beim BZSt ein, würden die notwendigen Unterlagen und Informationen zur Sachverhaltsaufklärung angefordert und, sofern die Verrechnungspreiskorrektur durch einen anderen Staat vorgenommen wurde, dieser um Stellungnahme gebeten. Nachdem entsprechende Stellungnahmen ausgetauscht sind, käme es anschließend zu einem ein- oder mehrmaligen telefonischen oder persönlichen Austausch, so Sump. In der Praxis sei ihr nur eine sehr kleine Anzahl von Verfahren bekannt, in denen nicht bereits im Verständigungsverfahren eine Lösung erzielt wurde. Schiedsverfahren seien weiterhin die Ausnahme. Sump berichtete in diesem Zusammenhang allerdings davon, dass insbesondere den USA inzwischen vermehrt daran gelegen sei, Verständigungsverfahren, bei denen sich die Lösungsfindung sehr schwierig gestaltet, in der Schiedsphase zu entscheiden. Bisher wurde ein solches Schiedsverfahren nach dem DBA USA noch nicht geführt und soll nach Möglichkeit auch weiterhin vermieden werden, nicht zuletzt wegen des dort vorgesehenen Prinzips der „**baseball arbitration**“.⁹

Gegenüber der ausländischen Finanzverwaltung ist eine substanziierte Begründung in Schätzungs-fällen erforderlich

OECD-Verrechnungspreisleitlinien sind rechtlich unverbindlich

Schiedsverfahren nach dem DBA USA wird vermieden wegen des dort vorgesehenen Prinzips der „baseball arbitration“

⁷ Hierzu jüngst BMF, Schreiben v. 27.8.2021 - IV B 3 - S 1304/21/10004 :007 NWB GAAAH-88136.

⁸ Frau Marion Sump ist als StOARin beim BZSt in Bonn für internationale Verständigungsverfahren und Advance Pricing Agreements zuständig.

⁹ Vgl. BMF, Schreiben v. 16.1.2009 - IV B 2 - S 1301-USA/08/10001 NWB LAAAD-10760.

Finanzverwaltung sammelt erste praktische Erfahrungen bezüglich EU-Streitbeilegungsrichtlinie

Verständigungsverfahren nach den jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen bzw. nach der EU-Schiedskonvention (insbesondere in Verrechnungspreisfällen) seien immer noch die häufigste Form der Streitbeilegung, wengleich die jeweiligen Schiedsverfahren oder auch Verfahren nach der alternativen Rechtsgrundlage, der EU-Streitbeilegungsrichtlinie, an Bedeutung zunehmen (werden).

In Bezug auf die EU-Streitbeilegungsrichtlinie sammelt die Finanzverwaltung gerade erste praktische Erfahrungen. Zwei Fälle seien „ganz frisch“ und würden nun den formalisierten Prozess der Streitbeilegung durchlaufen.

FAZIT

Nach Ansicht der Verfasser zeigte die Paneldiskussion eindrücklich, dass das gesamte Streitverfahren von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen abhängt. Dieser ist im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens genauso zur Mitwirkung verpflichtet, wie im Rahmen der vorausgehenden Betriebsprüfung, denn gem. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO gelten die § 90 Abs. 2, § 93 Abs. 3 Satz 2, § 97, § 99 und § 100 AO fort.¹⁰ Auch im Rahmen des Verständigungsverfahrens ist die Mitwirkung von essenzieller Bedeutung.¹¹ Es wurde zudem deutlich, dass Steuerpflichtige in streitigen Verrechnungspreisfällen regelmäßig vor dem Problem stehen, dass ein einvernehmlicher Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens durch eine tatsächliche Verständigung unter der Bedingung eines Rechtsmittelverzichts steht. Eine gerichtliche Klärung scheidet in derartigen Fällen also aus, weshalb dem Steuerpflichtigen lediglich das Verständigungsverfahren bleibt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Doch auch im Rahmen des Verständigungsverfahrens ist die tatsächliche Verständigung wiederum von Bedeutung, denn nur wenn der Steuerpflichtige bzw. dessen Berater zuvor darauf hingewirkt haben, dass diese plausibel und nachvollziehbar dokumentiert wurde und zudem den Grundsätzen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien entspricht, bestehen Aussichten auf eine Vermeidung der Doppelbesteuerung.¹² Mithin kommt es mit Blick auf die spätere Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits im Rahmen der Betriebsprüfung auf ein strategisches und vorausschauendes Handeln des Beraters an.

Wird die gerichtliche Klärung einer Grundsatzfrage vor dem EuGH angestrebt, wurde im Rahmen der Diskussion deutlich, dass eine aktive Mitwirkung entscheidend zu einer Verkürzung der Gesamtverfahrensdauer beitragen kann. Hat der Berater den Sachverhalt und die relevante Rechtsprechung bereits hinreichend aufbereitet, wird dem Finanzgericht die Entscheidung zur Vorlage deutlich leichter fallen.

AUTOREN

Dr. Lars H. Haverkamp, LL.M. (Christchurch),

RA/FASr, ist assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Düsseldorf. Sein Beratungsschwerpunkt liegt im internationalen Unternehmenssteuerrecht, insbesondere in der gerichtlichen sowie außergerichtlichen Verteidigung von Verrechnungspreis- und Betriebsstättenstrukturen.

Dr. Nils Linnemann, Dipl.-Fw.,

StB, ist Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg in Düsseldorf.

¹⁰ Herbert in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 76 Rz. 46 ff.

¹¹ BMF, Schreiben v. 27.8.2021 - IV B 3 - S 1304/21/10004 :007 NWB GAAAH-88136, Rz. 76.

¹² BMF, Schreiben v. 27.8.2021 - IV B 3 - S 1304/21/10004 :007 NWB GAAAH-88136, Rz. 33.

SERVICE

NEUE BÜCHER



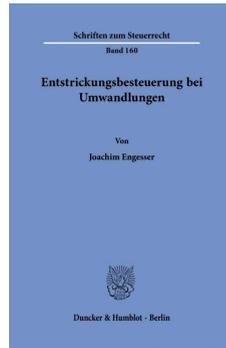
ICC-Handbuch zu Transportfragen und Incoterms® 2020

Internationale Handelskammer, ICC Germany e.V., Berlin, 2021, 280 Seiten, 73,83 €, ISBN 978-3-929-62180-8

Dieses Werk kommentiert Transportfragen im Zusammenhang mit der Anwendung einer Incotermklausel. Die Incoterms® werden bei wirksamer Vereinbarung Bestandteil eines Export- bzw. Importvertrags und gehen von ihrer Konzeption her davon aus, dass eine Beförderung von Waren stattfindet sowie ein Beförderungsvertrag geschlossen wird. Zwischen diesen untereinander rechtlich unabhängigen Verträgen bestehen Wechselwirkungen. Genau an dieser Schnittstelle setzt die ICC-Publikation „ICC-Handbuch zu Transportfragen und Incoterms® 2020“ an, die nun auch als deutsch-englische Ausgabe sowohl in Papierform als auch als E-Book erhältlich ist. Das Handbuch bietet eine wertvolle Hilfestellung, die Rechtsbeziehungen zwischen dem Verkäufer und dem Käufer im B2B-Geschäft unter Berücksichtigung der Rolle des Frachtführers aufeinander abzustimmen. Neben der Übergabe der Ware zur Beförderung spielt hierbei insbesondere eine Rolle, wer die Kosten der Beförderung zu tragen hat, wie die Ware zu verpacken ist, wer die Zollabwicklung vorzunehmen hat und welches Transportdokument auszustellen ist. Hierzu und zu vielen weiteren Themen in diesem Zusammenhang bietet die ICC-Publikation den Käufern und Verkäufern im Import und Export sowie Unternehmen aus der Transportwirtschaft, die sich mit der Abwicklung von internationalen Liefergeschäften beschäftigen, ein deutliches Plus an Klarheit. Anhand eines für alle Incotermklauseln inhaltsgleichen Fragenkatalogs wird dem Nutzer in verständlicher Weise erläutert, welche Bedeutung eine im Kaufvertrag vereinbarte Incotermklausel für den Beförderungsvertrag hat. Unter Berücksichtigung der Komplexität der Abläufe in den Logistikketten ist es für Praktiker sehr nützlich, dass jede einzelne Incotermklausel aus Käufer- und Verkäufersicht kommentiert wird und für alle Situationen praxisingerechte Antworten geboten werden. Das Handbuch ist von seiner Konzeption

her konkurrenzlos und das aus erfahrenen Praktikern bestehende ICC-Team der Autoren gewährleistet höchste inhaltliche Qualität. Nützlich ist auch, dass das Werk die vollständige Textfassung der Incoterms® 2020 enthält.

(Rechtsanwalt Klaus Vorpeil, Mainz)



Entstrickungsbesteuerung bei Umwandlungen

Engesser, Verlag Duncker & Humblot, Berlin, 2021, 258 Seiten, 79,90 €, ISBN 978-3-428-18252-7

Diese Schrift geht den Fragen nach, was die Kernelemente eines allgemeinen Entstrickungsprinzips darstellen, ob ein allgemein gültiges steuerrechtliches Entstrickungsprinzip aus dem geltenden Recht (etwa § 4 Abs. 1 Satz 3 f. EStG) hergeleitet werden kann und wie die umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungsvorbehalte (etwa § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) an diesem allgemeinen Entstrickungsprinzip gemessen werden können. Die Kernelemente eines allgemeinen Entstrickungsprinzips lassen sich in drei Cluster aufteilen und sind auf anerkannte Prinzipien des Steuerrechts zurückzuführen. Es kann aus dem geltenden Recht ein allgemeines Entstrickungsprinzip hergeleitet werden. Dabei wird allerdings auch ersichtlich, dass das allgemeine Entstrickungsprinzip in bestimmten Fällen eine überschießende Wirkung entfaltet (z. B. Besteuerung von im Ausland entstandenen stillen Reserven). Ferner erfolgt der Nachweis, dass sich die umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungsvorbehalte den allgemeinen Entstrickungsvorschriften nicht unterordnen lassen. Im Rahmen der Untersuchung wird jedoch eine Konstruktion entwickelt, die das inländische Steuersubstrat auf Gesellschaftsebene vollständig schützt.

VERANSTALTUNGEN

NWB Seminar: Die deutsche Tochter im internationalen Konzern

- ▶ **Was** – praxisorientierte Lösungen in Inboundkonstellationen (Veranstalter: NWB Verlag)
- ▶ **Wo** – Novotel München City Arnulfpark, Arnulfstr. 57, 80636 München
- ▶ **Wann** – Do., 25.11., 9.15 bis 17.15 Uhr
- ▶ **Referent** – Peter Wagner, StB, FBStR (Steuerberatungskanzlei Wagner).

Aufgrund der zunehmenden Komplexität und Verflechtung des nationalen und internationalen Steuerrechts wird das Spannungsfeld zwischen der ausländischen Konzernmuttergesellschaft und der inländischen Konzerntochtergesellschaft größer. Die legale und funktionale Konzernstruktur trägt immer wieder zu Reibungsverlusten, Missverständnissen und Fehlinterpretationen bei, wenn zwei oder mehrere Steuerrechtssysteme aufeinanderstoßen, z. B. beim Sachverhalt der Doppelbesteuerung oder der doppelten Nichtbesteuerung.

Im Rahmen des Seminars werden die Beziehungen zwischen der internationalen Mutter und der deutschen Tochter (Inbound) strukturiert und praxisorientiert im Hinblick auf die Umsatzsteuer und Ertragsteuer beleuchtet. Mit Bezug zu aktuellen Verordnungen und Richtlinien erfahren Sie, wie Sie Ihre Gestaltungsspielräume bestmöglich nutzen.

Folgende Inhalte werden besprochen:

- ▶ Tax Compliance (Grundsätze der Tax Compliance; Steuerabteilung und Compliance; Meldepflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen §§ 138d–138k AO),
- ▶ Brennpunkte Ertragsteuer (konzerninterne Leistungsbeziehungen und Verrechnungspreisdokumentation; Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen durch das Multilaterale Instrument; Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit Verrechnungspreisanpassungen; Betriebsstätte im Zuge der Digitalisierung; Verrechenbarkeit von „finalen“ Verlusten; Hinzurechnungsbesteuerung; Umsetzung der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie 2016/1164 und 2017/952; Lizenzeinkünfte im Lichte der Lizenzschranke § 4j EStG; Option zur Körperschaftsbesteuerung),
- ▶ Arbeitnehmerentsendung (Entsendung von Arbeitnehmern zwischen Konzerngesellschaften),
- ▶ Umsatzsteuer (Konsignationslager; Vorsteuerabzug bei der Holdinggesellschaft; E-Commerce und Besteuerungsverfahren [MOSS- bzw. OSS-Verfahren]),
- ▶ Finanzierungsstrukturen und unterschätzte Insolvenzverschleppungsrisiken (Kapitalausstattung der inländischen Konzerntochtergesellschaft; Cash Pooling; bilanzielle Überschuldung und der Nachweis der Unternehmensfortführung; Patronatserklärung).

Die Veranstaltung richtet sich an Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen Steuern, Recht, Finanzen und Compliance, an Steuerberater sowie an Fachberater für Internationales Steuerrecht.

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie unter Tel. 02323.141-888, unter seminare@nwb.de oder unter www.nwb-akademie.de.



BStBK Webinar

- ▶ **Was** – Brennpunkte des Außensteuerrechts (Veranstalter: Bundessteuerberaterkammer)
- ▶ **Wo** – In Ihren Räumlichkeiten
- ▶ **Wann** – Do., 25.11.2021, 9.00 bis 17.00 Uhr
- ▶ **Referenten** – Prof. Dr. Adrian Cloer und Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert.

Ob aufgrund des Brexits, des Reformbedarfs durch die EuGH-Rechtsprechung oder der Anti-BEPS-Richtlinie (ATAD): das AstG steht vor gravierenden Änderungen. Insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung wird grundlegend geändert. Sie wird künftig auch Sachverhalte erfassen, die bislang keinen Bezug zum AstG hatten. Das eintägige Seminar gibt einen systematischen Überblick über das AstG und behandelt die aktuellen thematischen Schwerpunkte.

Die Referenten unterrichten im Co-Teaching und binden bei der fallbasierten Darstellung der Brennpunkte des AstG die Seminarteilnehmer in bewährter Weise mit ein. Grundkenntnisse im Internationalen Steuerrecht sind erforderlich.

Folgende Inhalte werden besprochen:

- ▶ Einkünfteberichtigung,
- ▶ aktuelle BFH-Rechtsprechung,
- ▶ Funktionsverlagerung,
- ▶ erweitert beschränkte Steuerpflicht,
- ▶ Wegzugsbesteuerung und Entstrickung (mit Welcome Tax),
- ▶ Hinzurechnungsbesteuerung,
- ▶ Betriebsstättenklausel,
- ▶ ATAD-Umsetzungsgesetz (Stand und Perspektive).

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie direkt bei Frau Elke Röder unter Tel. 030.240087-29 oder unter www.bstbk.de.



Aktuell wichtiger denn je:

UNTERNEHMEN ERFOLGREICH SANIEREN.

Das neue Themenpaket von NWB.
Alle relevanten Werkzeuge an einem Ort.



- ✓ **Durchblick behalten** mit praxisnahen Fachinformationen von führenden Sanierungsexperten.
- ✓ **Nichts verpassen** mit dem innovativen NWB Livefeed.
- ✓ **Zeit sparen** mit aktuellen Musterschreiben, Rechnern, Checklisten uvm.

Digitales Themenpaket inkl. Datenbankzugang, persönlichem NWB Livefeed und E-Mail-Newsletter. Bezug der Printausgabe der Zeitschrift NWB Sanieren und Restrukturieren optional möglich.



**Testen Sie NWB Sanieren und Restrukturieren
jetzt 30 Tage kostenlos: go.nwb.de/az-sanieren**

IWB-FACHBEIRAT

Dr. Malte Bergmann, YPOG, Hamburg
Umwandlungssteuerrecht und
Transaktionssteuerrecht

**Prof. Dr. Adrian Cloer, EBS Universität,
Wiesbaden/Mazars, Berlin**
Europäisches Steuerrecht

Frank Dissen, WTS, Frankfurt/M.
Internationale Mitarbeiterentsendung

Axel Eigelshoven, PwC, Düsseldorf
Verständigungsverfahren

Dr. Stefan Greil, BMF, Berlin
Verrechnungspreise

Dr. Tobias Hagemann, Mazars, Berlin
Internationale Unternehmens- und
Konzernbesteuerung

Dr. Christian Kahlenberg, FGS, Bonn/Berlin
Deutsche DBA und Abkommensrecht

Ronny Langer, KMLZ, München
Internationale Umsatzsteuer

Dr. Eva Oertel, StMFH, München
Internationale Betriebsprüfung

Dr. Florian Oppel, Freshfields, Düsseldorf
Personengesellschaften, Stiftungen und Trusts
sowie internationaler Informationsaustausch

Bettina Rodenberg, Henkel, Düsseldorf
Internationales Steuerrecht aus Sicht der
Unternehmen

NWB MEDIA SALES

Heft 22 Anzeigenschluss Mo. 15.11.2021
Erscheinungstermin Fr. 26.11.2021

Kommunikation Anzeigen:
E-Mail: anzeigen@nwb.de
Fax 02323.141-919

Ansprechpartner:
Nicole Bracke · Fon 02323.141-387
Susanna Marazzotta · Fon 02323.141-378
Rica Oberstelehn · Fon 02323.141-179

Impressum

NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB

Offizielles Organ des YOUNG IFA NETWORK – YIN – in Deutschland

NWB Verlag GmbH & Co. KG

AG Bochum HRA 5124
Geschäftsführung:
Dr. Ludger Kleyboldt,
Mark Liedtke
Eschstr. 22 · 44629 Herne
Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-205
E-Mail: info@nwb.de
Internet: www.nwb.de

Bankverbindung:

GLS Gemeinschaftsbank e. G. Bochum
IBAN DE65 4306 0967 4082 3335 00
BIC GENODEM1GLS

Verantwortlicher Redakteur:

Nils Feddersen, LL.M.

Redaktionsadresse:

Fon 02323.141-419
Fax 02323.141-404
E-Mail: iwv-redaktion@nwb.de

Anzeigenpreisliste: Nr. 36

Erscheinungsweise: zweimal im Monat

Jahresbezugspreise (im Voraus fällig):

€ 767,40 (D) inkl. MwSt.; für YIN-Mitglieder € 408,00 (D) inkl. MwSt.; für IFA-Mitglieder € 623,40 (D) inkl. MwSt.; für in Ausbildung befindliche Personen (ab Vorlage der Bescheinigung) € 515,40 (D) inkl. MwSt. Die Preise verstehen sich zzgl. € 19,20 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Inland; zzgl. € 38,40 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Ausland.
Der Bezug ist jeweils zum Monatsende kündbar.

Manuskripte:

Annahme nur von Originalaufsätzen, die ausschließlich dem Verlag zur Alleinverwertung in allen Medien (einschließlich Datenbanken) angeboten werden.

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Empfohlene Zitierweise:

Verfasser, IWB 2021 S. 11 oder Verfasser, IWB 1/2021 S. 11

Druck:

Plump Druck & Medien GmbH, Rheinbreitbach

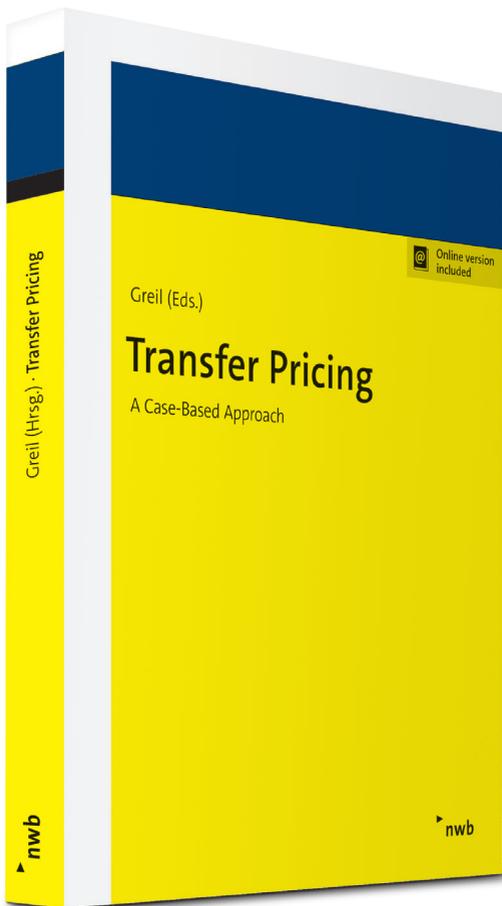
Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier. Zertifiziert mit dem Umweltzeichen Blauer Engel.



ISSN 1868-288X

Transfer Pricing in a Tax Context

Case study based presentation for beginners and advanced practitioners



This book presents the complex area of transfer pricing in a clear and structured way by means of a case study. The case study involves cross-border transactions of a fictitious multinational enterprise group. Every chapter includes specific aspects relating to the initial case. The authors base the case-solving on OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises *with multiple references made to German tax law*. It is the aim of the book to introduce beginners in to the basics of transfer prices for tax purposes. The book grants the reader an entertaining, practical and structured introduction into transfer pricing world giving the necessary orientation and at the same time raising awareness which can also be supportive for advanced practitioners.

English Language Version 2021

Transfer Pricing

Greil (Eds.)

1st edition · 2021 · brochure · XVIII, 256 pages · € 49,-

ISBN 978-3-482-68121-9

 Online version included

Bestellen Sie jetzt unter www.nwb.de/go/shop

Bestellungen über unseren Online-Shop:

Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO₂-neutral.

Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter www.nwb.de/go/nachhaltigkeit

 **nwb** GUTE ANTWORT

Sicheres Wissen zur DBA-Auslegung.

Umfangreich überarbeitete und verbesserte Kommentierung des OECD-Musterabkommens und der deutschen DBA!

DBA-Kommentar

Gosch · Kroppen · Grotherr · Kraft (Hrsg.)
Loseblattwerk · 6.388 Seiten in vier Ordnern
Mit 42. Ergänzungslieferung Stand Juni 2020 · € 179,-
ISBN 978-3-482-47863-5

📄 Online-Nutzung inklusive

Der Mindestbezugszeitraum beträgt 12 Monate.
Ergänzungen erscheinen nach Bedarf.

Auch als reiner Online-Kommentar zum Bezugspreis
von € 24,43 (UVP) im Monat erhältlich!



Die Kommentierung des Musterabkommens wurde fast vollständig überarbeitet.

Der bewährte DBA-Kommentar von Gosch, Kroppen, Grotherr, Kraft und Staats wird daher **noch praxiserichter und nutzerfreundlicher!**

Grundlegende Fragestellungen erschließen sich jetzt noch besser. Weiterhin wurden und werden die einzelnen Länder-DBA nach neuem Konzept von Experten zum jeweiligen Abkommensstaat neu kommentiert.

So können Sie Detailfragen im konkreten Anwendungsfall sicher lösen.

Ein weiteres Plus: Als Bezieher der Loseblattausgabe nutzen Sie die **Online-Version kostenlos** mit!

Praxisgerecht konzipiert, rundherum modernisiert, laufend aktualisiert!

Bestellen Sie jetzt unter shop.nwb.de

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO₂-neutral.

Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter www.nwb.de/go/nachhaltigkeit

 **nwb** GUTE ANTWORT