

Deutsch-Italienisches Gemeinschaftsseminar 2019

Sichtweise Deutschland

04. Oktober 2019

Prof. Dr. Christian Schmidt, StB
Daniel Blöchle, StB



Teil 1

Aktuelle Rechtsprechung des BFH und des EuGH zu Doppelbesteuerungs- abkommen

1.1 EuGH

1.1.1 Vereinbarkeit des § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG mit Unionsrecht

1.1.1

Ist § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG mit Unionsrecht vereinbar? *EuGH vom 20.09.2018, C-685/16, Rs. EV, BStBl. II 2019, 111*

Sachverhalt:

- Beteiligung einer Organgesellschaft (inländische GmbH) an einer australischen Ltd.
- Streitjahr 2009: Gewinnausschüttung der australischen Ltd. an die GmbH

Problem:

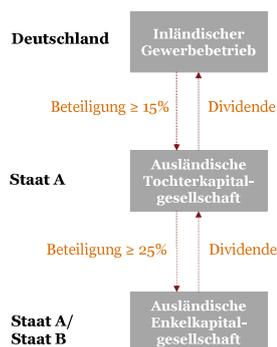
- Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs gem. § 9 Nr. 7 GewStG (Aktivitätsvorbehalt) sind nicht erfüllt

Kern der FG-Vorlage:

- Verstößt die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG für ausländische Beteiligungserträge insoweit gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, als sie an schärfere Bedingungen anknüpft als die Kürzung des Gewinns um Gewinne aus Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft?
- **Hinweis:** Das Verfahren weist Parallelen zur SECIL-Entscheidung des EuGH vom 21.12.2016, C-464/14 auf. In dem portugiesischen Fall hat der EuGH in der Nichtbegünstigung von Drittstaatsdividenden einen Verstoß gegen die KVF gesehen (vgl. *Kraft/Hohage*, DB 2017, 1612 ff.)
- Erwartungsgemäß haben das beklagte Finanzamt und die Bundesrepublik Deutschland in ihren Stellungnahmen vorgeschlagen, die Vorlagefragen negativ zu beantworten. Dagegen lautet der Vorschlag der EU-Kommission an den EuGH, die Vorlagefragen positiv zu beantworten

Ist § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG mit Unionsrecht vereinbar?
EuGH vom 20.09.2018, C-685/16, Rs. EV, BStBl. II 2019, 111

Kürzung nach § 9 Nr. 7 Satz 1 Hs. 1 GewStG



Voraussetzungen allgemein (nicht EU):

- Beteiligungsquote $\geq 15\%$
- Ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums
- Aktive Tätigkeit der Tochtergesellschaft (TG) nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 ASiG

Voraussetzungen bei Beteiligung an Enkelgesellschaft (EG):

- Beteiligungsquote $\geq 25\%$ der TG an EG
- Mindestens 12 Monate ununterbrochen vor Abschlussstichtag
- Aktive Tätigkeit nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 ASiG der EG und
- Ansässigkeit der EG in demselben Staat wie TG (Landesholding) oder
- Wirtschaftlicher Zusammenhang der Beteiligung an der EG mit Tätigkeit der TG (Funktionsholding)

Ist § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG mit Unionsrecht vereinbar?
EuGH vom 20.09.2018, C-685/16, Rs. EV, BStBl. II 2019, 111

Vorlage des FG Münster vom 20.9.2016,
9 K 3911/13 F

EuGH-Urteil vom 20.9.2018,
Rs. EV, C-685/16

- Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs für Nicht-EU-Gesellschaften verstoßen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit
- § 9 Nr. 7 Satz 1 Hs. 1 GewStG stellt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV dar
- Stand-still-Klausel findet keine Anwendung
- Keine Rechtfertigung durch Missbrauchsvermeidung

Ist § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG mit Unionsrecht vereinbar?

EuGH vom 20.09.2018, C-685/16, Rs. EV, BStBl. II 2019, 111

Reaktion der Finanzverwaltung durch:

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 25.01.2019, DSfR 2019, 286

§ 9 Nr. 7 GewStG ist mit folgenden Maßgaben anzuwenden:

- Die Beteiligung von mindestens 15% an der Tochtergesellschaft muss zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen, wenn die in § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG enthaltene Voraussetzung, nach der die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen bestehen muss, eine Kürzung ausschließen würde
- Die besonderen Voraussetzungen für die Bruttoerträge, die von der Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG müssen nicht erfüllt sein
- Die besonderen Voraussetzungen für Gewinne aus Einzelgesellschaften, die über die Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 4 bis 6 GewStG und die Nachweisvorschriften des § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG hierzu sind nicht anzuwenden

Diese Grundsätze gelten in allen offenen Fällen und bis zur Anwendung einer gesetzlichen Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG

Ist § 9 Nr. 7 Satz 1 HS. 1 GewStG mit Unionsrecht vereinbar?

EuGH vom 20.09.2018, C-685/16, Rs. EV, BStBl. II 2019, 111

Geplante gesetzliche Neuregelung:

- Gesetzesentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („Jahressteuergesetz 2019“)
- Anpassung von § 9 Nr. 7 GewStG an die für inländische Beteiligungen nach § 9 Nr. 2a GewStG geltenden Regelungen vor, d.h. eine Kürzung von Gewinnen aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland soll zukünftig erfolgen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15% des Nennkapitals beträgt.
- Die Mindestbeteiligung von 15% soll dabei auch für EU-Gesellschaften gelten. Also Streichung der im EU-Fall geltenden Sonderregelung beabsichtigt, so dass die Mindestbeteiligung für EU-Fälle im Ergebnis von derzeit 10 % auf 15 % steigen würde.
- Nach der im Gesetzesentwurf geäußerten Rechtsauffassung soll keine Verpflichtung bestehen, die Mutter-Tochter-Richtlinie auch für gewerbsteuerliche Zwecke zu beachten. Allerdings verbietet die Mutter-Tochter-Richtlinie allgemein die Besteuerung von qualifizierten Gewinnausschüttungen, ohne dies nur auf die Körperschaftsteuer zu beschränken. Eine Anhebung der Mindestbeteiligung im EU-Fall auf 15 % würde daher gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie verstoßen.
- Die Neuregelung soll erstmals für den Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden sein.

1.1.2

Wegzugsbesteuerung

EuGH, Urteil vom 26.02.2019 - C-581/17, Rs. Wächtler -DStR 2019, 425 ff.

Vorlagebeschluss des FG Baden-Württemberg vom 14.06.2017 (2 K 2431/15), EFG 2018, 18

Sachverhalt: Der Kläger (dt. Staatsangehöriger) ist Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, die in der Schweiz ansässig ist. Im Streitjahr 2011 verlegte er seinen Wohnsitz in die Schweiz. Das Finanzamt unterwarf die Wertsteigerung des Anteils an der Kapitalgesellschaft im Inland der Besteuerung (§ 6 ASTG).

Frage: Ist die sofortige Besteuerung eines Wertzuwachses im Zeitpunkt des Wegzugs mit dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedsstaaten und der Schweiz über die Freizügigkeit (FZA) vereinbar?

Ansicht des 2. Senats: Niederlassungsrecht aus dem FZA wird verletzt

- Kläger kann sich auf das FZA berufen, das insoweit vergleichbar zum AEUV ist. EuGH Rechtsprechung deshalb übertragbar – egal ob Wohnsitzwechsel privat oder beruflich
- Besteuerungsbefugnis erstreckt sich lediglich auf die Wertzuwächse, die im dt. Hoheitsgebiet erzielt wurden, während der Kläger im Inland ansässig war
- Fraglich, ob Beschränkung der Rechte aus FZA gerechtfertigt:
 - Besteuerung an sich zu Recht (letzter Akt der unbeschränkten Steuerpflicht)
 - Besteuerungsbefugnis erstreckt sich lediglich auf die Wertzuwächse, die im Hoheitsgebiet der BRD erzielt wurden, während der Kläger im Inland ansässig war
 - Sofortige Einziehung der Steuer ist nicht verhältnismäßig (zeitlich unbegrenzte Stundung ggf. gegen Bankbürgschaft als milderes Mittel)

Wegzugsbesteuerung

EuGH, Urteil vom 26.02.2019 - C-581/17, Rs. Wächtler -DStR 2019, 425 ff.

Urteil des EuGH:

Mit Urteil vom 26.2.2019 hat der EuGH entschieden, dass die Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG gegen das Freizügigkeitsabkommen EU-Schweiz (FZA) verstößt.

Der EuGH stellte im vorliegenden Fall fest, dass der Kläger - ein deutscher Staatsangehöriger -, der als Selbständiger sein Recht auf Freizügigkeit gemäß dem FZA ausgeübt hat, einen steuerlichen Nachteil im Vergleich zu anderen deutschen Staatsangehörigen erleidet, die wie er eine selbständige Tätigkeit ausüben, jedoch im Unterschied zu ihm ihren Wohnsitz in Deutschland beibehalten. Letztere müssen nämlich die Steuer auf die stillen Reserven erst zahlen, wenn eine Veräußerung tatsächlich erfolgt ist, während der Kläger die fragliche Steuer auf die stillen Reserven bereits im Zeitpunkt des Wegzugs zahlen muss, ohne dass ihm ein Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

Eine Rechtfertigung durch das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Schweiz und Deutschland besteht dem EuGH zufolge nicht, denn eine Stundung allein führt nicht dazu, dass Deutschland zugunsten der Schweiz auf seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der stillen Reserven, die während des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland entstanden sind, verzichten muss. Zudem geht die Regelungslage über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen erforderlich ist, da das DBA-Schweiz die Möglichkeit eines Informationsaustauschs vorsieht und Deutschland somit stets Informationen über die Realisierung der stillen Reserven durch Veräußerungen erhalten könnte. Etwas anderes gilt auch nicht unter Berücksichtigung der Möglichkeit einer Stundung nach § 6 Abs. 4 AStG, welche der EuGH als nicht ausreichend erachtet, um einen Verstoß gegen das FZA zu verneinen.



1.1 EuGH

1.1.3 Auslegung des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich

1.1.3

Auslegung des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich EuGH C-648/15 vom 12.09.2017 – Rs. Österreich/Dtl.

EuGH zum DBA-Österreich, vgl. Schiedsklausel in Art. 25 Abs. 5 DBA-Österreich (Art. 273 AEUV) - erstmalig eine Streitigkeit zwischen Mitgliedstaaten aufgrund eines Schiedsvertrages nach Art. 273 AEUV beim Gerichtshof

Streitig: Einordnung der Zinsen aus bestimmten Genussscheinen unter Art. 11 Abs. 1 oder Abs. 2 DBA-Österreich

Sachverhalt:

- Bank (Sitz und Geschäftsleitung in Österreich) erwarb Genussscheine von einer in Dtl. ansässigen Bank
- Vergütung der Genussscheine durch Zinsen i.H.e. im Voraus festgelegten Prozentsatzes ihres Nennwerts
- Verminderung/Aussetzung der Zahlung der Zinsen bei einem Bilanzverlust, ggf. Nachholung in späteren Gewinnjahren
- Ansicht Österreichs: Genussscheine berechtigen nicht zu einer Gewinnbeteiligung i.S.d. Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich (ausschließliches Besteuerungsrecht Österreichs als Ansässigkeitsstaat)
- Ansicht Deutschlands: Quellenbesteuerungsrecht Deutschlands als Quellenstaat. Denn nach BFH vom 26.08.2010, I R 53/09, kann selbst bei einem Festzinsdarlehen ein gewinnabhängiges (partiarisches) Darlehen vorliegen, wenn die Zinsen in Abhängigkeit von der Liquidität gezahlt werden.

Auslegung des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich EuGH C-648/15 vom 12.09.2017 – Rs. Österreich/Dtl.

EuGH-Urteil:

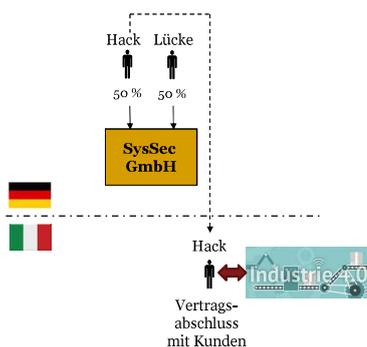
- Voraussetzung für „Gewinnbeteiligung“: Beteiligung am positiven Jahresergebnis eines Unternehmens
- Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich nennt beispielhaft stille Gesellschaft, partiarisches Darlehen, Gewinnobligationen; Gemeinsamkeit: Änderbarkeit der Vergütung in Abhängigkeit des Jahresgewinns des Emittenten
- Lt. Ausgabebedingungen: Genussscheine berechtigen über den jährlichen Zinsanspruch hinaus nicht zu einer Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft und werden somit nicht von dem Begriff „Forderungen mit Gewinnbeteiligung“ des Art. 11 Abs. 2 DBA-Österreich erfasst
- Kein Einbehalt von Quellensteuer durch Deutschland

1.2 BFH

1.2.1 Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalgesellschaft

1.2.1

Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalges. BFH, Urteil vom 23.10.2018 - I R 54/16 - IStR 2019, 508



Fall 1: Vertragsabschluss im Ausland durch Organe einer Kapitalgesellschaft

- Die SysSec GmbH (SysSec), mit Sitz in München, programmiert, implementiert und betreut Sicherheitssoftware für die Industrie 4.0 sowie für Banken und Versicherungen. Gesellschafter und Geschäftsführer sind Sascha Hack und Christian Lücke. Ein Großteil der ausländischen Kunden befindet sich in Italien.
- Der alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer Sascha Hack ist überwiegend für Marketing und Vertrieb zuständig.
- Die ausländischen (italienischen) Kunden werden regelmäßig von ihm besucht. Kaufverträge bei Bestands- und Neukunden werden meist beim Kunden „vor Ort“ abgeschlossen.

Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalges.
BFH, Urteil vom 23.10.2018 - I R 54/16 - IStR 2019, 508

Lösung Fall 1: Vertragsabschluss durch Geschäftsführer (1)

1. Die Tätigkeit des Geschäftsführers Sascha Hack im Ausland erfolgt nicht in einer festen Einrichtung. Damit liegt **keine Betriebsstätte nach innerstaatlichem Steuerrecht** Deutschlands vor (§ 12 AO).
2. Es könnte jedoch eine **Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 4 DBA Italien (entspricht weitgehend Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)** vorliegen, mit der Folge, dass die dieser Vertriebstätigkeit zuzuordnenden Einkünfte nach Art. 24 Abs. 3 Buchst. a) des DBA Italien freizustellen wären.

Art. 5 Abs. 4 DBA Italien hat folgenden Wortlaut:

„Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 – in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätig, so gilt eine im erstgenannten Staat gelegene Betriebsstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, dass sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.“

Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalges.
BFH, Urteil vom 23.10.2018 - I R 54/16 - IStR 2019, 508

Lösung Fall 1: Vertragsabschluss durch Geschäftsführer (2)

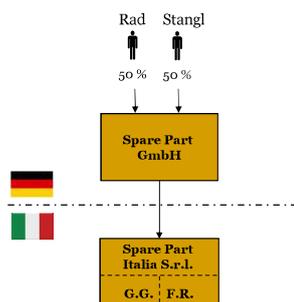
3. Fraglich war jedoch bisher, ob das vertretungsberechtigte Organ einer Kapitalgesellschaft gleichzeitig auch Vertreter mit Abschlussvollmacht nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein kann. Denn die Tätigkeit des Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA muss „fremdützig“ sein, d.h. für jemand anderen erfolgen (das vertretene Unternehmen). Handeln jedoch die zur Vertretung bestimmten Organe einer juristischen Person (Vorstand, Geschäftsführer) im Rahmen ihrer Organstellung, wird ihr Handeln der juristischen Person wie eigenes Handeln zugerechnet.
4. Nach bisher wohl h. M. in Deutschland konnten Geschäftsführer und Vorstände von Kapitalgesellschaften deshalb nur nach Art. 5 Abs. 1 oder 2 OECD-MA eine Betriebsstätte begründen, jedoch keine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (vgl. FG Rheinland-Pfalz v.15.6.2016, 1 K 1685/14, IStR 2016, 818 ff. (822); FG Nds v. 4.7.1991, VI 480/89, RIW 1991, 1055; FG Rheinland-Pfalz v. 17.9.1997, 4 K 2438/95, EFG 1998, 576 sowie die zahlreichen Literaturnachweise bei Kofler/Schmidt/Simonek, IStR 2017, Beihefter zu Heft 8, 6, FN 64).
5. Der BFH hat aber mit Urteil v. 23.10.2018 (I R 54/16, BStBl. II 2019, 365) entschieden, dass auch vertretungsberechtigte Organe einer Kapitalgesellschaft (wie Geschäftsführer von GmbHs) ständige Vertreter i.S.v. § 13 AO und Art. 5 Abs. 5 OECD-MA sein können.

Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalges.
 BFH, Urteil vom 23.10.2018 - I R 54/16 - IStR 2019, 508

Lösung Fall 1: Vertragsabschluss durch Geschäftsführer (3)

6. Auch wenn das Urteil in seiner Begründung nicht vollständig überzeugt, ist die Entscheidung des BFH anzuwenden und seitens der Finanzverwaltung zu beachten (Veröffentlichung im Bundessteuerblatt).
7. Danach wäre es im vorliegenden Fall denkbar, dass die Gewinne aus der Vertragsabschlusstätigkeit nach Art. 24 Abs. 3 Buchst. a) i.V.m. Art. 5 Abs. 4 DBA Italien freizustellen sind.
8. Allerdings ist hierfür Voraussetzung, dass die Abschlussvollmacht gewöhnlich, d. h. wiederholt und nicht nur gelegentlich ausgeübt wird (vgl. Art. 5 Nr. 33 OECD-MK 2014 = Nr. 83 OECD-MK 2017).
9. Hierzu hat der BFH in einem Inbound-Fall entschieden, dass dies voraussetzt, dass sich der Vertreter mehr als nur vorübergehend im anderen Staat aufhalten muss. Im entschiedenen Fall reiste die Person jeweils für zwei bis fünf Tage ein und hielt sich bis zu 60 Tagen im Kalenderjahr in Deutschland auf. Dies hat der BFH als nicht ausreichend angesehen, um ein deutsches Besteuerungsrecht zu begründen (vgl. BFH v. 3. 8. 05 I R 87/04, BStBl. II 2006, 220). Er hat vielmehr ausgeführt, dass für die Vertreterbetriebsstätte die gleichen zeitlichen Kriterien anwendbar sind, wie bei dem Grundtatbestand nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.
10. Aus deutscher Sicht dürften damit im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte mit Steuerbefreiung des anteiligen Gewinns nicht vorliegen.
11. Welche Position vertritt die italienische Finanzverwaltung bzw. wie ist die Rechtslage in Italien? Droht eine Doppelbesteuerung?

Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalges.
 BFH, Urteil vom 23.10.2018 - I R 54/16 - IStR 2019, 508



Fall 2: Vertreterbetriebsstätte durch Zweitgeschäftsführer

- Die Spare Part GmbH mit Sitz in Nürnberg hat u. a. in Italien eine 100 %ige Tochtergesellschaft, die Spare Part Italia S.r.l. mit Sitz in Verona.
- Die italienische Tochtergesellschaft hat zwei Geschäftsführer, Guiseppe Garibaldi, der für das Tagesgeschäft zuständig ist und in Verona wohnt, sowie den Gesellschafter-Gesellschafter der dt. Muttergesellschaft, Fritz Rad, der für Strategiefragen zuständig ist und bei bestimmten größeren Geschäften zustimmen muss. Fritz Rad ist auch Gesellschafter-Geschäftsführer bei der deutschen Muttergesellschaft und wohnt in Nürnberg.

Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch Organe einer Kapitalges.
BFH, Urteil vom 23.10.2018 - I R 54/16 - IStR 2019, 508

Lösung Fall 2: Vertreterbetriebsstätte durch Zweitgeschäftsführer

1. Das Set-up ist bei den Global Playern des deutschen Mittelstandes nicht unüblich. Um die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG für die ausländische Tochtergesellschaft zu vermeiden, wird für das Tagesgeschäft ein im Ausland ansässiger Geschäftsführer „installiert“. Für die Tochtergesellschaft wird daneben ein zweiter Geschäftsführer bestellt, der ein Mitarbeiter oder Gesellschafter der deutschen Muttergesellschaft ist und der gegebenenfalls die „Notbremse“ ziehen kann.
2. Nach dem BFH-Urteil vom 23.10.2018, I R 54/16, kann der in Deutschland ansässige Geschäftsführer, hier Fritz Rad, eine abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte für die Spare part Italia S.r.l. nach Art. 5 Abs. 4 DBA Italien (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) begründen.
3. Nach dem innerstaatlichen deutschen Steuerrecht liegt allerdings keine Betriebsstätte nach § 12 AO vor. Der zweite Geschäftsführer wäre aber ständiger Vertreter nach § 13 AO.
4. Dies bedeutet:
 - Die Spare part Italia S.r.l. unterliegt in Dtl. der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG
 - Es besteht aber keine Gewerbesteuerpflicht, da diese eine Betriebsstätte nach innerstaatlichem Steuerrecht voraussetzt
 - Die Spare part S.r.l. Italia könnte in Dtl. zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet sein, wenn diese (zeitweise) in Dtl. tätig sind (§ 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Denn hierfür reicht es aus, dass ein ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO bestellt ist (hier Fritz Rad).



1.2 BFH

*1.2.2 Auslegung von DBA
– Bedeutung des „New
approach“ im OECD-MK
seit Update 2000*

1.2.2

Auslegung von DBA – Bedeutung des „New approach“ im OECD-MK *BFH, Urteil vom 11.07.2018 - I R 44/16 - DStR 2018, 2681*

Sachverhalt:

Der Kläger war als Lichtdesigner an verschiedenen Opernhäusern im Ausland tätig. In diversen ausländischen Arbeitgeber-Bescheinigungen wurden insoweit nichtselbständige Einkünfte ausgewiesen. Das FA qualifizierte die ausländischen Einkünfte des Klägers insgesamt hingegen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und unterwarf sie mit den für die Streitjahre ergangenen ESt.-Bescheiden auch der inländischen Besteuerung, ohne die einbehaltenen Quellensteuerbeträge anzurechnen.

Entscheidung:

- Eine Qualifikationsverkettung gilt nur für die DBA, in denen diese ausdrücklich vorgesehen ist. Ein DBA-Staat ist an die rechtliche Qualifikation durch den anderen Abkommensstaat nur bei einer entsprechenden DBA-Regelung gebunden. Anderenfalls erfolgt die Qualifikation und Auslegung der im DBA enthaltenen Begriffe stets nach dem nationalen Recht des Anwenderstaates, hier also Deutschland.
- Der im OECD-Musterkommentar ab dem Jahr 2000 vertretene sog. „New approach“ (Nr. 32.2 ff. OECD-MK zu Art. 23A OECD-MA), bei dem die Behandlung im anderen Staat zu berücksichtigen ist (Ausfluss des OECD-Partnership-Reports) kann nicht im Wege einer dynamischen Auslegung angewendet werden.



1.2 BFH

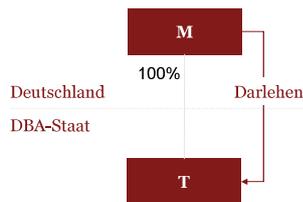
1.2.3 Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA ggü. § 1 AStG

1.2.3

Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA ggü. § 1 AStG?

BFH, Urteil vom 27.2.2019 - I R 73/16 - DStR 2019, 1034

Beispiel



Rechtsfrage:

Korrektur des Aufwands aus Teilwert-AfA/Forderungsverzicht nach § 1 AStG unter Berücksichtigung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA?

Grundannahmen

- Darlehen der deutschen Muttergesellschaft an ausländische Tochtergesellschaft
- fremdüblicher Zinssatz
- keine Besicherung des Darlehens (Konzernrückhalt)
- Teilwertabschreibung auf das Darlehen bzw. Forderungsverzicht
- Streitjahre vor der Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG i.d.F. des JStG 2008, d.h. bis VZ 2007
- DBA enthält Regelung entsprechend Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Keine Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA ggü. § 1 AStG!

BFH, Urteil vom 27.2.2019 - I R 73/16 - DStR 2019, 1034

bisherige Recht- sprechung

- BFH vom 11.10.2012, I R 75/11: Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gegenüber einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bzgl. Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern
- BFH vom 17.12.2014, I R 23/13 und vom 24.6.2015, I R 29/14: Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gegenüber einer Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei Teilwert-AfA eines unbesichert begebenen Darlehens im Konzern
 - Vergleichsmaßstab des Art. 9 OECD-MA begrenzt auf Umstände, die sich auf die „Qualität“ der Zinshöhe im Fremdvergleich auswirken
 - Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung vom 30.3.2016

BFH vom 27.2.2019, I R 73/16

- fehlende Darlehensbesicherung gehört zu „fremdüblichen Bedingungen i.S.d. § 1 AStG und ist ursächlich für Einkünftekorrektur
- **keine Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vor § 1 AStG**
- Rechtsprechung zu Sonderbedingungen bei vGA (s.o.) weiterhin anwendbar
- Prüfung der Unionsrechtskonformität
- PM 15.5.2019: Konkretisierung der neuen Grundsätze in einer Reihe weiterer Fälle

Verhältnis Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zu § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG:

BFH vom 15.5.2018, I B 102/17 (Aussetzung der Vollziehung) und BFH anh. I R 19/17

Teil 2

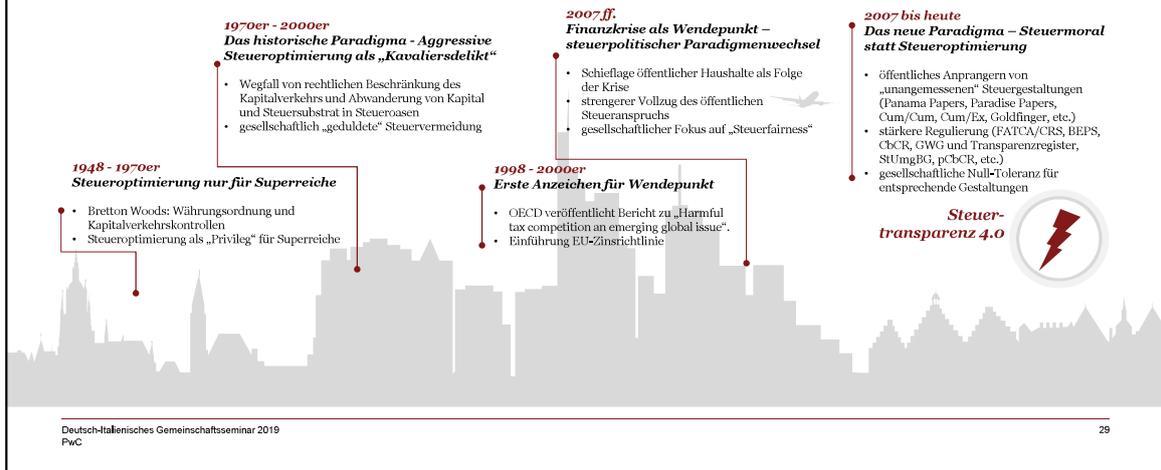
Anti Tax Avoidance Directive II (ATAD II) und Meldepflichten bei grenzüberschreitenden Gestaltungen in Deutschland

Überblick

2.1

Einführung von Meldepflichten von Steuergestaltungen

Woher kommen wir?



Ziele und Meldeebenen



Ziele der RL

- Erhöhung der Transparenz
- frühzeitiger Zugang der Finanzbehörden zu Informationen, um ggf. Gegenmaßnahmen einleiten zu können und/oder die Informationen für Steuerprüfungen zu nutzen
- „Oberstes Ziel ist die Entwicklung eines Mechanismus mit abschreckender Wirkung, d. h. eines Mechanismus, der die Intermediäre davon abhält, derartige Modelle zu konzipieren und zu vermarkten.“ (RL-Entwurf v. 21.6.2017)



Zweistufige Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen

- Meldung der Gestaltung durch Meldeverpflichteten an die zuständige nationale Behörde
- automatischer Austausch der offengelegten Informationen zwischen den nationalen Steuerbehörden der Mitgliedstaaten; eingeschränkter Zugang zu den ausgetauschten Informationen für die Kommission

In a nutshell

Grenzüberschreitend

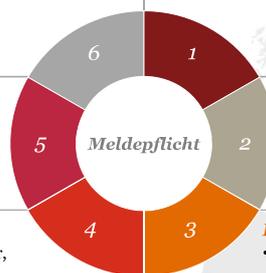
- Konstellationen, in denen mehr als ein Mitgliedstaat oder ein Mitgliedstaat und ein Drittland beteiligt sind
- Wohnsitz, BS, steuerliche Auswirkungen

Steuerpflichtige

- Privatpersonen und Unternehmen
- In-house-Steuerberater oder Rechtsanwälte

Intermediäre

- Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Finanzberater, Banken etc.
- juristische und natürliche Personen
- (mögliche) Befreiung für Intermediäre, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen



Gestaltungen

keine Definition

„Aggressive“ Steuergestaltung

- keine Definition
- Kennzeichen sind Indikatoren

Kennzeichen

- allgemeine und spezifische, „Main benefit“-Test für einige Kennzeichen
- Meldepflicht, wenn eine Gestaltung in den Geltungsbereich eines der Kennzeichen fällt

Umsetzungsfristen und zeitliche Anwendung

Umsetzungsfristen

- politische Einigung am 13.03.2018; formale Verabschiedung am 25.05.2018
- Veröffentlichung der RL am 05.06.2018; Inkrafttreten der RL am 25.6.2018
- Erlass und Veröffentlichung nationaler Umsetzungsgesetze bis 31.12.2019

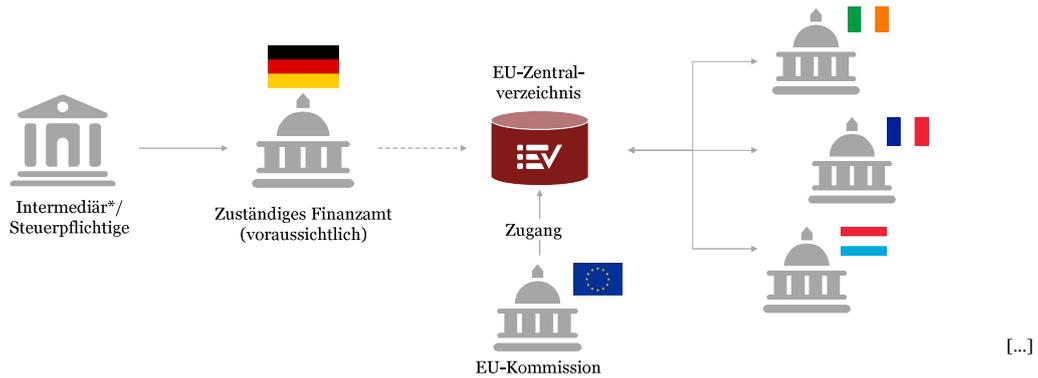
Anwendung

Anwendung der Vorschriften grundsätzlich **ab dem 01.07.2020**

Wichtig

- auch Meldung von grenzüberschreitenden Gestaltungen, deren erster Umsetzungsschritt zwischen dem Inkrafttreten der RL und der Anwendung der nationalen Umsetzung liegt
- Damit sind für derzeit in Beratung befindliche oder bereits beratene Gestaltungen Informationen zu meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltungen zu sammeln.
- Meldung der Steuergestaltungen bis spätestens 31.08.2020

Meldepflichten und automatischer Austausch



*Ausgenommen sind Fälle in denen der Intermediär gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtet ist oder nachgewiesen werden kann, dass die Gestaltung bereits gemeldet wurde.

Übersicht Betroffenheit

Grenzüberschreitende Gestaltung

Betroffenheit mehrerer Länder durch Gestaltung (z. B. Steueransässigkeit, Betriebsstätten, und Aktivitäten der Beteiligten)



Relevante Rollen und Aktivitäten

Intermediär



(erweiterter Intermediär)

EU-Bezug
(mindestens für einen Beteiligten)



relevanter Steuerpflichtiger

Kennzeichen

A	B	C	D	E
allgemeine Kennzeichen	spezifische Kennzeichen	spezifische Kennzeichen grenzüberschreitender Transaktionen	spezifische Kennzeichen hinsichtlich des AEoI und der wirtschaftlichen Eigentümer	spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung
+	+	+		
„Main benefit“-Test			kein „Main benefit“-Test	



meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung

Meldepflichtige Gestaltung



Meldepflichtig ist jede

- **Gestaltung**, die
- **grenzüberschreitend** ist und
- mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten **Kennzeichen** („hallmarks“) aufweist.

In sachlicher Hinsicht sind **alle Steuerarten** erfasst, die von einem Mitgliedstaat erhoben werden, soweit sie nicht ausgenommen sind. Zu den Ausnahmen gehören

- Umsatzsteuer
- Zölle
- bestimmte Verbrauchsteuern
- Pflichtbeiträge zu Sozialversicherungen

Begriff der Gestaltung



Gestaltung

- Keine gesetzliche Definition
- Die Richtlinie unterscheidet zwei Arten von Gestaltungen
 - **marktfähige Gestaltung** (Art. 3 Nr. 24; § 138f Abs. 5 S. 1 AO-E)
eine grenzüberschreitende Gestaltung, die konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss
 - **maßgeschneiderte Gestaltung** (Art. 3 Nr. 25; – AO-E)
jede grenzüberschreitende Gestaltung, bei der es sich nicht um eine marktfähige Gestaltung handelt
- Die Unterscheidung ist insbesondere für Meldepflichten relevant.

Grenzüberschreitende Gestaltung

Eine Gestaltung, die entweder mehr als einen Mitgliedstaat oder einen Mitgliedstaat und ein Drittland betrifft, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist
EU + EU

Hinweis: Es kann sich bei einer Gestaltung auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.



EU + non-EU



Non-EU + non-EU



Die Beteiligten ...

- sind nicht alle steuerlich im selben Hoheitsgebiet ansässig,
- sind steuerlich in mehreren Hoheitsgebieten ansässig,
- haben eine Betriebsstätte in einem anderen Hoheitsgebiet, die für die Gestaltung relevant ist, oder
- üben in einem anderen Hoheitsgebiet eine Tätigkeit aus, ohne dort steuerlich ansässig zu sein.

Die Gestaltung ...

- hat Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch, oder
- hat Auswirkungen auf die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer.

Gestaltungen nicht im Anwendungsbereich ...

keine grenzüberschreitende Gestaltung ohne EU-Bezug – anders nach AO-E (?)

Meldepflichtige Informationen

(Mögliche) meldepflichtige Informationen (Art. 8ab Abs. 14; § 138f Abs. 3 AO-E)



- a) die Angaben zu den **Intermediären, relevanten Steuerpflichtigen** und ggf. der Personen, die als **verbundene Unternehmen** des Steuerpflichtigen gelten
- b) Einzelheiten zu den in Anhang IV aufgeführten im konkreten Einzelfall die Meldepflicht auslösenden **Kennzeichen**
- c) eine **Zusammenfassung** des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung und auch des Namens, unter dem dieses bekannt ist
- d) das **Datum**, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht werden soll oder gemacht wurde
- e) Einzelheiten zu den **nationalen Steuervorschriften**, auf denen die meldepflichtige Gestaltung beruht
- f) Wert der meldepflichtigen Gestaltung
- g) die Angabe des Mitgliedstaates der relevanten Steuerpflichtigen und der anderen **Mitgliedstaaten**, die von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung wahrscheinlich betroffen sind
- h) Angaben zu allen Personen in dem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten die betroffenen Intermediäre oder Steuerpflichtigen in Beziehung stehen

Meldepflichtige Personen



Intermediär (Art. 3 Nr. 21; § 138d Abs. 1, 4 AO-E)

- Jede natürliche oder juristische Person, die die Umsetzung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet („Hauptintermediär“)
- zudem EU-Bezug erforderlich
- erweiterter Intermediär-Begriff (derzeit nicht in AO-E)
- jede Person, die direkt oder durch andere Personen Hilfe, Unterstützung oder Beratung zu o. g. Tätigkeiten leistet
- Es besteht Möglichkeit des Nachweises, dass kein „Wissen“ und kein „Wissen können“ über die Gestaltung bestand.



Steuerpflichtiger (Art. 8ab Abs. 6, 7; § 138d Abs. 8)

- Die Meldepflicht trifft den relevanten Steuerpflichtigen, wenn ein Intermediär
 - nicht von der RL erfasst ist,
 - von der Meldepflicht befreit ist und dieser den Steuerpflichtigen auf seine Meldepflicht hingewiesen hat oder
 - nicht vorhanden ist, weil der Steuerpflichtige die Gestaltung selbst entwickelt hat.
- zudem EU-Bezug erforderlich



Kennzeichen und Fallbeispiele

2.2

Überblick über die Kennzeichen

Merkmale einer grenzüberschreitenden meldepflichtigen Gestaltung

- Keine eigenständige Definition des Begriffs „meldepflichtige Gestaltung“, vielmehr Abstellen auf Kennzeichen

A

allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main benefit“-Test

B

spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main benefit“-Test

C

spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen, z. T. mit „Main benefit“-Test

D

spezifische Kennzeichen hinsichtlich automatischem Informationsaustauschs und der wirtschaftliche Eigentümer

E

spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

- Kategorien A, B und C.1 b) i), c) und d): Meldepflicht nur, wenn zugleich der sog. „Main benefit“-Test erfüllt ist
- Kategorien C.1 a), b) ii), C.2 - 4, D und E: Meldepflicht bereits dann, wenn eines der dort erwähnten Kennzeichen erfüllt ist

Kennzeichen A

Allgemeine Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main benefit“-Test

A.1 Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Einhaltung einer Vertraulichkeitsklausel ggü. anderen Intermediären oder Steuerbehörden

A.2 Anspruch des Intermediärs auf ein Erfolgshonorar; die Gebühr hängt bspw. vom Betrag des realisierten Steuervorteils ab

A.3 Nutzung einer standardisierten Dokumentation und/oder Struktur, die ohne wesentliche individuelle Anpassungen bei mehr als einem Steuerpflichtigen implementiert werden kann

Kennzeichen A.1

Vertraulichkeitsklausel

Verpflichtung zur Einhaltung einer Vertraulichkeitsklausel

Kennzeichen A.1

- „Eine Gestaltung, bei dem der relevante Steuerpflichtige oder ein an der Gestaltung Beteiligter sich verpflichtet, eine Vertraulichkeitsklausel einzuhalten, der zufolge sie gegenüber anderen Intermediären oder den Steuerbehörden nicht offenlegen dürfen, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein Steuervorteil erlangt wird.“

Vorläufige Einschätzung

- Das Kennzeichen A.1 sollte erfüllt sein, sofern sich der relevante Steuerpflichtige oder ein an der Gestaltung Beteiligter einer Vertraulichkeitsauflage unterwirft, nach der er gegenüber anderen Intermediären oder den Steuerbehörden nicht offenlegen darf, auf welche Weise durch die Gestaltung ein Steuervorteil erlangt wird.
- Soweit die Weitergabe der Beratungsergebnisse an andere Intermediäre nicht ausgeschlossen, sondern unter dem Gesichtspunkt einer Vervielfachung der Berufshaftung lediglich an eine vorherige Haftungsfreizeichnung durch den anderen Intermediär geknüpft ist, sollte das Kennzeichen A.1 nicht erfüllt sein.
- Kennzeichen A.1 kann eine Meldepflicht nur vorbehaltlich der Erfüllung des „Main benefit“-Test begründen.

Kennzeichen A.2

Erfolgshonorar

Anspruch auf ein Erfolgshonorar

Kennzeichen A.2

- „Eine Gestaltung, bei der der Intermediär Anspruch auf eine Vergütung (bzw. Zinsen, Vergütung der Finanzkosten und sonstiger Kosten) für die Gestaltung hat und diese Vergütung in Bezug auf Folgendes festgesetzt wird:
 - a) Betrag des aufgrund der Gestaltung erlangten Steuervorteils oder
 - b) ob durch die Gestaltung tatsächlich ein Steuervorteil erlangt wird. Dies wäre mit der Verpflichtung des Intermediärs verbunden, die Vergütungen ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung beabsichtigte Steuervorteil nicht ganz oder teilweise erzielt wird.“

Vorläufige Einschätzung

- Kennzeichen A.2 sollte als erfüllt gelten, wenn der Intermediär Anspruch auf eine Vergütung (bzw. Zinsen, Vergütung der Finanzkosten und sonstiger Kosten) für die Gestaltung hat und diese Vergütung in Abhängigkeit von dem mit der Gestaltung erzielbaren oder tatsächlich erzielten Steuervorteil (ggf. verbunden mit einer Rückerstattungsverpflichtung) festgesetzt wird.
- Kennzeichen A.2 kann eine Meldepflicht nur vorbehaltlich der Erfüllung des „Main benefit“-Test begründen.

Kennzeichen A.3 *Standardisiert*

Standardisierten Dokumentation und/oder Struktur

Kennzeichen A.3

- „Eine Gestaltung, deren Dokumentation und/oder Struktur im Wesentlichen standardisiert ist und für mehr als einen relevanten Steuerpflichtigen verfügbar ist, ohne dass sie für die Umsetzung wesentlich individuell angepasst werden muss.“

Vorläufige Einschätzung

- Es ist noch unklar, was unter dem Begriff „standardisierte Dokumentation“ oder „standardisierter Struktur“ zu verstehen ist.
- Aufgrund des Sinn und Zwecks der Richtlinie, sollte die einfache Verwendung von Standarddokumenten (bspw. Standardvereinbarungen für die Gründung einer GmbH) nicht unbedingt unter das Kennzeichen A.3 fallen.
- Von einer „standardisierter Struktur“ kann nach einer allgemeinen Interpretation ausgegangen werden, wenn eine Struktur vielen Personen in gleicher oder ähnlicher Form ohne Beratung im Einzelfall angeboten wird.
- Kennzeichen A.3 kann eine Meldepflicht nur vorbehaltlich der Erfüllung des „Main benefit“-Test begründen.

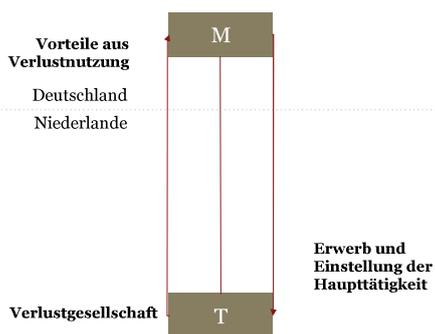
Kennzeichen B

Spezifische Kennzeichen in Verbindung mit dem „Main benefit“-Test

- B.1**
 - Erwerb einer Verlustgesellschaft und
 - anschließende Aufgabe der Haupttätigkeit der Gesellschaft und
 - anschließende Nutzung aufgebauter Verlustvorträge
- B.2** Umwandlung von Einkünften in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte oder steuerbefreite Arten von Einkünften
- B.3**
 - Nutzung zirkulärer Transaktionen, die zu einem Round tripping von Vermögen durch Einbeziehung zwischengeschalteter
 - Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion führen oder
 - von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben/ausgleichen oder ähnliche Merkmale aufweisen

Kennzeichen B.1

Erwerb Verlustgesellschaft



Erwerb einer Verlustgesellschaft

Kennzeichen B.1

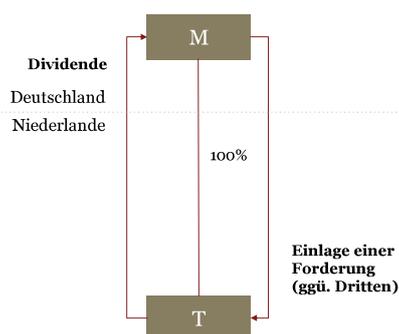
- „Eine Gestaltung, bei der ein an der Gestaltung Beteiligter künstlich Schritte unternimmt, um
 - ein verlustbringendes Unternehmen zu erwerben,
 - die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und
 - dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern [...]“

Vorläufige Einschätzung

- M stellt nach dem Erwerb von T deren Hauptbetrieb ein und nutzt die vorhandenen Verluste für eigene Steuervorteile.
- Bei unterstellter Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist hier davon auszugehen, dass eine Meldepflicht vorliegt.

Kennzeichen B.2

Einlage und Dividende



Umwandlung von Einkünften in eine steuerbefreite Art von Einnahmen

Kennzeichen B.2

- „Eine Gestaltung, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden.“

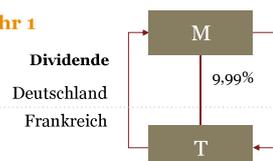
Vorläufige Einschätzung

- Die M wandelt die (regulär besteuerten) Zinseinkünfte in (steuerbefreite, ggf. niedriger besteuerte) Dividenden um.
- Bei unterstellter Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist nicht auszuschließen, dass eine Meldepflicht vorliegt.

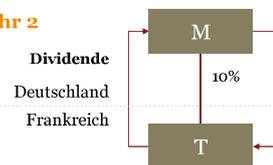
Kennzeichen B.2

Hinzuerwerb von Anteilen

Jahr 1



Jahr 2



Umwandlung von Einkünften in eine steuerbefreite Art von Einnahmen

Kennzeichen B.2

- „Eine Gestaltung, die sich so auswirkt, dass Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden.“

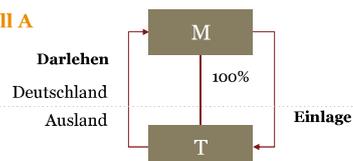
Vorläufige Einschätzung

- Meldung nicht erforderlich unter Kennzeichen B.2, weil M keine Einkünfte in eine „andere Art von Einnahmen“ umwandelt (Jahr 01: Dividenden; Jahr 02: Dividenden).

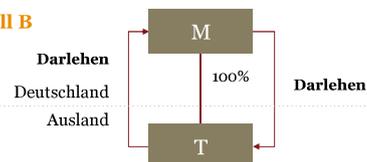
Kennzeichen B.3

EK/FK-Finanzierung

Fall A



Fall B



Round tripping von Vermögen

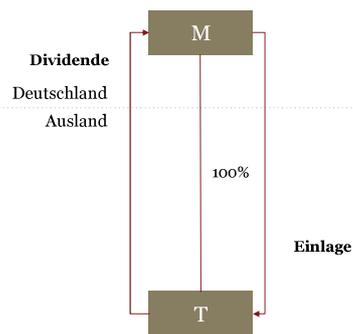
Kennzeichen B.3

- „Eine Gestaltung, die zirkuläre Transaktionen nutzt, die zu einem Round tripping von Vermögen führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen.“

Vorläufige Einschätzung

- Fall A: Es könnte eine Meldepflicht vorliegen, wenn der „Main benefit“-Test erfüllt ist, da eine Übertragung von Vermögen stattfindet.
- Fall B: Nicht meldepflichtig, da keine Übertragung von Vermögen vorliegt

Kennzeichen B.3 Wirtschaftliche Tätigkeit



Round tripping von Vermögen

Kennzeichen B.3

- „Eine Gestaltung, die zirkuläre Transaktionen nutzt, die zu einem Round tripping von Vermögen führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen.“

Vorläufige Einschätzung

- *T übt keine wirtschaftliche Tätigkeit aus.*
Es könnte eine Meldepflicht vorliegen, wenn der „Main benefit“-Test erfüllt ist.
- *T übt eine wirtschaftliche Tätigkeit aus.*
Es sollte keine Meldepflicht vorliegen.

Kennzeichen C

Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen

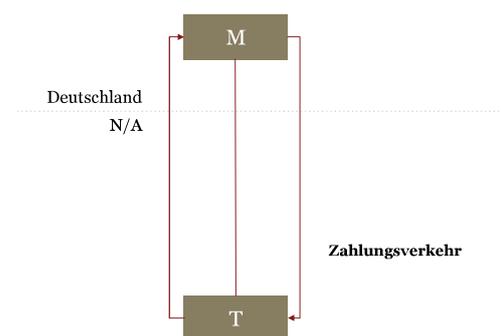
- Abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen
 - zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen und
 - mind. eine der folgenden Bedingungen ist erfüllt
 - a) Der Empfänger der Zahlung(en) ist in keinem Hoheitsgebiet steuerlich ansässig.
 - b) Der Empfänger ist zwar steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig, aber dieses Gebiet
 - i. erhebt keine Körperschaftsteuer oder einen KSt-Satz von null oder der KSt-Satz ist nahe null; oder
 - ii. wird in einer Liste von Drittstaaten geführt, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam oder im Rahmen der OECD als nicht kooperative Länder eingestuft wurden.
 - a) Die Zahlung unterliegt einer vollständigen Steuerbefreiung im Empfängerstaat.
 - b) Die Zahlung kommt im steuerlichen Ansässigkeitsstaat des Empfängers in den Genuss eines präferentiellen Steuerregimes.
- * Bei den farbig markierten Kennzeichen muss der „Main benefit“-Test erfüllt sein.

Kennzeichen C

Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen (Fortsetzung)

- C.2** Abzüge für die Abschreibung desselben Vermögenswertes in mehreren Hoheitsgebieten
- C.3** Beanspruchung der Beseitigung von der Doppelbesteuerung in Bezug auf dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen in mehr als einem Hoheitsgebiet
- C.4** Übertragung von Vermögenswerten, bei der es einen wesentlichen Unterschied hinsichtlich des Wertes gibt, der in den beteiligten Hoheitsgebieten angesetzt wird

Kennzeichen C.1.a Fehlende Ansässigkeit



Der Empfänger ist steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig

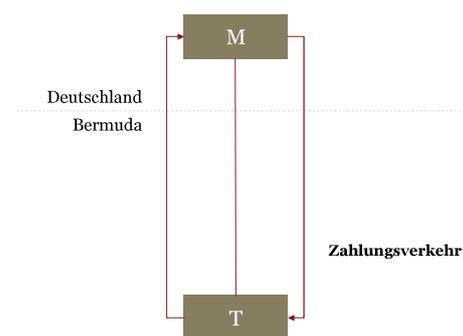
Kennzeichen C.1.a

- „Eine Gestaltung, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen umfasst und bei der mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
(a) Der Empfänger ist steuerlich in keinem Hoheitsgebiet ansässig;“

Vorläufige Einschätzung

- Zahlungen an eine ausländische Gesellschaft, die nach dem Recht ihres Heimatstaates jedoch nicht die Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt, hier T, führen zur Meldepflicht.
- Die Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist nicht notwendig, um die Meldepflicht zu begründen.

Kennzeichen C.1.b.i *Niedrigsteuerstaat*



Der Empfänger ist einem Hoheitsgebiet ansässig, das keine oder niedrige Körperschaftsteuer hat

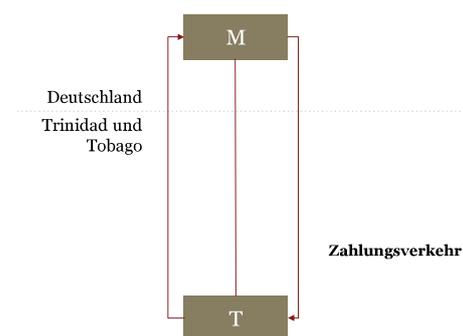
Kennzeichen C.1.b.i

- „[...] (b) der Empfänger ist zwar steuerlich in einem Hoheitsgebiet ansässig, dieses Hoheitsgebiet (i) erhebt aber keine Körperschaftsteuer oder hat einen Körperschaftsteuersatz von null oder nahe null oder“

Vorläufige Einschätzung

- Aktuell ist von einem KSt-Satz nahe null im dann auszugehen, wenn dieser unter 1% liegt. Dies ist in Bermuda gegeben.
- Jedoch ist die Erfüllung des „Main benefit“-Tests hier notwendig, um eine Meldepflicht zu begründen.
- Dass Bermuda eine KSt von (nahe) Null erhebt, kann nicht allein zu dem Ergebnis führen, dass der „Main benefit“-Test als erfüllt gilt.

Kennzeichen C.1.b.ii *Ansässigkeit in Nicht-kooperierendem Hoheitsgebiet*



Der Empfänger ist einem Hoheitsgebiet ansässig, das als nicht-kooperierend eingestuft wurde

Kennzeichen C.1.b.ii

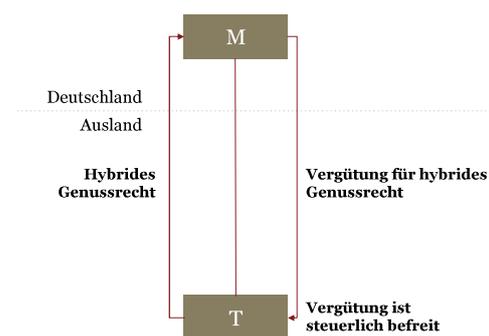
- „[...] (ii) wird in der Liste der Drittländer geführt, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam oder im Rahmen der OECD als nicht-kooperierende Länder eingestuft wurden;“

Vorläufige Einschätzung

- Zahlungen an eine ausländische Gesellschaft, deren Ansässigkeitsstaat in der Liste Nicht-kooperierender Drittstaaten der EU oder der OECD geführt werden führen zur Meldepflicht.
- Die Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist nicht notwendig, um eine Meldepflicht zu begründen.
- Da Trinidad und Tobago auf beiden Listen steht ist die Meldepflicht gegeben.

Kennzeichen C.1.c

Vollständige Steuerbefreiung



Die Zahlung wird beim Empfänger vollständig steuerbefreit

Kennzeichen C.1.c

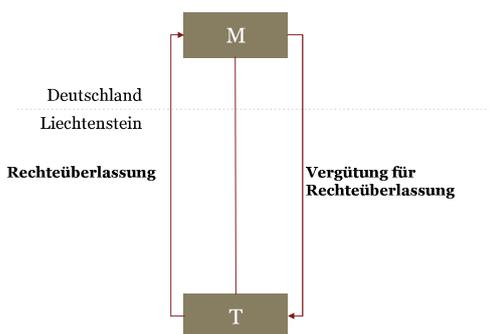
- „[...] (c) die Zahlung ist im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, vollständig von der Steuer befreit;“

Vorläufige Einschätzung

- Hierunter fallen regelmäßig Zahlungen an im Ausland ansässige steuerbefreite Investmentvermögen und den hier dargestellten hybriden Finanzierungen.
- Bei unterstellter Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist hier davon auszugehen, dass eine Meldepflicht vorliegt.
- Dass die Zahlung steuerlich freigestellt wird kann nicht allein zu dem Ergebnis führen, dass dieser als erfüllt gilt.

Kennzeichen C.1.d

Präferentielles Steuerregime



Präferentielles Steuerregime

Kennzeichen C.1.d

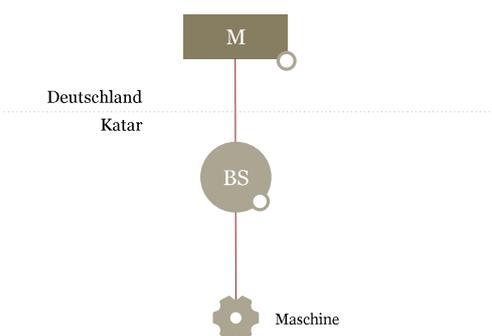
- „[...] (d) die Zahlung kommt im Hoheitsgebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, in den Genuss von einem präferentiellen Steuerregime.“

Vorläufige Einschätzung

- Diese Regelung ist unabhängig davon anzuwenden, ob die Begünstigung mit dem „Nexus Approach“ der OECD übereinstimmt oder nicht und geht über § 4j EStG hinaus.
- Dies ist in diesem Fall gegeben, weshalb bei unterstellter Erfüllung des „Main benefit“-Tests hier davon auszugehen ist, dass eine Meldepflicht vorliegt.
- Dass die Zahlung in den Genuss von einem präferentiellen Steuerregime kommt, kann jedoch nicht allein zu dem Ergebnis führen, dass dieser als erfüllt gilt.

Kennzeichen C.2

Anrechnungsbetriebsstätte



Mehrfache Abschreibung desselben Vermögenswertes

Kennzeichen C.2

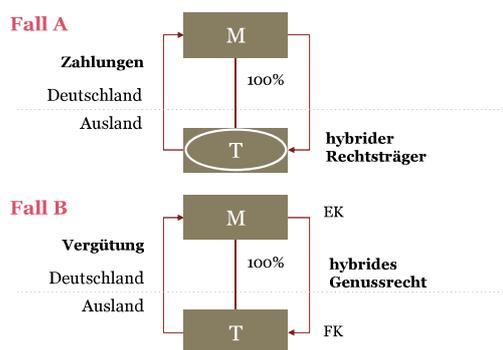
- „In mehr als einem Hoheitsgebiet werden Abzüge für die Abschreibung desselben Vermögenswertes beantragt.“

Vorläufige Einschätzung

- Nach dem Wortlaut liegt eine Meldepflicht vor, da die Abschreibung derselben Vermögenswerte (hier: Maschinen) in mehr als einem Hoheitsgebiet berücksichtigt wird.
- Allerdings liegt neben der doppelten Abschreibung auch eine doppelte Berücksichtigung der Einnahmen vor. Kann dadurch eine Ausnahme von der Meldepflicht begründet werden?

Kennzeichen C.3

Doppelte Befreiung von der Doppelbesteuerung



Doppelte Befreiung von der Doppelbesteuerung

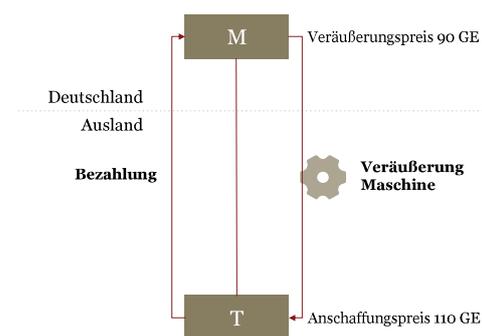
Kennzeichen C.3

- „In mehr als einem Hoheitsgebiet wird eine Befreiung von der Doppelbesteuerung für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen beantragt.“

Vorläufige Einschätzung

- Der Sachverhalt ist meldepflichtig, da es aufgrund eines Qualifikationskonflikts zu sog. „weißen Einkünften“ (doppelte Nichtbesteuerung) kommt. Dies geschieht u.a. bei einer unterschiedlichen Qualifikation desselben Rechtsgebildes (Fall A) bzw. Sachverhalts (Fall B), insofern keine Subject-to-tax- oder Switch-over-Klauseln bestehen.
- Die Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist nicht notwendig, um eine Meldepflicht zu begründen.

Kennzeichen C.4 Ansatzunterschiede



Wesentlichen Unterschied hinsichtlich des angesetzten Wertes

Kennzeichen C.4

- „Es liegt eine Gestaltung vor, die die Übertragung von Vermögenswerten vorsieht und bei der es einen wesentlichen Unterschied hinsichtlich des in diesen beteiligten Hoheitsgebieten für den Vermögenswert anzusetzenden Wertes gibt.“

Vorläufige Einschätzung

- Aufgrund der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis im Veräußererstaat und dem Anschaffungspreis im Erwerberstaat meldepflichtig.
- Die Erfüllung des „Main benefit“-Tests ist nicht notwendig, um eine Meldepflicht zu begründen.

Kennzeichen D

Spezifische Kennzeichen hinsichtlich automatischer Informationsaustausch und wirtschaftlicher Eigentümer

Mögliche Umgehung des automatischen Informationsaustauschs in Bezug auf Finanzkonten nach den EU-Regelungen oder nach anderen Vereinbarungen (bspw. der OECD)

- Nutzung eines Kontos, Produkts oder einer Anlage, welche(s) (vorgeblich) kein Finanzkonto ist, jedoch Merkmale aufweist, die denen eines Finanzkontos entsprechen,
- Übertragung eines Finanzkontos oder von Vermögenswerten in einen Nicht-Teilnehmerstaat
- Neueinstufung von Einkünften/Vermögen als Produkte oder Zahlungen, die nicht dem Informationsaustausch unterliegen,
- Übertragung/Umwandlung eines Finanzinstituts/Finanzkontos/Vermögenswertes zur Umgehung des automatischen Informationsaustauschs,
- Einbeziehung von Rechtspersonen/Steuergestaltungen/Strukturen, die die Meldung eines Kontoinhabers ausschließen,
- Aushöhlung von Verfahren zur Erfüllung der Sorgfaltspflichten oder die Ausnutzung von Schwächen in diesen Verfahren

D.1

Kennzeichen D

Spezifische Kennzeichen hinsichtlich automatischer Informationsaustausch und wirtschaftlicher Eigentümer

Gestaltungen, unter Einbeziehung rechtlich oder wirtschaftlich intransparenter Eigentumsketten durch die Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen,

- D.2**
- die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung Ressourcen einhergehen und
 - die in anderen Staaten oder Territorien ansässig sind als der der wirtschaftlichen Eigentümer, und
 - sofern die wirtschaftlichen Eigentümer dieser Strukturen nicht identifizierbar gemacht werden.

Kennzeichen D.1

Umgehung des automatischen Informationsaustauschs

Umgehung des automatischen Informationsaustauschs

Kennzeichen D.1

- „Mögliche Umgehung des automatischen Informationsaustauschs in Bezug auf Finanzkonten nach den EU-Regelungen oder nach anderen Vereinbarungen (bspw. der OECD)[...]“

Vorläufige Einschätzung

- Der automatische Informationsaustausch in Bezug auf Finanzkonten (Common Reporting Standard [CRS]) verpflichtet Finanzinstitute im engeren Sinne (Einlageninstitute, Verwahrinstitute, Investmentgesellschaften sowie spezifizierte Versicherungsgesellschaften), die Inhaber von sog. Finanzkonten zu identifizieren und diese, sofern meldepflichtig, jährlich an die lokale Steuerbehörde (in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern [BZSt]) zu melden.
- Von der Meldepflicht sind u.a. bestimmte Edelmetallgeschäfte und bestimmte Geschäftsmodelle, die einer BaFin-Erlaubnis bedürfen, betroffen. Auch dürfte die Umwandlung eines passiven in einen aktiven Rechtsträger betroffen sein (passive Gesellschaften i.S.d. Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen gehen keiner aktiven Tätigkeit nach und sind keine Investmentgesellschaft (Finanzinstitut)). Gerade vermögensverwaltende Gesellschaften können passive Gesellschaften sein. Diese passiven Gesellschaften sind verpflichtet, die wirtschaftlich berechtigten Personen z.B. gegenüber konto-/depotführenden Banken offenzulegen. Sollte eine passive Gesellschaft in eine aktive Gesellschaft allein mit der Absicht gewandelt werden, die wirtschaftlich Berechtigten nicht mehr offenlegen zu müssen, soll dieser Vorgang meldepflichtig sein.

Kennzeichen D.2 ***Intransparente Gestaltung***

Gestaltung mit intransparenter Kette an Eigentümern

Kennzeichen D.2

- „Eine Gestaltung mit einer intransparenten Kette an rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümern durch die Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen [...]a) die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben [...]; und
b) die in einem anderen Hoheitsgebiet eingetragen [...] sind; und
c) sofern die an solchen eingebundenen Personen (ggf. nicht nur natürliche Personen), Rechtsgebilden oder Strukturen wirtschaftlich Berechtigten [...] unidentifizierbar gemacht werden.“

Vorläufige Einschätzung

- Vordergründig dürften hiermit Trusts und Stiftungen gemeint sein.
- Es geht nicht hervor, aus wessen Sicht der oder die wirtschaftlich Berechtigten nicht identifizierbar sein dürfen. Fraglich ist, ob die Gesellschaft ihre wirtschaftlich Berechtigten oder die Behörden (z.B. Aufgrund des Fehlen eines Handelsregisters) diese nicht kennen dürfen.

Kennzeichen E

Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

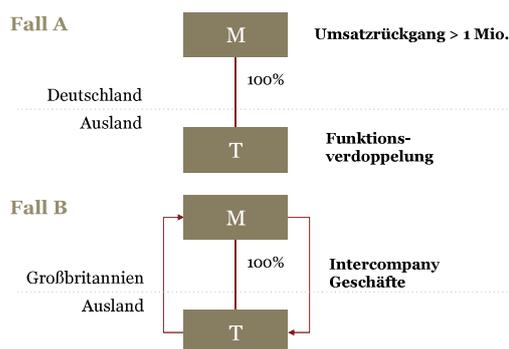
E.1 Inanspruchnahme unilateraler Safe-Harbor-Regeln

E.2 Übergang von „schwer zu bewertenden immateriellen Vermögenswerten“ (hard-to-value intangibles; HTVI)

E.3 konzerninterne grenzüberschreitende Verlagerung von Funktionen, Risiken oder Vermögen; Vergleichsrechnung für den dreijährigen Zeitraum nach der Verlagerung

- ist prognostiziertes EBIT des oder der Veräußerer(s) nach der Verlagerung
- 50% geringer, als das prognostizierte EBIT, wenn die Verlagerung nicht erfolgt wäre, besteht eine Meldepflicht

Kennzeichen E.1 Safe-Harbor



Nutzung unilateraler Safe-Harbor-Regeln

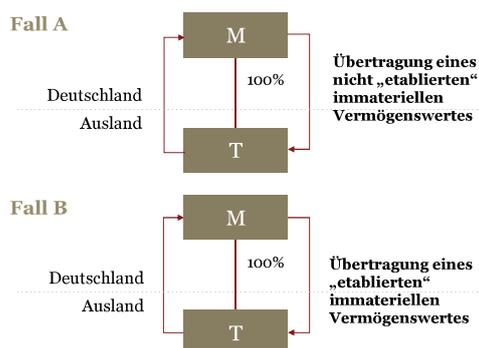
Kennzeichen E.1

- „Eine Gestaltung, die unilaterale Safe-Harbor-Regeln nutzt.“

Vorläufige Einschätzung

- Es könnte ggf. die Bagatelregelung zu Funktionsverdopplungen, die zu einer Funktionsverlagerung werden, als meldepflichtig angesehen werden (Fall A). Diese verneint eine Verlagerung, wenn der Umsatzrückgang aus der Funktion beim verlagernden Unternehmen 1 Mio. EUR nicht übersteigt.
- In Großbritannien sind die meisten kleinen und mittleren Unternehmen von der Verpflichtung befreit, Verrechnungspreise anzuwenden (Fall B). Auch diese wird wahrscheinlich meldepflichtig werden.

Kennzeichen E.2 „Hard-to-value intangibles“



Transaktionen von „Hard-to-value intangibles“

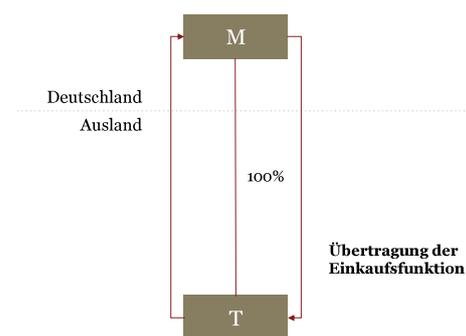
Kennzeichen E.2

- „Eine Gestaltung mit Übertragung von schwer zu bewertenden immateriellen Werten [...]“

Vorläufige Einschätzung

- Wenn der immaterielle Wert zum Zeitpunkt des konzerninternen Transfers nur teilweise entwickelt, seine kommerzielle Verwertung erst zeitversetzt zu erwarten oder die Nutzung neuartig ist, ist von einem meldepflichtigen Vorgang auszugehen.
- Sind Patente oder Marken bei Eigentumsübertragung hingegen bereits „etabliert“, sollte nicht von einem „Hard-to-value intangible“ (HTVI) und somit von keiner Meldepflicht auszugehen sein. Hier dürfte es jedoch häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen, ob noch ein HTVI vorliegt oder nicht.

Kennzeichen E.3 *Funktionsverlagerung*



Gruppeninterne Übertragung von Funktionen

Kennzeichen E.3

- „Eine Gestaltung, bei der eine gruppeninterne grenzüberschreitende Übertragung von Funktionen und/oder Risiken und/oder Vermögenswerten stattfindet, wenn der erwartete jährliche Gewinn vor Zinsen und Steuern (EBIT) des/der Übertragenden über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50% des jährlichen EBIT des/der Übertragenden beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.“

Vorläufige Einschätzung

- Die Übertragung der Einkaufsfunktion der M an T dürfte als gruppeninterne Übertragung qualifizieren.
- Das Kennzeichen E3 sollte daher erfüllt sein, wenn das erwartete jährliche EBIT der M über einen Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung weniger als 50% des jährlichen EBIT der M beträgt, der erwartet worden wäre, wenn die Übertragung nicht stattgefunden hätte.

Teil 3

Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen beim Betriebsstättenbegriff und Probleme in der Beratungspraxis

Betriebsstätten 2.0 und 2.1

1. Betriebsstätte 2.0: Erste Ausweitung des BS-Begriffs durch Auslegung der Working Party 1 fand Eingang in den OECD-MK 2013 (Stichworte: Anstreicherbeispiel / unechte DL-Betriebsstätten). Nahezu alle Staaten weltweit folgen dieser Auffassung, jedoch nicht Deutschland:

- „Bemerkung“ Deutschlands im Update 2008 (vgl. Tz. 178 OECD-MA 2017 zu Art. 5)
- OFD Karlsruhe v. 16.9.2014, ISfR 2015, 887
- BFH v. 4.6.2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, 922

2. Betriebsstätte 2.1: Fortsetzung der Arbeiten der Working Party 1 zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs und Vorlage von zwei Discussion Drafts (v. 12.10.2011 und 19.10.2012). Die Änderungsvorschläge sollten ursprünglich im nächsten Update des OECD-MK Eingang finden. Aufgrund der BEPS-Arbeiten (vgl. Aktionspunkt 7 Prevent the artificial avoidance of PE status) Zusammenlegung damit. Die Änderungen fanden dann Eingang in den offiziellen finalen Abschlussbericht der OECD vom 5.10.2015. Er sieht konkrete Änderungsvorschläge für den OECD-MK zu den beiden in den Discussion Drafts angesprochenen Themen zur Vermeidung einer Betriebsstättenbegründung vor. Diese fanden Eingang in den OECD-MK durch das Update 2017. Im Einzelnen:

- Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs in Bezug auf **Verfügungsmacht** über eine Einrichtung
 - Zurechnung der Tätigkeiten eines **Subunternehmers** auf den Generalunternehmer auch bei Totaldelegation.
 - Unter welchen Umständen begründet ein **Home office** des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte für den Arbeitgeber
- Auch hier kollidiert die OECD-Auffassung nunmehr mit der deutschen Rechtsauffassung (Finanzverwaltung und BFH).

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

OECD Musterabkommen:

- Aktuelle Fassung ist OECD Musterabkommen 2017 (OECD-MA) und der zugehörige Kommentar (OECD-MK).
- Neuerungen im Update 2017 beziehen sich zum großen Teil auf das BEPS-Projekt und zwar folgende Aktionspunkte:
 - Aktionspunkt 2 (Verhinderung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen)
 - Aktionspunkt 7 (Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung)
 - Aktionspunkt 14 (Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen)
- Ferner wurden die Änderungsvorschläge der Working Party 6 zum OECD-MK aus dem Abschlussbericht vom 5.10.2015 zu den beiden Discussion Drafts übernommen, z. B.
 - Wann ein Home office eine Betriebsstätte begründet.
 - Präzisierungen bezüglich Verfügungsmacht.
 - Betriebsstättenbegründung des GeneralU bei Totaldelegation.



Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Betriebsstättenbegriff: OECD Musterabkommen i. d. F. 21.11.2017

Hilfsbetriebsstätten Art. 5 Abs. 4 OECD-MA

- Die in Art. 5 Abs. 4 des OECD-MA vom Betriebsstättenbegriff ausgenommenen Hilfs- und Nebentätigkeiten (Lager zur Ausstellung oder Auslieferung, Warenbestände, feste Geschäftseinrichtungen, die dem Einkauf oder der Informationsbeschaffung dienen, etc.) **müssen nach dem Gesamtbild der Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sein.**
- Die Aufzählung in Art. 5 Abs. 4 Buchst. a bis f OECD-MA ist nun unter den Vorbehalt gestellt, dass diese Aktivitäten, oder im Fall des Buchst. f die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung, von vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Betriebsstättenbegriff: OECD Musterabkommen i. d. F. 21.11.2017

Konzernbetrachtung von Hilfsbetriebsstätten

Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA

- Tätigkeiten verschiedener verbundener Unternehmen in einem DBA Staat sollen in ihrer Gesamtheit betrachtet werden („Anti-Fragmentierungs-Regel“).
- Verhinderung der Aufteilung zusammengehöriger Aktivitäten zur Vermeidung der Betriebsstättenbegründung

Vertreterbetriebsstätten

Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

- Neufassung erweitert den Tatbestandsbegriff der Vertreterbetriebsstätte
- Fassung von 2017 geht auf Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts zurück
- Erweiterung ist Maßnahme gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten

Unabhängige Vertreter

Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

- Ausdrückliche Befreiung von Maklern, Kommissionären und anderen unabhängigen Vertretern vom Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte ist i. d. F. 21.11.2017 des OECD-MA nicht mehr gegeben.
- Neuer Begriff: „Eng verbunden“ (mit einem Unternehmen) (Art. 5 Abs. 8 OECD-MA)

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

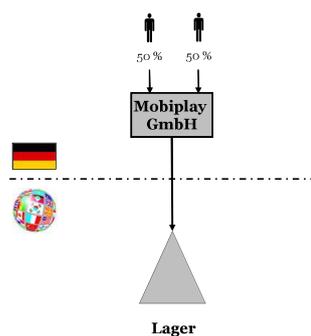
Entwicklungen in Deutschland:

- Abweichungen des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs nach § 12 AO vom abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA.
- Stichworte:
 - Echte Dienstleistungsbetriebsstätte in verschiedenen DBA
 - Home office
 - Unechte Dienstleistungsbetriebsstätte
- Einsetzung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe; Ergebnis derzeit noch offen.
- Problem: Auswirkungen auf rein innerstaatliche Betriebsstättensachverhalte, wenn § 12 AO geändert wird. Änderung nur von § 49 Abs. 1 EStG?
 - ⇒ nur Erfassung bei ESt/KSt, nicht bei GewSt in Inbound-Fällen.



Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall



Fall Betriebsstätte nach OECD-MA 2017

Die Mobipay GmbH, mit Sitz in Nürnberg, stellt Spielzeug für die Kinderzimmer von heute her. Der Vertrieb erfolgt über Händler im In- und Ausland sowie direkt an die Kunden über ein Internetportal.

Der Mobipay GmbH ist eine hohe Lieferbereitschaft wichtig. Sie ist Teil ihres sehr erfolgreichen Geschäftsmodells. Deshalb unterhält sie Lager im Ausland, um ihre ausländischen Kunden innerhalb von 24h beliefern zu können.

Die Lager werden von LKWs der Mobipay GmbH 1-2mal im Monat angefahren. Die Fahrer sind fest angestellt und sämtlich in Deutschland ansässig.

Die ebenfalls fest angestellten Lagermitarbeiter sind jeweils im ausländischen Staat ansässig. Zu Schulungsmaßnahmen sind sie jährlich ca. 2 Wochen im Stammhaus in Nürnberg anwesend.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Fragen:

1. Liegt bezüglich des Lagers eine Betriebsstätte
 - a) Nach innerstaatlichem Recht (§ 12 AO) und
 - b) Nach Abkommensrecht (OECD-MA 2017) vor?
2. Wenn dies der Fall ist, welche lohnsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich in Bezug auf die LKW-Fahrer und ggf. andere Mitarbeiter des Stammhauses, die zeitweise im Lager tätig sind?
3. Hat dies auch Auswirkungen auf die Sozialversicherung?
4. Wie ist die zeitweise Tätigkeit der ausländischen Mitarbeiter im Stammhaus lohnsteuerlich zu beurteilen?
5. Welche Grundsätze für die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Lager sind zu beachten, wenn das Lager eine Betriebsstätte darstellt?

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (1/9)

Frage 1 (1/3):

Tatbestandsvoraussetzungen Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

1. Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung
 - a) Zeitliches Element (Dauerhaftigkeit)
 - b) Räumliches Element (Örtlicher Bezug)
2. Verfügungsmacht/Verwurzelung
3. Unternehmenstätigkeit

Zwischenergebnis: Es liegt eine Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht vor.

Für das Abkommensrecht läge eine Betriebsstätte ebenfalls vor, wenn der Ausnahmetatbestand des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nicht erfüllt wäre.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (2/9)

Frage 1 (2/3):

Tatbestandsvoraussetzung Art. 5 Abs. 4 Buchst. a OECD-MA

„Einrichtungen, ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens [bisher ausreichend],

[OECD-MA 2017 einschränkend:] *provided that such activity ... is of a preparatory or auxiliary character.*“

Vorbereitende Tätigkeiten werden zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt;

Hilftätigkeiten begleiten die Haupttätigkeiten und folgen ihnen zeitlich nach; die Haupttätigkeit eines Unternehmens ergibt sich aus dessen Aufgabenstellung. Eine Tätigkeit ist Bestandteil der Haupttätigkeit, wenn sie einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (3/9)

Frage 1 (3/3):

Ergebnis:

1. Es liegt dann eine Betriebsstätte nach (künftigem) Abkommensrecht vor, wenn das Lager einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht. Deutschland wird im Rahmen des MLI-Prozesses die Neuregelung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA übernehmen, so dass mit einer zeitnahen Umsetzung (2020?) zu rechnen ist und die Mandanten entsprechend vorzubereiten sind.
2. Die Beurteilung, ob das jeweilige Lager „*einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht*“ kann vom Quellenstaat anders beurteilt werden, als von Deutschland.
3. Nach dem Sachverhalt ist die schnelle Belieferung Teil des Geschäftsmodells, so dass davon ausgegangen wird, dass das Lager künftig als Betriebsstätte zu qualifizieren ist.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (4/9)

Frage 2 (1/4):

Lohnsteuerliche Auswirkungen für die LKW-Fahrer:

1. Die LKW-Fahrer und anderen Mitarbeiter des Stammhauses, die gelegentlich vor Ort im Lager tätig sind (z. B. zur Inventuraufsicht), sind in Deutschland mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG), weil sie in Deutschland einen Wohnsitz innehaben (§ 8 AO). Die Mobiplay GmbH ist damit nach § 38 ff. EStG zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet.
2. Das Besteuerungsrecht Deutschlands könnte nach Art. 15 OECD-MA beschränkt sein.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (5/9)

Frage 2 (2/4):

Lohnsteuerliche Auswirkungen für die LKW-Fahrer:

Art. 15 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

- (1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn
 - a) Der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
 - b) Die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
 - c) Die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (6/9)

Frage 2 (3/4):

Lohnsteuerliche Auswirkungen für die LKW-Fahrer:

3. Danach gilt nach **Art. 15 Abs. 1** OECD-MA grundsätzlich das Tätigkeitsortprinzip, d. h. der Quellenstaat kann anteilig die Arbeitsentgelte besteuern, die auf zeitlich auf die Tätigkeit in seinem Staatsgebiet entfallen. Entscheidend ist dabei die physische Präsenz.
4. Nur wenn die drei Voraussetzungen nach **Art. 15 Abs. 2** OECD-MA kumulativ vorliegen, behält Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.
5. Nach **Art. 15 Abs. 2 Buchst. c** OECD-MA dürfte hierfür die „eigentliche Last der Vergütungen“ nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat. Der Arbeitslohn der LKW-Fahrer u. a. Arbeitnehmer wird aber von der Lagerbetriebsstätte „getragen“, da er von ihr verursacht und damit zuzurechnen ist. Er wäre auch in der Betriebsstättenbuchhaltung als Aufwand zu erfassen. Dass der Arbeitslohn in Deutschland ausgezahlt wird ist dagegen unerheblich.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (7/9)

Frage 2 (4/4):

Lohnsteuerliche Auswirkungen für die LKW-Fahrer:

6. Damit wäre der anteilige, dem Lager zuzuordnende Arbeitslohn in Deutschland unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.
7. In vielen von Deutschland abgeschlossenen DBA gilt die Freistellung allerdings im Lohnsteuerverfahren nur, wenn eine sog. Freistellungsbescheinigung vom Betriebsstättenfinanzamt vorliegt.
8. Des Weiteren ist § 50d Abs. 8 EStG zu beachten. Dieser Treaty override macht die Freistellung von der weiteren Voraussetzung abhängig, dass der anteilige Arbeitslohn im Ausland besteuert wurde.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (8/9)

Frage 3:

Auswirkung auf die Sozialversicherung:

1. Kurzfristige Auslandsentsendungen (auch stundenweise Dienstreisen) ins Ausland, sind auch unter sozialversicherungsrechtlichen Aspekten zu prüfen.
2. Selbst innerhalb der EU gibt es Probleme - trotz Entsenderrichtlinie. Einige Länder (z. B. Frankreich und Österreich) verlangen die Vorlage von A1-Bescheinigungen der zuständigen Krankenkasse oder eine sog. „Dauerbescheinigung“ der DVKA in Bonn.
3. Da die Ausstellung einer A1-Bescheinigung seitens der Krankenkasse einige Wochen dauern kann, sind kurzfristig anfallende Auslandsaufenthalte problematisch. In diesen Fällen sollte vorsorglich der Arbeitnehmer eine Kopie des Antrags mit sich führen. Österreich hat inzwischen zugesagt, von einer Erhebung österreichischer Sozialversicherungsbeiträge in einem solchen Fall abzusehen.
4. Für Arbeitnehmer, die öfter unvorhergesehen und mit unbestimmten Zeiten Auslandseinsätze haben bzw. haben könnten, sollte eine Dauerbescheinigung bei der DVKA beantragt werden. Zu beachten ist, dass seit 1.1.2019 das Antrags- und Genehmigungsverfahren nur noch auf elektronischem Weg über ein geprüftes Lohnabrechnungssystem (z. B. LODAS) oder das sv.net erfolgen kann.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall

Lösung Fall (9/9)

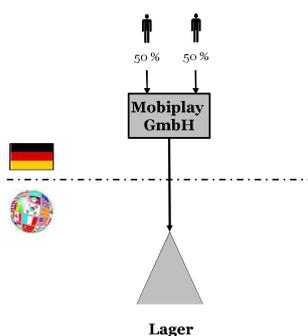
Frage 4:

Zeitweise Tätigkeit der ausländischen Mitarbeiter im Stammhaus:

1. Nach § 1 Abs. 4 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG wird ein im Ausland ansässiger Arbeitnehmer im Inland beschränkt steuerpflichtig, wenn die unselbständige Arbeit „im Inland ausgeübt oder verwertet wird“.
2. Beachte: Das grundsätzlich bestehende Besteuerungsrecht Deutschlands bei ausländischen Arbeitnehmern, wenn der **Verwertungstatbestand im Inland erfüllt ist, wird durch Art. 15 Abs. 1 OECD-MA gesperrt**, da dieser ausschließlich auf den Ausübungstatbestand abstellt.
3. Während der Tage, in der die ausländischen Mitarbeiter im Stammhaus tätig sind (physische Anwesenheit) **ist aber der Ausübungstatbestand erfüllt**.
4. Das DBA sperrt den Ausübungstatbestand nicht, denn die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sind nicht erfüllt. Damit fällt das Besteuerungsrecht nicht in den Ansässigkeitsstaat zurückfällt. Deutschland kann somit als Tätigkeitsstaat den anteiligen Arbeitslohn besteuern.
5. Die Lohnsteuerprüfer sind in Bayern für diese Fälle speziell geschult worden.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 1



Fall - Variation 1

Die Mobiplay GmbH hat nicht berücksichtigt, dass das DBA des Quellenstaats mit Deutschland geändert wurde und in Bezug auf das Lager dem Wortlaut des OECD-MA 2017 entspricht.

Auch von den zuständigen Finanzämtern im Quellenstaat und in Deutschland wurde das Lager bisher nicht als Betriebsstätte behandelt.

Bei einer Lohnsteueraußenprüfung im Quellenstaat wurde dies von einer jungen Finanzbeamtin festgestellt und auch für das bereits abgelaufene Kalenderjahr Lohnsteuer von der Mobiplay nacherhoben, da das geänderte Abkommen bereits für das Vorjahr galt. Auch die Körperschaftsteuerveranlagung im Quellenstaat wurde entsprechend geändert, nachdem diese noch nicht endgültig war.

Die deutsche Finanzverwaltung folgte der Beurteilung des Quellenstaates und änderte die Körperschaftsteuerbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen.

Kann die lohnsteuerliche Doppelbesteuerung beseitigt werden?

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 1

Lösung Fall - Variation 1 (1/2)

1. Eine Berichtigung der Lohnsteueranmeldung in Deutschland für abgelaufene Jahre scheidet mangels Korrekturvorschrift aus.
2. Die im Ausland aufgrund der Haftungsbescheide entrichtete Lohnsteuer ist eine Steuer der dort jeweils tätigen Mitarbeiter. Sie ist den Mitarbeitern auch weiterzubelasten, da sonst ein Nettobezug vorläge.
3. Zusätzliche Themen ergeben sich dabei für bereits ausgeschiedene Mitarbeiter (Vorsorge treffen durch Klausel im Arbeitsvertrag!).
4. Die betroffenen Mitarbeiter können jedoch auf der Grundlage von § 50d Abs. 8 EStG – der nicht fristgebunden ist – eine Änderung ihrer Einkommensteuerbescheide beantragen (§ 50d Abs. 8 Satz 3 EStG i. V. m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO). Hierzu ist es allerdings erforderlich, dass die Arbeitnehmer im ausländischen Haftungsbescheid genannt und die auf sie jeweils entfallende Lohnsteuer getrennt ausgewiesen ist.
5. Den Steuererstattungsanspruch in Deutschland, aufgrund der Änderung nach § 175 AO „rückwirkendes Ereignis“, kann sich die Mobiplay GmbH nach § 46 AO abtreten lassen; hierzu ist der nach § 46 Abs. 3 AO amtlich vorgeschriebene Vordruck zu verwenden. In manchen Bundesländern akzeptiert die Finanzverwaltung die Abtretung unter Verweis auf § 46 Abs. 4 AO nicht. In diesen Fällen könnte eine Zahlungsanweisung des Steuerpflichtigen (Arbeitnehmers) an den Arbeitgeber ein gangbarer Weg sein. Für die Zeit des Verfahrens gewährt i. d. R. der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Darlehen. Das Darlehen muss angemessen verzinst sein.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 1

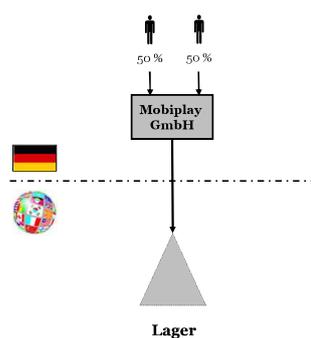
Lösung Fall - Variation 1 (2/2)

Des Weiteren ist für das Ausland zu beachten:

- Nicht alle ausländischen Staaten kennen eine Lohnsteuerpflicht. Ausschließlich steuerpflichtig sind dann die jeweiligen Arbeitnehmer.
- Um die Steuerpflicht überhaupt erfüllen zu können, ist es in manchen Staaten erforderlich, ein Bankkonto im Quellenstaat zu unterhalten bzw. die Eintragung in ein Prepayment-Register vorzunehmen.
- Die Erfüllung der ertragsteuerlichen, lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Fragen wird ohne Hinzuziehung ausländischer Berater regelmäßig nicht möglich sein.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 2



Fall - Variation 2

Die Mobipay GmbH hat nicht berücksichtigt, dass das DBA Deutschland–Quellenstaat geändert wurde und in Bezug auf das Lager dem Wortlaut des OECD-MA 2017 entspricht.

Allerdings besteht zwischen dem Quellenstaat und Deutschland ein Beurteilungskonflikt im Hinblick auf die Funktion des Lagers. Aus Sicht des Quellenstaates ist das Lager im Rahmen des Unternehmenszwecks der Mobipay wesentlich und fällt damit nicht unter den Ausnahmetatbestand von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017.

Als Folge davon wird vom Quellenstaat für das abgelaufene Kalenderjahr Lohnsteuer nacherhoben.

Kann auch in diesem Fall die lohnsteuerliche Doppelbesteuerung beseitigt werden?

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 2

Lösung Fall - Variation 2 (1/2)

1. Für den Fall, dass in Bezug auf das Lager zwar aus Sicht des Quellenstaates, nicht jedoch aus deutscher Sicht, eine Betriebsstätte begründet wurde, erfolgte der bisher vorgenommene Lohnsteuerabzug aus deutscher Sicht zutreffend.
2. Aus Sicht des Quellenstaates ist demgegenüber die Nacherhebung aufgrund der Lohnsteueraußenprüfung ebenfalls richtig.
3. Es dürfte schwierig sein, in diesem Fall einen Erlass der Steuer in Deutschland aufgrund sachlicher Unbilligkeit nach § 163 AO zu bekommen (unter Hinweis auf § 34c Abs. 5 EStG). Der „normale“ Weg ist die Führung eines Verständigungsverfahrens. Noch nicht endgültig geklärt ist dabei die Frage, ob dies auch der Arbeitgeber für die Arbeitnehmer führen kann. Bisher wurden die beantragten Verständigungsverfahren für die Arbeitnehmer geführt. Hier ist insbes. auf die entsprechenden Vollmachten mit Befreiung von dem Steuergeheimnis zu achten.
4. Eine Qualifikationsverketzung nach dem sog. „new approach“ entsprechend Nr. 32.2 ff. OECD-MK zu Art. 23A OECD-MA wie er als Ergebnis des OECD-Partnership-Reports seit dem Update des OECD-MA 2000 seitens der OECD vertreten wird, scheidet aus.

Art. 23 A Befreiungsmethode

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

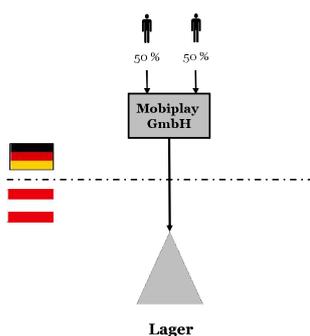
Fall – Variation 2

Lösung Fall - Variation 2 (2/2)

5. D. h. Deutschland als Anwenderstaat ist bei Prüfung des Methodenartikels nicht an die Behandlung im Quellenstaat gebunden. Dies gilt sowohl für Abkommen vor dem Jahr 2000 (aufgrund des Verbots, ein Abkommen dynamisch auszulegen), als auch für neuere Abkommen (vgl. BFH, Urteil vom 11.07.2018, I R 44/16, DStR 2018, 2681).
6. Auch in Bezug auf die Besteuerung des Lagergewinns ergibt sich eine Doppelbesteuerung, wenn nur im Quellenstaat eine Betriebsstätte angenommen werden kann. Zur Beseitigung müsste ebenfalls ein Verständigungsverfahren seitens der Mobyplay GmbH geführt werden. Die für Verrechnungspreiskonflikte innerhalb der EU vorgesehene Schiedskonvention scheidet im vorliegenden Fall aus, da es sich um die davor liegende Frage handelt, ob überhaupt eine Betriebsstätte vorliegt.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Ergänzung



Fall – Ergänzung zum Ausgangsfall (1/2)

In Österreich wird ein großes Lager unterhalten; die Lagerimmobilie steht im Eigentum der Mobiplay GmbH?

Der Steuerberater der Mobiplay geht davon aus, dass das DBA mit Österreich aufgrund des MLI-Prozesses noch in 2019, spätestens in 2020, geändert werden wird, so dass ab 1.1.2020, spätestens ab 1.1.2021, bezüglich des Betriebsstättenartikels die Fassung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 gelten wird.

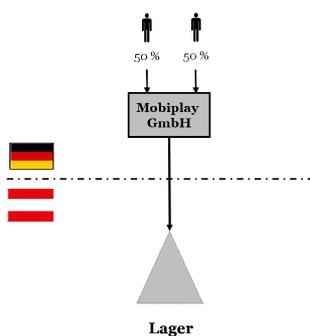
In der Handels- und Steuerbilanz wird das Lager zu den fortgeführten AK erfasst. Sie werden zum 31.12.2019 (31.12.2020) 450.000 EUR betragen. Der Teilwert dürfte mit ca. 950.000 EUR anzusetzen sein.

Es stellen sich ihm folgende Fragen:

1. Wird aufgrund der bloßen DBA-Änderung ein Entstrickungsstatbestand i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG ausgelöst, so dass die stillen Reserven versteuert werden müssen?
2. Besteht eine Meldepflicht in Bezug auf diese neue rechtliche Situation?
3. Sollte dies der Fall sein, könnte bezüglich des Entstrickungsgewinns ein steuerlicher Ausgleichsposten gem. § 4g EStG i.V.m. § 8 KStG gebildet werden?

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Ergänzung



Fall – Ergänzung zum Ausgangsfall (2/2)

4. Wie wäre der Entstrickungsvorgang buchhalterisch abzubilden bzw. welche bilanziellen Auswirkungen würden sich ergeben (in Handels- und Steuerbilanz)?

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 2

Zu diskutieren (1/2)

1. Das BMF-Schreiben v. 26.10.2018 (BStBl. I 2018, 1104) regelt die sog. „passive Entstrickung“ aufgrund erstmaliger Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Das Schreiben bezieht sich insbesondere auf Anteile an Immobiliengesellschaften iSv. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA und hat dabei die neuen DBA mit Spanien und Luxemburg im Blick. – Ist das BFM-Schreiben durch die genannten gesetzlich geregelten Tatbestände gedeckt, deren Telos eigentlich eine Handlung des Steuerpflichtigen voraussetzt?
2. Für die Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen ist die „passive Entstrickung“ in § 6 ASTG geregelt. Allerdings besteht nach § 6 Abs. 4 und 5 ASTG i.V.m. § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 ASTG danach eine Stundungsmöglichkeit bzw. kommt eine raterliche Auflösung der stillen Reserven in Betracht. Der vorliegende Fall betrifft die Entstrickung von Betriebsvermögen und fällt damit schon aus diesem Grund nicht unter § 6 ASTG.
3. Für die Entstrickung von Betriebsvermögen könnte § 4g EStG in Betracht kommen. Die Vorschrift gilt aber nur in EU-/EWR-Fällen. Sie setzt darüber hinaus eine Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen voraus. Bei wörtlicher – und damit restriktiver – Auslegung von § 4g EStG käme es im vorliegenden Fall zu einer Sofortversteuerung der stillen Reserven.
4. Ist eine solche Sofortversteuerung der stillen Reserven im Fall einer passiven Entstrickung bei Betriebsstätten zumindest im EU-/EWR-Fall mit Blick auf § 4g EStG sachlich unbillig bzw. verstößt sie gegen Unionsrecht? Kann deshalb aus Sicht der Finanzverwaltung – bei einem entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen – § 4g EStG analog angewendet werden.

Konfliktpotenzial Betriebsstätten 3.0

Fall – Variation 2

Zu diskutieren (2/2)

5. Das BMF-Schreiben v. 26.10.2018 weist in seiner Tz. 2 auch auf die Mitteilungspflicht nach § 138 Abs. 2 AO hin. Welche der dort aufgeführten Nummern deckt aber diese Regelung?
6. Nicht nur die Handelsbilanz, auch die Steuerbilanz ist weltweit aufzustellen. Kann deshalb die Überführung eines Wirtschaftsgut vom Stammhaus in eine Betriebsstätte überhaupt in der Steuerbilanz abgebildet werden? Wie würde der Buchungssatz lauten? Da im vorliegenden Fall nicht einmal eine Überführungshandlung vorliegt – kann überhaupt ein buchungsfähiger Geschäftsvorfall vorliegen?
7. Wie würde die Finanzverwaltung den Vorgang im Rahmen einer BP behandeln – Buchung in der Prüferbilanz (Steuerbilanz) oder außerbilanzielle Behandlung?
8. Wäre eine Buchung über das Verrechnungskonto zumindest dann empfehlenswert, wenn der ausländische Staat den Teilwertansatz akzeptiert (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA)? Wie wäre dann sinnvollerweise in der Steuerbilanz am Jahresende zu verfahren (Korrektur durch Abstockung des aufgestockten Wertes)?

Betriebsstätten 4.0 *Feste Geschäftseinrichtung – Digitale Präsenz (1/5)*

- Der **Zwischenbericht vom 16.3.2018 der OECD Task Force** untersucht die Auswirkungen der Digitalisierung auf die internationale Besteuerung. Es gab jedoch keinen Konsens über die erforderlichen Änderungen.
- Nach der **Policy note der OECD vom 23.1. 2019 „Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy“** gibt es jedoch einen Konsens dahin gehend, dass „einige neue Steuerprinzipien“ untersucht werden sollen.
- Danach wird nicht nur das Arm's-length-Prinzip in Frage gestellt, sondern auch der bisherige Nexus-Ansatz „feste Geschäftseinrichtung“.
- Hintergrund der Diskussion ist die Feststellung, dass durch die Digitalisierung der Wirtschaft nicht nur die „highly digitalised“, sondern nahezu alle Unternehmen erfasst und damit die eigentlichen Werttreiber immaterieller Natur sind. Dies gelte etwa auch für „Marketing intangibles“, wenn im Quellenstaat der Absatz nur mit Limited-risk-Strukturen organisiert wird. Dies soll letztlich bedeuten, dass den Kunden- oder Nutzerstaaten mehr Besteuerungsrechte zugeordnet werden müssen.

Betriebsstätten 4.0

Feste Geschäftseinrichtung – Digitale Präsenz (2/5)

- Aufgabe der „significant physical presence“ (bei Betriebsst.: „feste Einrichtung“) zugunsten einer „**significant digital presence**“ oder sogar einer „**significant marketing presence**“ bzw. „**significant economic presence**“.
- An die Stelle von „business activities“ soll letztlich die Wertschöpfung („creation of value“) in einem Staat treten. Offen ist, wie die Wertschöpfung zu definieren ist. Einzelne Staaten – wie Indien – gehen dabei so weit, dass sie auf die Umsätze, die im jeweiligen Staat erzielt werden, abstellen wollen.
- Offen ist, welche neuen Allokationsregeln an die Stelle des bisherigen Arm’s-length-Prinzips treten sollen. Es wird zumindest überlegt, dass jedenfalls teilweise eine – wie auch immer ausgestaltete – Profit-split-Methode dem Marktstaat in Bezug auf die ihm anteilig zuzuordnende Wertschöpfung zusätzliche Besteuerungsrechte geben soll.
- Die Umsetzung der Änderungen soll dann in einer Änderung des Betriebsstättenbegriffs in Art. 5 und der Gewinnaufteilungsregeln in Art. 7 OECD-MA erfolgen. Vermutlich muss auch der innerstaatl. BS-Begriff entsprechend angepasst werden, um im Inbound-Fall das Besteuerungsrecht ausüben zu können.

Betriebsstätten 4.0

Feste Geschäftseinrichtung – Digitale Präsenz (3/5)

- Ferner soll eine Mindestbesteuerung als gänzlich neues Besteuerungselement eingeführt werden. Nach dieser von Deutschland und Frankreich entwickelten und offiziell GloBE (Global Anti-base Proposal) genannten Steuer kann der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Gewinne mit einer Differenzsteuer belegen und die Steuerbelastung auf das inländische Niveau hochschleusen, wenn die Besteuerung der Auslandsgewinne nicht ausreichend vorbelastet ist.
- Für Betriebsstätten würde dies im Outbound-Fall bedeuten, dass Deutschland - ohne die weiteren Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 AStG - bei einer niedrigen effektiven Steuerbelastung im Quellenstaat von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode umschalten könnte. Die niedrig besteuerten Einkünfte würden dann mit dem verbindlichen Mindeststeuersatz versteuert.
- Dies ist eine nicht verhandelbare Position Deutschlands. Nach groben Berechnungen würde Deutschland aufgrund des Neuzuschnitts der Aufteilung der Besteuerungsrechte ca. 17 % seiner Unternehmenssteuern verlieren (FAZ 9.5.2019, 16).
- Damit würde Deutschland den Grundsatz der Kapitalimportneutralität weiter aushöhlen und auf den der Kapitalexportneutralität übergehen.
- Auf dem Treffen der Finanzminister und Notenbankgouverneure der G7-Staaten am 17. und 18.7.2019 in Chantilly wurde für den Mindeststeuersatz ein erster Rahmen genannt. Danach soll sie in der Größenordnung von 10 bis 15 % liegen (FAZ, 19.7.2019, 19).

Betriebsstätten 4.0

Feste Geschäftseinrichtung – Digitale Präsenz (4/5)

- Die neuen Besteuerungsregeln sollen sich an den Leitlinien „Einfachheit“ und „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ orientieren.
- Dabei ist zu berücksichtigen, dass einzelne Ländern keine entwickelte Finanzverwaltung besitzen, wie sie in hochindustrialisierten Staaten zu finden ist. Deshalb könnte eine Lösung auch die Erhebung von (pauschalen) Quellensteuern sein.
- Jedenfalls soll das neue Konzept „administrierbar“ sein - sowohl von den Finanzverwaltungen, als auch von den Steuerzahlern.
- Ein neues Arbeitspapier der OECD vom Juni 2019 umreißt die weiteren Arbeitsschritte, mit denen die drei vorgenannten unterschiedlichen Ansätze überbrückt und weitergeführt werden sollen.

Abrufbar unter

<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

- Kann die zusätzliche Komplexität, die durch die Mindestbesteuerung entsteht, durch die Abschaffung von Sonderregelungen zu Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen (wie Zinsschranke, Hinzurechnungsbesteuerung, § 50d Abs. 3 EStG usw.) wieder reduziert werden (vgl. hierzu Wolfgang Schön, FAZ 22.7.2019, 18)?

Betriebsstätten 4.0

Feste Geschäftseinrichtung – Digitale Präsenz (5/5)

- **Die nächsten Schritte:**
 - Dem Vernehmen nach soll voraussichtlich im Oktober/November 2019 ein Zwischenbericht zu GloBE veröffentlicht werden.
 - Des Weiteren soll das Inclusive Framework Anfang 2020 das "Design" zu GloBE genehmigen, sodass im Laufe des Jahres 2020 die Arbeit an der konkreten technischen Ausgestaltung durchgeführt werden kann.
 - Der finale Bericht soll dann bis Ende 2020 veröffentlicht werden.
- **Literatur (Auswahl):**
 - Becker/van der Ham, DB 2019, 502 ff. und 1351 ff.
 - Becker/van der Ham/Mühlhausen, IStR 2019, 524 ff.
 - Gebert, GmbHR 2019, R210 f. (zeigt die Positionen verschiedener Staaten auf)
 - Gebert/Loibl, GmbHR 2019, R196-R197
 - Heidecke, IWB 2019, 533 ff. (listet u. a. die involvierten Arbeitsgruppen der OECD auf)
 - Kreienbaum, IStR 2019, 121 ff.

***Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!***



Die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bekennt sich zu den PwC-Ethikgrundsätzen (zugänglich in deutscher Sprache über www.pwc.de/de/ethikcode) und zu den Zehn Prinzipien des UN Global Compact (zugänglich in deutscher und englischer Sprache über www.globalcompact.de).

© 2019 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.



Rechtssicherheit durch steuerliche Kontrollsysteme und begleitende Betriebsprüfung

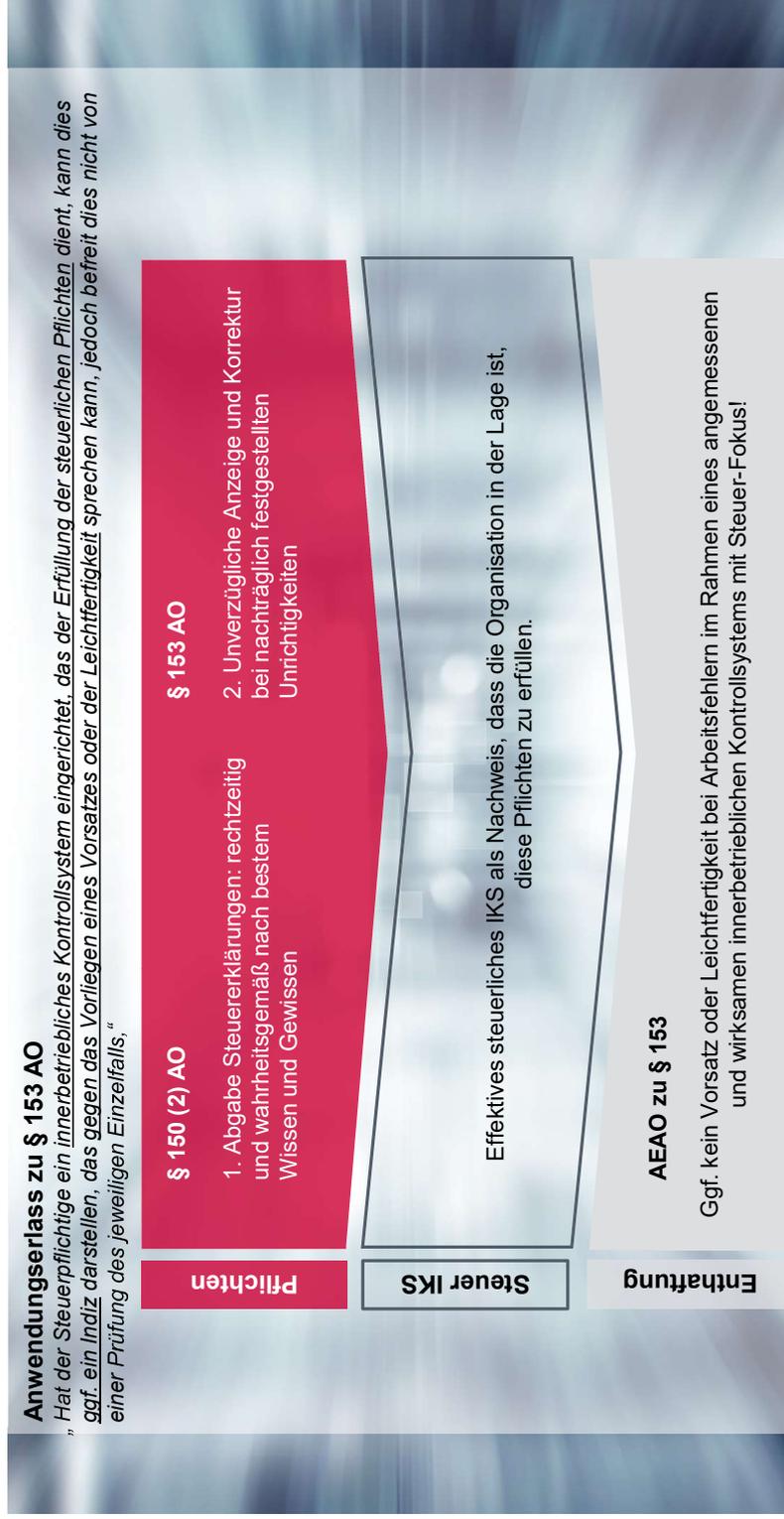
Fritz Esterer, 04. Oktober 2019
Deutsch-Italienisches Gemeinschaftsseminar Bozen

wts

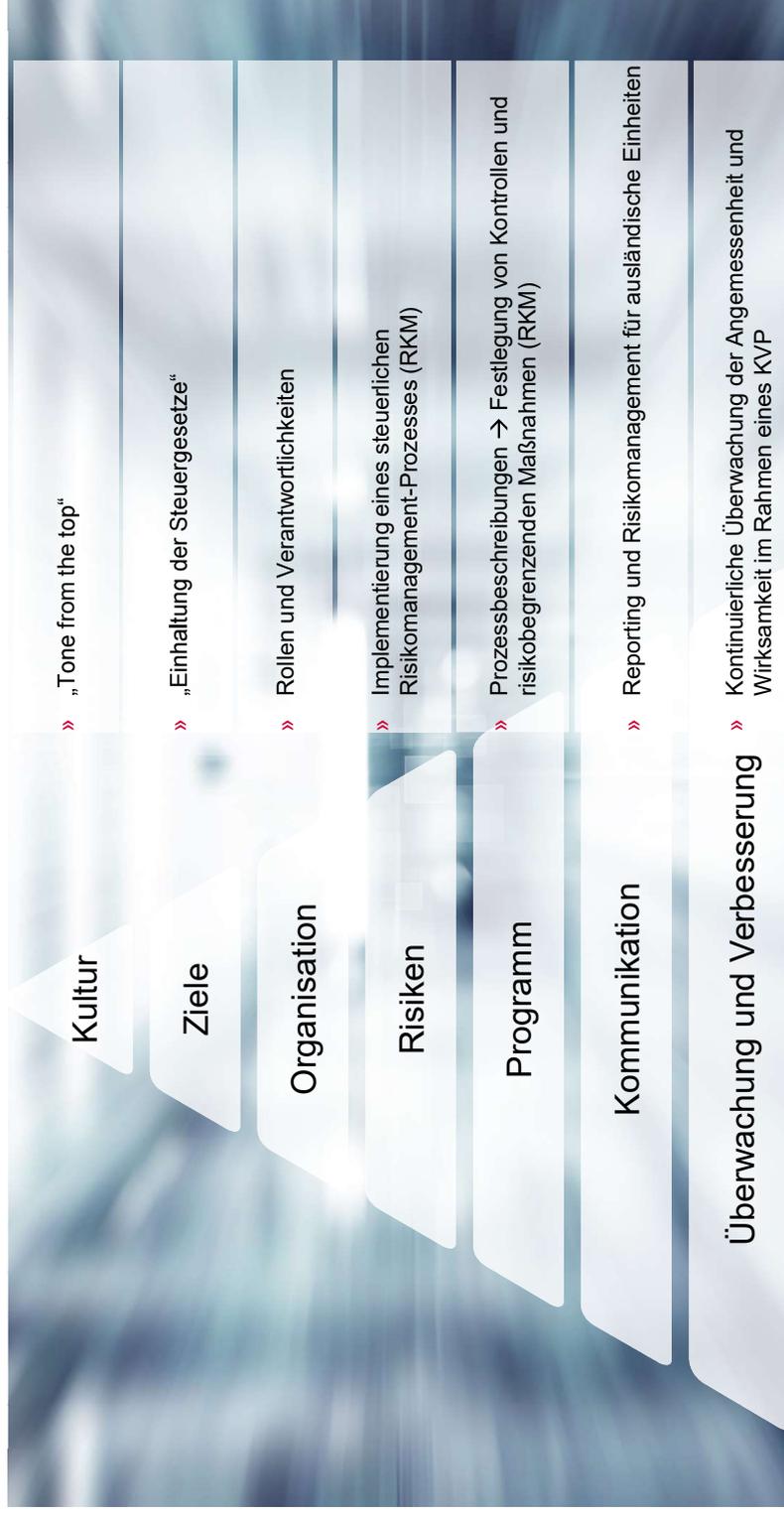
Rechtssicherheit durch IKS und begleitende Kontrolle



Status-Quo Steuer IKS: Indiz gegen Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit



Steuerliches Kontrollsystem



Begleitende Betriebsprüfung

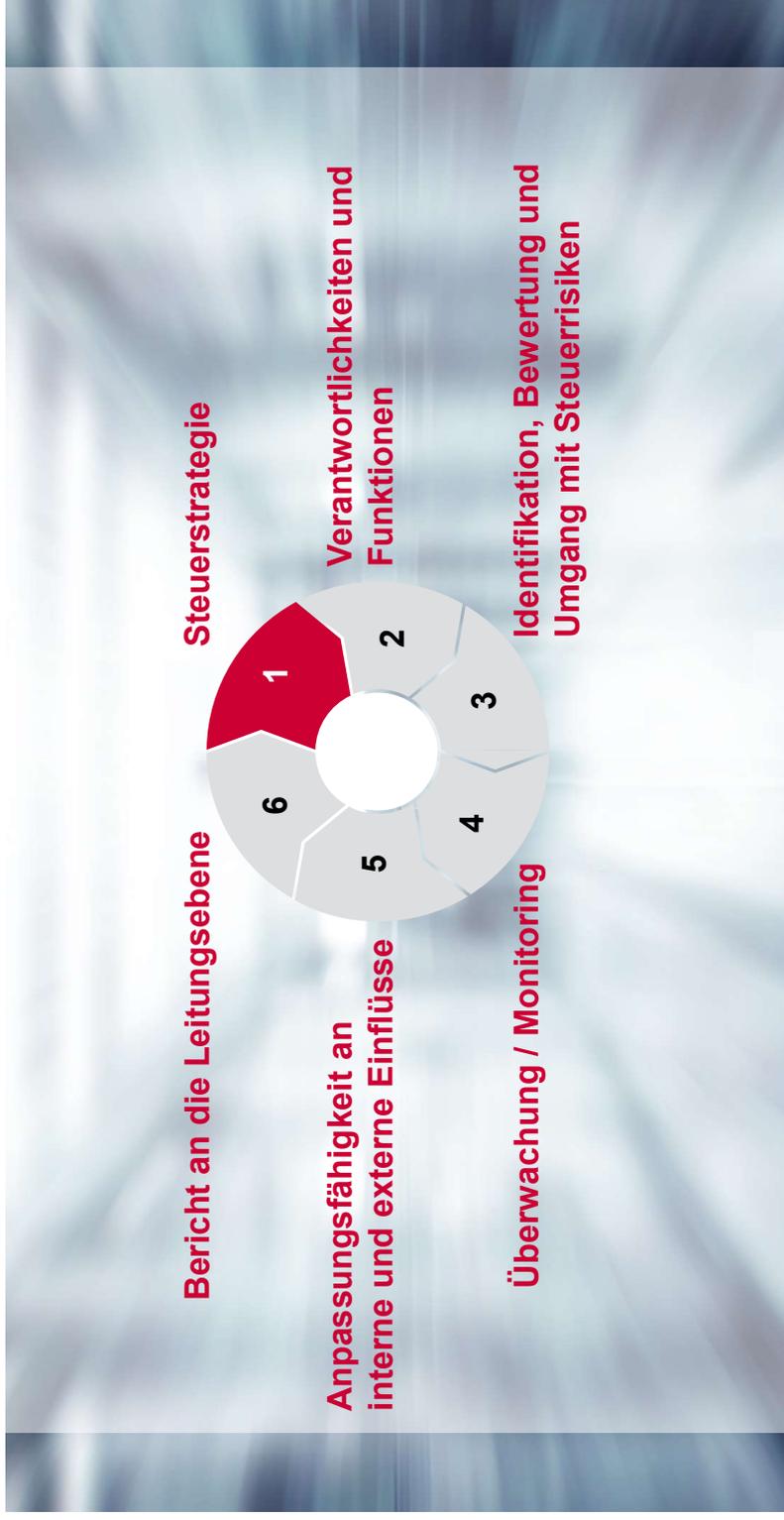
- + Rechts- und Planungssicherheit
- + Qualitätssteigerung
- + Compliance-Sicherheit
- + Steuer- und Zinsminimierung
- + Reduzierung Compliance-Kosten

Begleitende Kontrolle in Österreich Die Alternative zur klassischen Betriebsprüfung

Cooperative Compliance Ansatz entsprechend der OECD-Empfehlung

- » Statt Außenprüfung im Nachhinein laufende Abstimmung mit der Finanzbehörde
- » Kooperation statt Konfrontation (Transparenz - Offenheit - Agieren auf Augenhöhe)
- » Vertrauensbasis durch erhöhte Offenlegungspflicht und testiertes Steuerkontrollsystem (SKS)
- » Erweiterte Auskunftspflicht seitens der Finanzbehörde
- » Im Grundsatz keine Außenprüfungen
- » Jährliche Bescheide werden nicht mehr geprüft

Cooperative Compliance in Italien Pilotprojekt 2013 Gesetzgebung 2015



Vorteile für Unternehmen

1. Möglichkeit von Vorgesprächen mit der Italian Revenue Agency (IRA) vor Abgabe der Steuererklärung
2. Sog. fast track ruling (max. 45 Tage) zur Anwendung von Steuervorschriften in besonderen Fällen mit Steuerrisiken
3. Steuerstrafen werden um 50 % gekürzt und höchstens in Höhe des gesetzlichen Minimums festgesetzt
4. Bei Strafverdacht wird die Staatsanwaltschaft auf Wunsch über das Steuer IKS informiert (Rahmen, Rollen, Verantwortlichkeiten)
5. Verzicht auf Garantien hinsichtlich der Erstattung direkter und indirekter Steuern

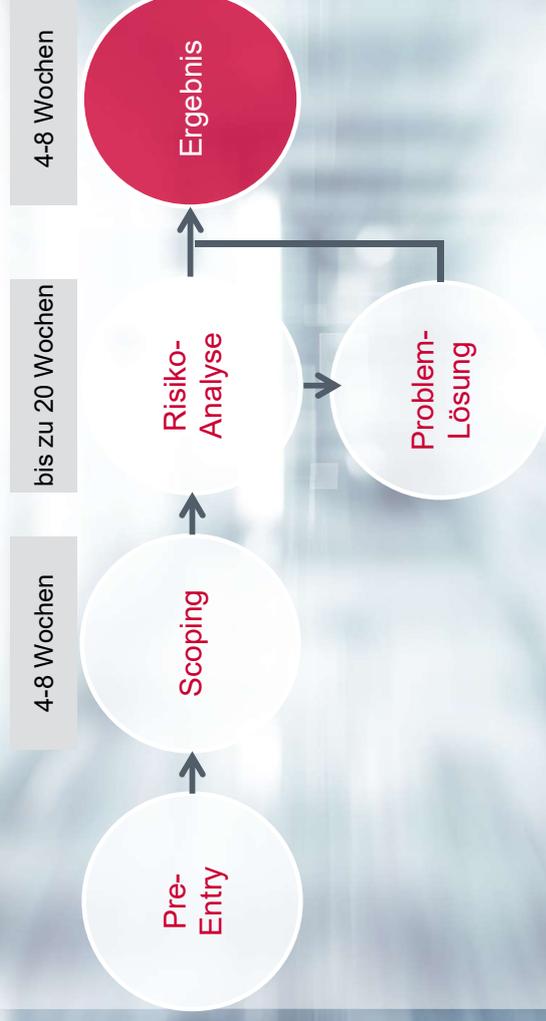
International Compliance Assurance Programme (ICAP)

Kernziele

1. Instrument zur schnellen und effizienten Risikobewertung über internationale Steuerrisiken (TP- und PE-Risiken) auf kooperativer Basis
2. Vollständig informierte und zielgerichtete Nutzung von CbCR-Informationen
3. Effiziente Ressourcennutzung
4. Schnellerer, klarerer Weg zur multilateralen Steuergewissheit
5. Weniger Streitigkeiten über die Einleitung von Verständigungsverfahren

März 2019: Start zweite Pilotphase (ICAP 2.0)
17 Länder (inkl. Deutschland) und neuer Prozess

Flexible, am Geschäftsmodell ausgerichtete Risikobewertung



- > Einbeziehen von Steuerrisiken nach Ermessen der Steuerbehörde
- > „Outcome Letter“ von jeder teilnehmenden Steuerbehörde

Werden wir von der Finanzverwaltung überholt?



Werden wir von der Finanzverwaltung überholt?

...Finanzverwaltung nutzt Risikomanagementsysteme für (teil-) automatisierte Validierungen und Bescheide (Algorithmen)

**Risikobehaftete Prüfungsfelder durch Predictive Analytics
vorhersehen und Anomalien identifizieren**

Anwendungsfall Umsatzsteuer Bezahlsysteme der Zukunft - China

Shenzhen Gov't Partners With Tencent to Fight Tax Fraud With Blockchain



» Sicht der Steuerbehörden: Auf Blockchain-Technologie basierende Datenbank über Transaktionen (Waren / Services) ist logischer nächster Schritt

» Vorteil: Erfassung der Transaktionen nahezu in Echtzeit und Verfügbarkeit der synchronisierten Datenbasis für alle Teilnehmer des Netzwerks (inkl. Finanzbehörden)

» Keine Erstattung von Vorsteuern ohne betreffende Transaktion zur Umsatzsteuer

from Tencent according to an official announcement May 25. The partnership aims to establish an "Intelligent Tax" Innovation Laboratory focused on tax management, modernization and fighting tax fraud with blockchain technology.

artificial intelligence, blockchain, and big data to improve taxation management and find a technological solution to fraudulent fapiao, according to China Money Network.

A fapiao is an official invoice issued by the Chinese Tax Bureau for goods and services purchased in the country, which helps the government to track tax payments. However, there is a large underground market in the country for counterfeit or copied fapiao. Buyers use fraudulent receipts to evade taxes or defraud employers, claiming falsified expenditures for which they are reimbursed.

According to China Money Network, vendors for fake fapiao can be found easily in crowded urban areas, such as subway exits, and outdoor marketplaces.

The digital invoice solution based on the Tencent blockchain will reportedly be the first product of the laboratory, as well as the nation's first blockchain-based research on the application of invoices. Li Wei,

deputy director of the Shenzhen Municipal Bureau of State Taxation, said.

Deutsch-Italienisches Gemeinschaftsforum Bozen Oktober 2019

Anwendungsfall Transfer Pricing

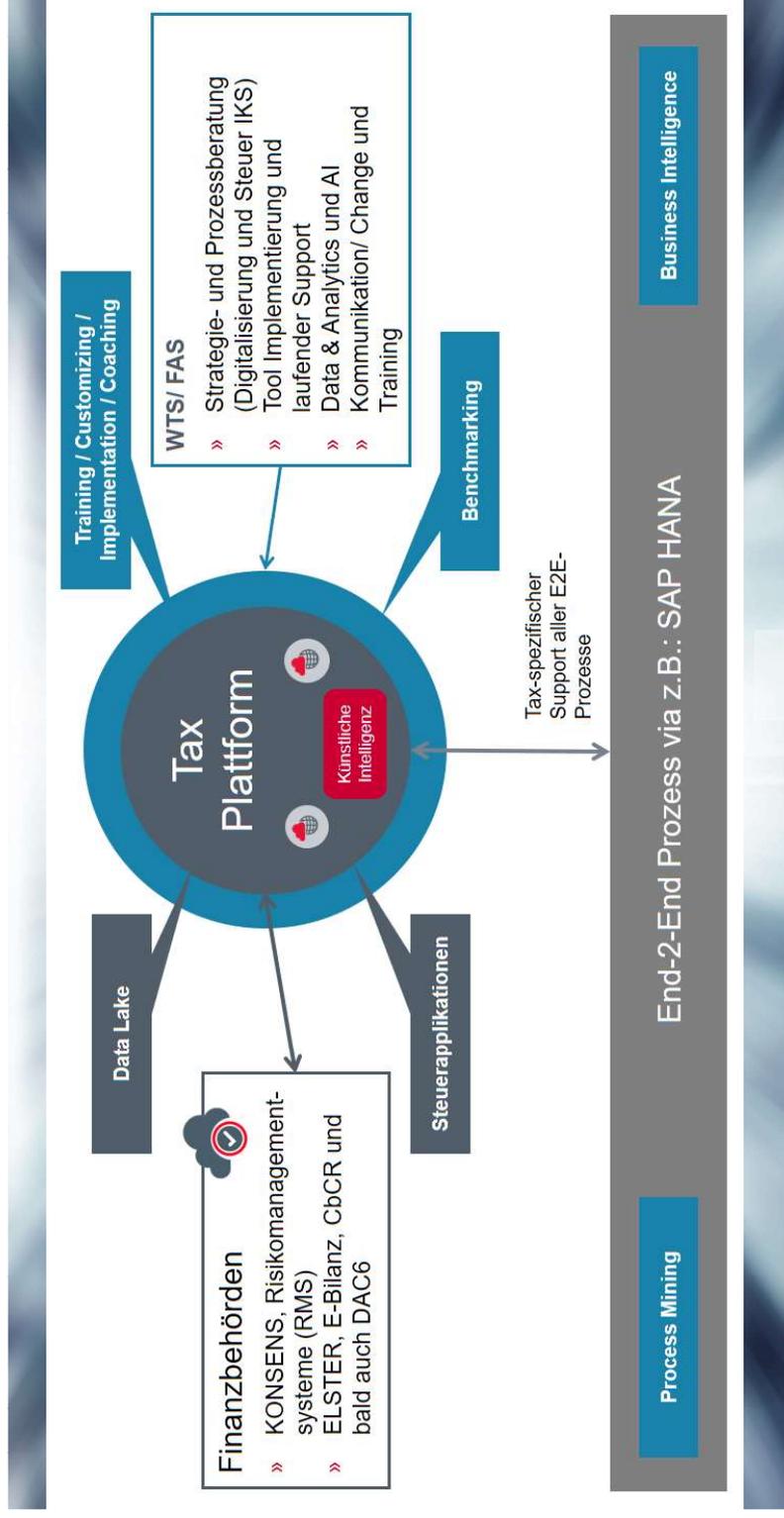
- » Real Time-Dokumentation aller konzerninternen Transaktionen in einer Blockchain (Ergebnisse von Margenberechnungen, Bandbreiten, etc.)
- » Unabhängigkeit von globalen IT Systemen (insb. ERP)
- » Vorteil: Datenbasis ist glaubwürdig und erlaubt eine völlig neue Art von Kooperation zwischen Unternehmen und Steuerbehörden

„Die effiziente Steuerabteilung der Zukunft“?

wts

Deutsches-Italienisches-Gemeinschaftsseminar Bozen Oktober 2014

„Die effiziente Steuerabteilung“ mit zentraler Plattform als integrierter Teil der Gesamtlösung



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



wts

MLI – Multilaterales Instrument - Italien - Überblick und derzeitiger Stand

Georg Augustin – Steuerberater in Mailand

Bozen, 04. Oktober 2019

MLI – Multilaterales Instrument - Italien

- ▶ I. Hintergrund BEPS-Projekt
- ▶ II. Multilaterales Instrument – Grundlagen
- ▶ III. Funktionsweise des MLI
- ▶ IV. Teilnehmende Staaten
- ▶ V. Inkrafttreten und Wirksamwerden des MLI
- ▶ VI. Überblick zum Aufbau des MLI
- ▶ VII. Abkommensmissbrauch
- ▶ VIII. Hybride Besteuerunginkongruenzen
- ▶ IX. Umgehung des Betriebsstättenstatus
- ▶ X. Verbesserung der Streitbeilegung und Schiedsverfahren

I. Hintergrund BEPS-Projekt

- ▶ Im Jahr 2013 wurde im Rahmen der OECD und in enger Kooperation mit den G20-Staaten das sogenannte BEPS-Projekt gestartet.
- ▶ BEPS steht für Domestic Tax „Base Erosion and Profit Shifting“. Gemeint ist eine politisch nicht erwünschte Erosion der jeweils nationalen Steuerbasis durch internationale Gewinnverlagerung von Unternehmen.
- ▶ Laut Auskunft der OECD führt BEPS zu ca. USD 100-240 Mrd verminderten Steuereinnahmen der Staaten weltweit, vergleichbar mit 4-10% der weltweiten KSt-Einnahmen.
- ▶ Nach einem für derartige internationale Projekte sehr schnellen Verfahren legte die OECD bereits am 05. Oktober 2015 finale Berichte mit einem umfangreichen Massnahmenpaket zu allen 15 BEPS-Aktionspunkten vor.
- ▶ Neben Empfehlungen für die nationalen Gesetzgeber und Änderungen an den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sind Änderungen am OECD-Musterabkommen (OECD-MA) wesentliches Ergebnis vieler Aktionspunkte.
- ▶ Über 130 Staaten setzen die Aktionspunkte um, um die Steuervermeidung und Steuerhinterziehung anzugehen, die Kohärenz der internationalen Steuerbestimmungen zu verbessern und ein transparentes Steuersystem sicherzustellen.

I. Hintergrund BEPS-Projekt

- ▶ Die abkommensbezogenen Ergebnisse betreffen die Aktionspunkte 2 (Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen – Hybrid mismatch), 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch), 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte) sowie 14 (Verbesserung der Wirksamkeit von Streitbeilegungsmechanismen).
- ▶ Daneben sah Aktionspunkt 15 die Entwicklung eines „Multilateralen Instruments“ (MLI) vor, um die oben genannten Änderungen für das OECD-MA international koordiniert in das weltweite Netzwerk der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu überführen.
- ▶ Ein Jahr später veröffentlichte die OECD am 24. November 2016 den Text einer „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS“ in einer englischen und französischen Sprachfassung (offizielle Version) sowie ein begleitendes „Explanatory Statement“ um damit Aktionspunkt 15 umzusetzen. Die OECD stellt eine Übersetzung des MLI in chinesisch, deutsch, italienisch, japanisch, niederländisch, portugiesisch, schwedisch, serbisch und spanisch für informative Zwecke zur Verfügung.
- ▶ Mit dem MLI, einem völkerrechtlichen Vertrag, soll die international koordinierte Umsetzung in den DBA der betreffenden BEPS-Empfehlungen auf eine effiziente Weise durchgeführt werden. Somit sollen langwierige Neuverhandlungen sowie individuelle Anpassungen der bereits bestehenden DBA vermieden werden.
- ▶ Laut Auskunft der OECD haben an den Verhandlungen über 100 Staaten und Jurisdiktionen teilgenommen.

I. Hintergrund BEPS-Projekt

BEPS Actions - Übersicht

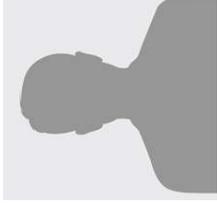


II. Multilaterales Instrument - Grundlagen

- ▶ Umsetzung wesentlicher Teile des BEPS-Pakets
- ▶ Staatsvertrag – Ratifikation (z.B. durch nationales Gesetz) erforderlich
- ▶ Tritt neben die bestehenden DBA und modifiziert diese
 - ▶ DBA bleiben in Kraft, nur bestimmte Regelungen werden durch MLI modifiziert; keine neue DBA
 - ▶ Wiener Übereinkommen: spätere Regelung = alleinige Regelung zu gleichem Gegenstand (*lex posteriori derogat legi priori*)
- ▶ Hohes Ausmass an Flexibilität
 - ▶ Auswahl der Vertragspartnerstaaten (d.h. nicht automatisch alle DBA)
 - ▶ Inhalte
 - ▶ Umfang ("Reservations"/Vorbehalte und Optionen)
- ▶ Vereinbarkeitsklauseln MLI/DBA: MLI-Bestimmungen können...
 - ▶ an die Stelle einer bestehenden DBA-Regelung treten
 - ▶ eine bestehende Regelung modifizieren
 - ▶ eine fehlende Bestimmung hinzufügen
 - ▶ eine bestehende DBA Regelung ersetzen oder bei Fehlen einer Regelung, werden diese den DBA hinzugefügt
- ▶ Konsolidierte Versionen der DBA von MEF (ital. Wi/Fi-Ministerium) zu erwarten (?)

III. Funktionsweise des MLI

1. Überblick



Teilnehmerstaaten

- ▶ Auswahl der anzupassenden DBA
- ▶ Festlegung der Optionen
 - ▶ Mindeststandards
 - ▶ Optionale Regelungen
- ▶ Mitteilung an OECD
- ▶ Nationale Umsetzung / Ratifizierung des MLI

OECD

- ▶ Koordination des Projektes
- ▶ Zusammenführung der Mitteilungen
- ▶ Prüfung der Übereinstimmungen
- ▶ Veröffentlichung betroffener DBA und der jeweiligen Änderungen
- ▶ MLI Tools zum Abgleich MLI/DBA Bestimmungen

Anwender (Steuerpflichtiger)

Unverändertes DBA
+
Anpassungen durch MLI nach OECD-Veröffentlichung
=
Neue geltende Rechtslage

III. Funktionsweise des MLI

2. Technische Umsetzung

Wenn beide Staaten melden
=
Covered Tax Agreement (CTA)
↑
wird durch MLI erfasst und
modifiziert
(spätere Erweiterung der Liste
möglich)

Reservation/Vorbehalt

- **Wahlrechte**, einzelne Artikel ganz oder in Teilen **zu sperren**
- Gelten meist **für alle CTA**
- **Symmetrisch** – „Opt-out“ setzt sich durch
- Ausübung wird notifiziert
- **Spätere Opt-in möglich, Opt-out nicht**

Notification

- **Meldung** an die OECD
- Wird veröffentlicht
- Bsp.: Auswahl CTA, zu modifizierende Artikel in CTA

Compatibility Clause

- **Regeln**, auf welche Weise die CTA modifiziert werden
- Bsp.: MLI-Artikel gilt **anstelle** einer CTA-Regelung
- (Case-by-case Analyse nach Inkrafttreten, jedenfalls für jedes anzuwendende DBA erforderlich)

IV. Teilnehmende Staaten

Unterzeichner des MLI und zu ändernde italienische DBA

- ▶ Das MLI wurde sechs Monate nach seiner Veröffentlichung am 07. Juni 2017 von einer ersten Gruppe von 68 Staaten, darunter Italien, in Paris unterzeichnet. Zu den Unterzeichnern gehören u. a. 27 EU-Staaten, China, Indien, Israel, Japan, Kanada, Korea, Mexiko, Norwegen, Pakistan, Singapur, Südafrika, die Schweiz, die Türkei, usw..
- ▶ Mit Stand vom 31. August 2019 haben das MLI 89 Staaten unterzeichnet, 33 davon haben das MLI ratifiziert. Die USA haben das MLI (noch) nicht unterzeichnet.
- ▶ Nach Ratifizierung der ersten fünf Staaten, Österreich (22.09.2017), Isle of Man (19.10.2017), Jersey (15.12.2017), Polen (23.01.2018) und Slowenien (22.03.2018), ist das MLI zum 01.07.2018 in Kraft getreten.
- ▶ Italien hat vorläufig eine Liste mit 84 DBA - davon 4 noch nicht in Kraft - an die OECD mitgeteilt, die durch das MLI abgeändert werden sollen. 20 Länder haben Italien nicht an OECD mitgeteilt, demnach sind für Italien derzeit 64 DBA beidseitig an OECD mitgeteilt.
- ▶ Von den derzeit bestehenden 107 ital. DBA hat Italien 23 nicht in die Liste aufgenommen, wie z.B. jene mit Algerien, Venezuela, usw., da mit einigen dieser Länder ein DBA Protokoll zur Zeit verhandelt wird um die MLI relevanten Punkte bilateral zu vereinbaren und in das entsprechende DBA aufzunehmen.
- ▶ Andere DBAs wie jenes mit Chile sind vor kurzem unterzeichnet worden und beinhalten bereits verschiedene MLI Punkte.

IV. Teilnehmende Staaten

Unterzeichner des MLI und zu ändernde italienische DBA



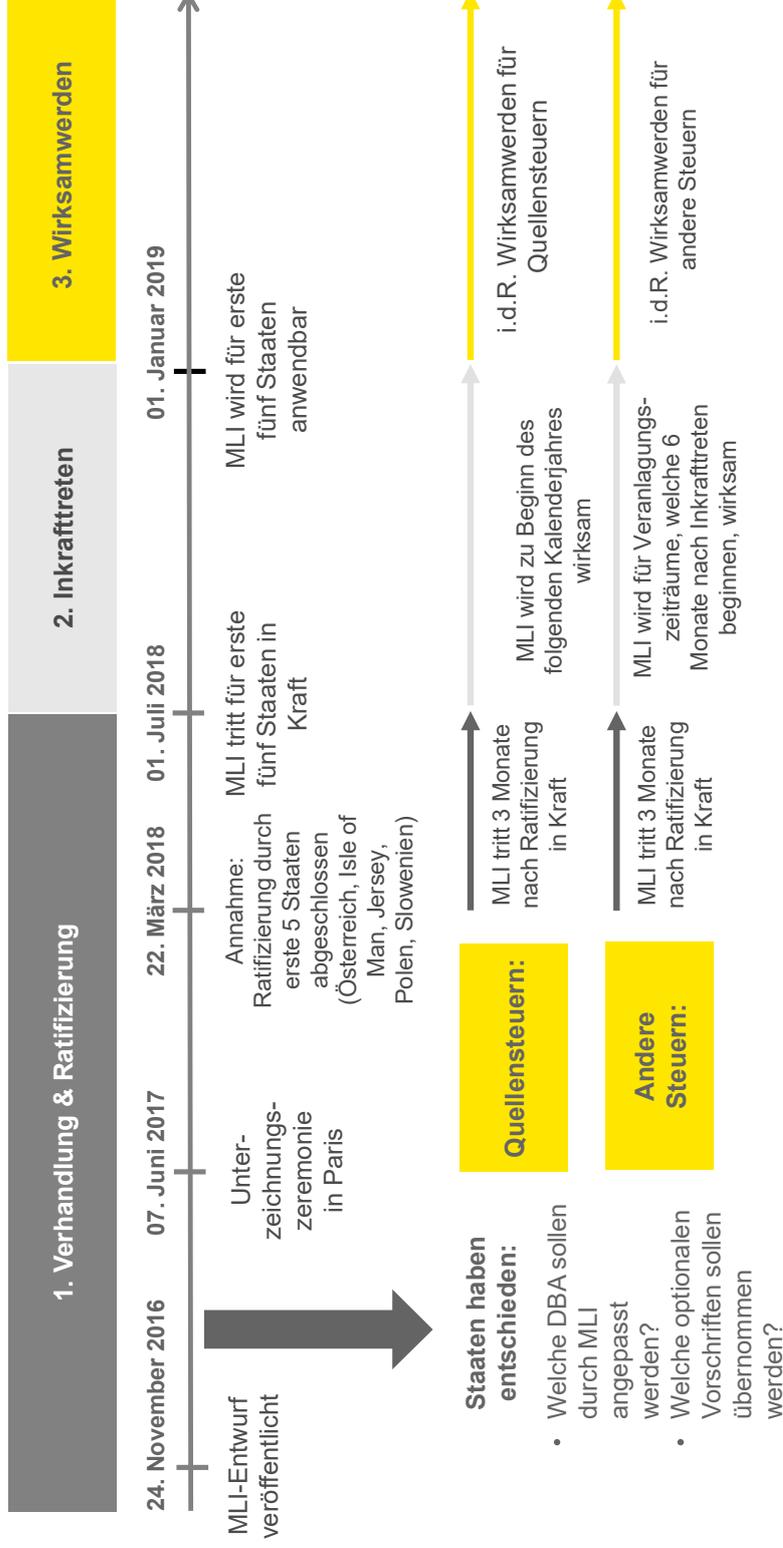
IV. Teilnehmende Staaten

Unterzeichner des MLI und zu ändernde italienische DBA

 Italien will folgende 84 DBA anpassen	Italien will folgende DBA nicht anpassen	
Notifizierung durch beide Staaten	der andere Staat hat nicht mitgeteilt	
<ul style="list-style-type: none"> -Ägypten -Argentinien -Armenien -Australien -Barbados -Belgien -Bulgarien -China -Dänemark -Deutschland -Elfenbeinküste -Estland -Finnland -Frankreich -Georgien -Griechenland -Hong Kong -Indien -Indonesien -Irland -Island -Israel -Japan 	<ul style="list-style-type: none"> -Kanada -Kasachstan -Kroatien -Lettland -Litauen -Luxemburg -Malaysia -Malta -Marokko -Mauritius -Mexiko -Niederlande -Neuseeland -Österreich -Pakistan -Polen -Portugal -Qatar -Rumänien -Rumänien neu -Russland -San Marino -Saudi-Arabien 	<ul style="list-style-type: none"> -Schweden -Schweiz -Senegal -Serbien -Singapur -Slowakei -Slowenien -Spanien -Südafrika -Süd-Korea -Tschechien -Tunesien -Türkei -Ukraine -Ungarn -VAE -Vereinigtes KR -Zypern
	<ul style="list-style-type: none"> -Aserbaidschan -Bangladesch -Bosnien und Herzegowina -Brasilien -Gabun -Jordanien -Kenia -Kuwait -Libanon -Moldawien -Mongolei -Norwegen -Philippinen -Sambia -Sri Lanka -Tansanien -Thailand -Uganda -U.S.A. -Vietnam 	<ul style="list-style-type: none"> -Albanien -Algerien -Äthiopien -Chile -Ecuador -Ghana -Iran -Kirgisistan -Kongo -Kuba -Libyen -Mazedonien -Montenegro -Mosambik -Oman -Panama -Syrien -Tadschikistan -Taiwan -Trinidad und Tobago -Usbekistan -Venezuela -Weissrussland

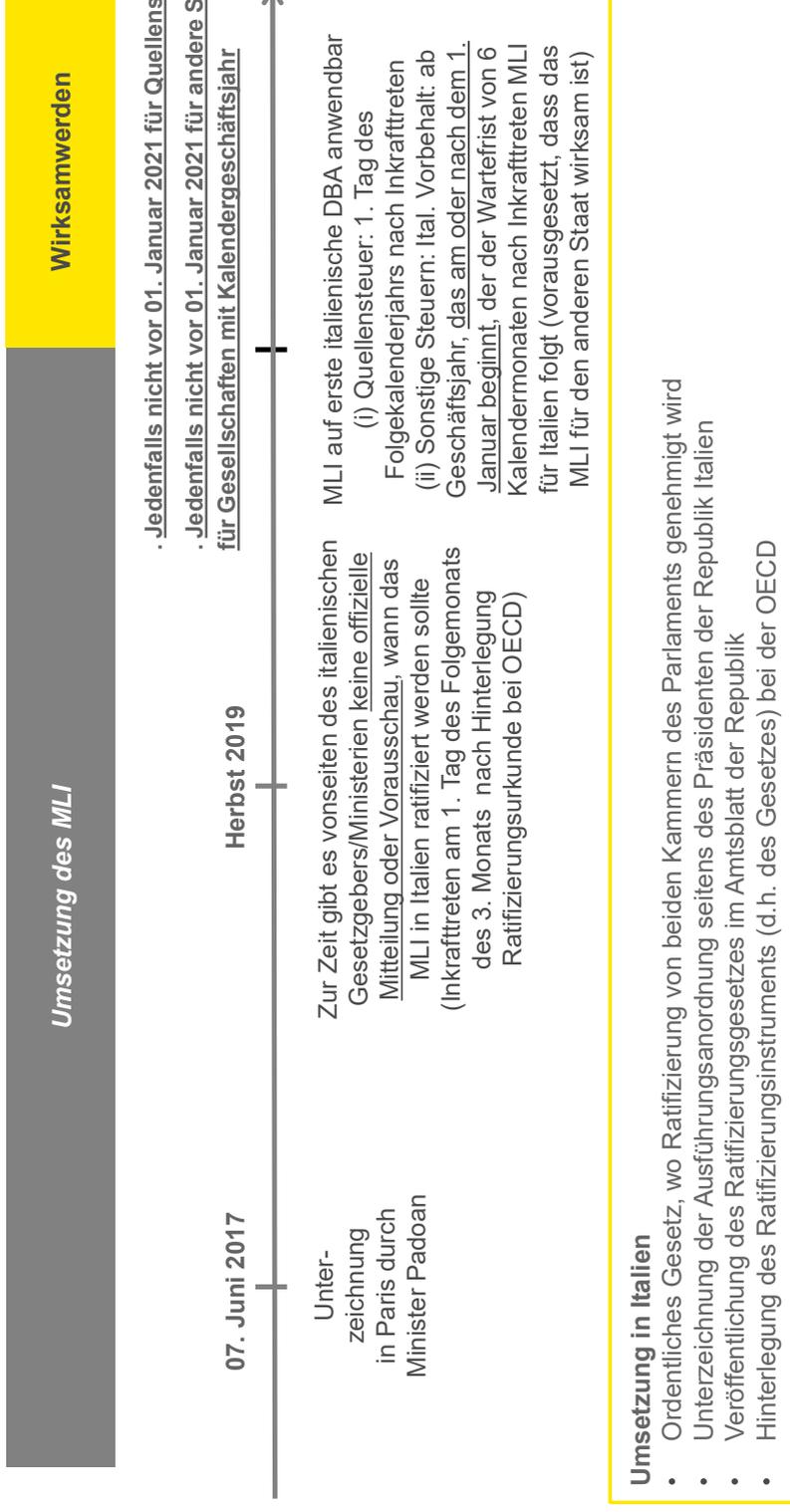
V. Inkrafttreten und Wirksamwerden des MLI

1. Zeitliche Anwendung des MLI



V. Inkrafttreten und Wirksamwerden des MLI

2. Mögliche zeitliche Anwendung des MLI für italienische DBA

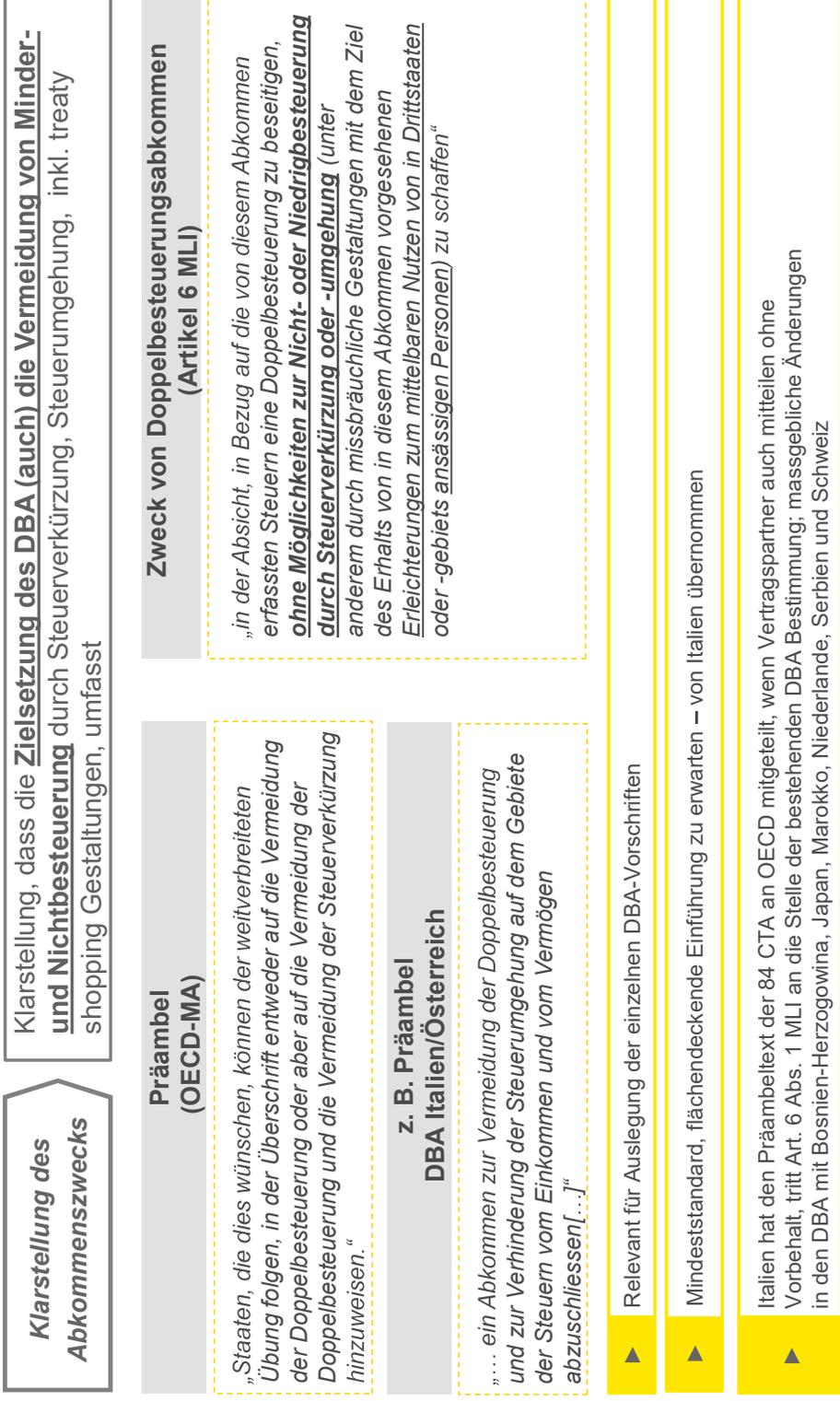


VI. Überblick zum Aufbau des MLI

<p>Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken Teil I (Art. 1 – 2)</p>	<p>Art. 1 Geltungsbereich des Übereinkommens Art. 2 Auslegung von Ausdrücken</p>	<p>Umgehung des Betriebsstättenstatus Teil IV (Art. 12 - 15)</p>	<p>Art. 12 Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien Art. 13 Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten Art. 14 Aufteilung von Verträgen Art. 15 Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person</p>
<p>Hybride Besteuerungskongruenzen Teil II (Art. 3 – 5)</p>	<p>Art. 3 Transparente Rechtsträger Art. 4 Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit Art. 5 Anwendung von Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</p>	<p>Verbesserung der Streitbeilegung Teil V (Art. 16 – 17)</p>	<p>Art. 16 Verständigungsverfahren Art. 17 Gegenberichtigung</p>
<p>Abkommensmissbrauch Teil III (Art. 6 – 11)</p>	<p>Art. 6 Zweck eines erfassten Doppelbesteuerungsabkommens Art. 7 Verhinderung von Abkommensmissbrauch Art. 8 Transaktionen zur Übertragung von Dividenden Art. 9 Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Beteiligungen von Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht Art. 10 Missbrauchsbekämpfungsvorschrift für in Drittstaaten oder –gebieten gelegene Betriebsstätten Art. 11 Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechts einer Vertragspartei auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen</p>	<p>Schiedsverfahren Teil VI (Art. 18 – 26)</p>	<p>Art. 18 Entscheidung für die Anwendung des Teils VI Art. 19 Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren Art. 20 Bestellung der Schiedsrichter Art. 21 Vertraulichkeit von Schiedsverfahren Art. 22 Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens Art. 23 Art des Schiedsverfahrens Art. 24 Einigung auf eine andere Regelung Art. 25 Kosten von Schiedsverfahren Art. 26 Vereinbarkeit</p>
<p>Schlussbestimmungen Teil VII (Art. 27 - 39)</p>		<p>Schlussbestimmungen Teil VII (Art. 27 - 39)</p>	
<p>Mindeststandards: zwingende Umsetzung</p>		<p>Weitere Vorschriften: optionale Umsetzung</p>	<p>Umsetzung durch Italien</p>

VII. Abkommensmissbrauch

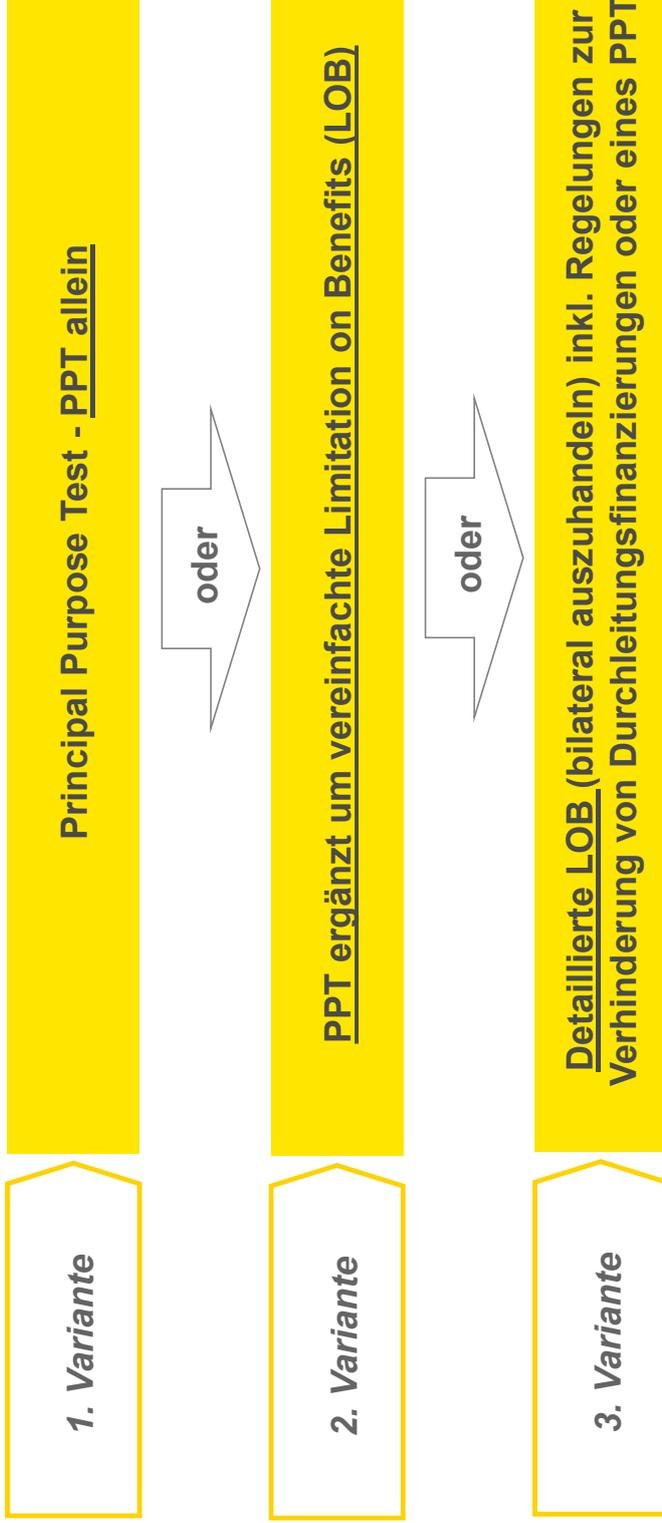
1. Änderung des DBA-Zwecks (Art. 6 MLI)



VII. Abkommensmissbrauch

2. Implementierungsvarianten PPT und LOB (Art. 7 MLI)

Ausgehend von der BEPS Action 6 sieht das MLI hinsichtlich Abkommensmissbrauch im Art. 7 folgende Kombinationsmöglichkeiten vor:



VII. Abkommensmissbrauch

3. Principal Purpose Test (1/2)

Principal Purpose Test (PPT) (Artikel 7 Abs. 1 MLI)

Wortlaut des PPT:

„Ungeachtet der Bestimmungen eines erfassten Steuerabkommens wird eine Vergünstigung nach dem erfassten Steuerabkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung vertretbar ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des erfassten Steuerabkommens im Einklang steht.“

▶ Allgemeine Missbrauchsregelung

▶ Ähnlich zu Formulierung in EU-Mutter-Tochter-Richtlinie vom 27. Januar 2015 (vgl. Art. 1 Abs. 2)

▶ Mindeststandard - Flächendeckende Einführung in DBA zu erwarten, Italien hat für CTA für PPT optiert

▶ Steuerumgebungsvorschriften auch in ital. Gesetzesbestimmung Art. 10-bis Ges. Nr. 212/2000 vorgesehen

VII. Abkommensmissbrauch

3. Principal Purpose Test (2/2)

Folgende wesentliche Punkte und Fragen sind beim Principal Purpose Test (PPT) zu beachten:

Principal Purpose Test
(Art. 7 Abs. 1 MLI)

PPT ist kein Substanztest

Was sind die Zwecke der Gestaltung oder Transaktion?

Gestaltung und Transaktion: umfassen Vereinbarungen, Vorhaben, Geschäft oder Abfolge von Geschäften, Gründung, Erwerb und Unterhalten von rechtlichen Einheiten

DBA-Vorteil als einer der Hauptzwecke? – „treaty shopping“

Gegenbeweis möglich, wenn Gewährung des DBA-Vorteils mit dem Ziel und Zweck der DBA-Norm vereinbar (Dokumentierung)

VII. Abkommensmissbrauch

4. Limitation on Benefits (1/2)

Eine LOB-Klausel bewirkt, dass nicht jede Gesellschaft, die im Sinne des DBA ansässig ist, automatisch das DBA anwenden kann, sondern noch weitere Erfordernisse vorgesehen sind:

Vereinfachte
Bestimmung zur
Beschränkung
von
Vergünstigungen
bzw. "Limitation
on Benefits
(LOB)"

(Art. 7 Abs. 8 ff.
MLI)

- Für die DBA-Anwendung sind spezifische Tests zu erfüllen; i.d.R. genügt das Bestehen eines Tests;

- eine über die „bloße“ Ansässigkeit hinausgehende Verbindung zum Ansässigkeitsstaat (Verwurzelung mit Ansässigkeitsstaat, Gesellschafterstruktur, usw.) ist erforderlich

PPT findet darüber hinaus Anwendung

VII. Abkommensmissbrauch

4. Limitation on Benefits (2/2)

Nach den vereinfachten LOB Tests sind die im Vertragsstaat Ansässigen nur abkommensberechtigigt, wenn diese folgendes sind (Art. 7 Abs. 9 MLI):

1. Natürliche Personen		
2. Vertragsstaaten, inkl. Behörden und Gebietskörperschaften		
3. Gemeinnützige Organisationen		KapG
4. Pensionsfonds		KapG
5. Börsennotierte Gesellschaften		KapG
6. <u>Gesellschaften</u> , die zu mindestens 50% im Besitz (für überwiegende Zahl der Tage im 12-Monatszeitraum) von Personen sind, welche unter 1.- 5. fallen (Ownership Test)		KapG
7. <u>Gesellschaften</u> , die ein Gewerbe betreiben (nicht Holding- oder Finanzierungstätigkeiten) und die Einkünfte aus dem anderen Staat im Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit erzielen (Active Trade Test)		KapG
8. <u>Gesellschaften</u> , die zu mindestens 75% im Besitz (für überwiegende Zahl der Tage im 12-Monatszeitraum) von gleichberechtigt Begünstigten sind, d.h. Personen, die nach anderen DBAs ähnliche Begünstigungen erhalten (Derivate Benefits Test)		KapG
9. <u>Personen</u> , die durch Ermessensentscheidung der Finanzbehörde begünstigt werden (ruling)		

VII. Abkommensmissbrauch

5. Künftige DBA-Prüfung hinsichtlichlich Abkommensmissbrauch

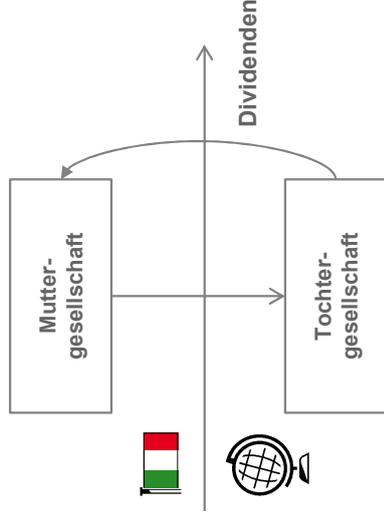


▶ Italien hat für seine CTA nur den PPT des MLI optiert, und die vereinfachte und detaillierte LOB nicht optiert

▶ Italien hat keine Stellung hinsichtlich symmetrischer/asymmetrischer Anwendung der vereinfachten LOB Regelung bezogen; falls anderer Vertragsstaat vereinfachte LOB optiert, sind weitere Verhandlungen zwischen den zwei Vertragsstaaten erforderlich

VII. Abkommensmissbrauch

6. Dividendenfreistellung im Quellenstaat



Dividendenfreistellung im Quellenstaat (Artikel 8 MLI)

Aktuelle Rechtslage:

- ▶ Nach OECD-MA Voraussetzung für Reduzierung des QSt-Einbehalts: unmittelbare Beteiligungen von mind. 25% (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA)

MLI:

- ▶ Einschränkung Abkommensmissbrauch („dividend stripping“)
- ▶ Einführung einer Mindesthaltedauer von 365 Tagen einschließlich des Tags der Dividendenzahlung
- ▶ Ausnahme: Änderung der Eigentumsverhältnisse aufgrund von Umstrukturierungen wie Verschmelzung oder Spaltung

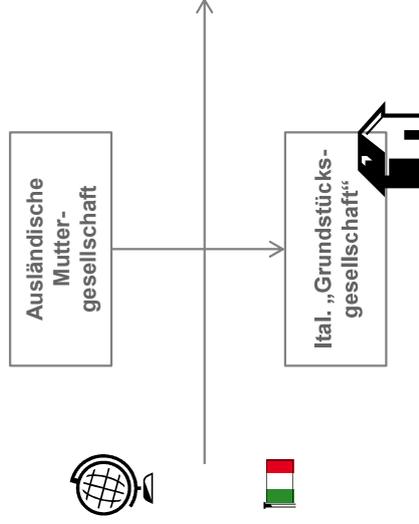
Vergleich zu **EU-Mutter-Tochter-Richtlinie**:

- ▶ Voraussetzung für Reduzierung des QSt-Einbehalts
 - ▶ Unmittelbare Beteiligung von mind. 10 %
 - ▶ Mindesthaltedauer von zwölf Monaten kann auch nach Zahlung vollendet werden

▶ Keine Anpassung der italienischer DBA zu erwarten, da Italien für diese Bestimmung im MLI nicht optiert hat und Übereinstimmung für Anpassung notwendig ist

VII. Abkommensmissbrauch

7. Veräußerungsgewinne bei Immobiliengesellschaften (1/2)



Veräußerungsgewinne bei Immobiliengesellschaften (Artikel 9 MLI)

Art. 9 des MLI sieht zwei ähnliche Bestimmungen vor, die in den Absätzen 1 und 4 vorgesehen sind, die auf unterschiedliche Art darauf ausgerichtet sind, die in BEPS Action 6 vorgeschlagenen Änderungen in die CTA einzuführen. Im besonderen,

▶ **Abs. 1**, für den **Italien keine Übernahme mitgeteilt** hat, sieht vor, in den CTA, die bereits die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Grundstücksgesellschaften auch im Ansässigkeitsstaat der Immobiliengesellschaft vorsehen, hinzuzufügen, dass diese Bestimmungen gelten:

- wenn die massgebende Wertgrenze zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung erreicht wird, und
- für Anteile oder vergleichbare Rechte, wie Rechte an einer Personengesellschaft oder einem Trust - zusätzlich zu bereits unter die Bestimmungen fallenden Anteilen oder Rechten - gelten.

▶ **Abs. 4**, für den **Italien die Übernahme mitgeteilt** hat, sieht die optionale Vorschrift vor, in den CTA , inhaltlich den „neuen“ Art. 13 (4) des OECD MA nach BEPS Anpassungen zu übernehmen, im besonderen die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Grundstücksgesellschaften auch im Ansässigkeitsstaat der Immobiliengesellschaft zuzulassen, wenn:

- das Vermögen zu mindestens 50% aus Grundbesitz
- zu irgendwelchem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung besteht und
- anzuwenden auf Kapitalgesellschaften, vergleichbare Beteiligungen (z.B. Personengesellschaften) und Trusts.

VII. Abkommensmissbrauch

7. Veräußerungsgewinne bei Immobiliengesellschaften (2/2)



Veräußerungsgewinne bei Immobiliengesellschaften (Artikel 9 MLI)

Auswirkungen auf italienische DBA:

- ▶ Die bestehenden diesbezüglichen Bestimmungen der ital. notifizierten CTA würden vollständig ersetzt werden, durch die „neue“ Art. 13 Abs.4 Bestimmung des OECD MA;
- ▶ In den CTA, die keine solche Bestimmungen enthalten, würden diese neu eingeführt, vorausgesetzt, dass die Vertragspartei auch für Art. 9 Abs. 4 des MLI optiert hat.

Aus praktischer Sicht würden sich folgende Situationen ergeben:

- ▶ DBA, in denen die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Ansässigkeitsstaat der Grundstücksgesellschaft **nicht vorgesehen** ist, und die Parteien **keine beidseitige Option** ausgeübt haben: z.B. DBA Italien-Österreich, wo sich keine Änderung ergibt;
- ▶ DBA, in denen die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Ansässigkeitsstaat der Grundstücksgesellschaft **nicht vorgesehen** ist, und die Parteien **die Option ausgeübt** haben: z.B. DBA Italien-Deutschland, wo sich die Änderung ergibt (Art. 9.4 MLI wird angewandt);
- ▶ DBA, in denen die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Ansässigkeitsstaat der Grundstücksgesellschaft **vorgesehen** ist, und die Parteien **keine beidseitige Option** ausgeübt haben: z.B. DBA Italien-Kanada, wo sich keine DBA Änderung ergibt;
- ▶ DBA, in denen die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Ansässigkeitsstaat der Grundstücksgesellschaft **vorgesehen** ist, und die Parteien **die Option ausgeübt** haben: z.B. DBA Italien-Frankreich, wo sich die Änderung ergibt und die bestehenden Bestimmungen mit Art. 9.4 MLI ersetzt werden.

VII. Abkommensmissbrauch

8. Betriebsstätten-Dreieckssachverhalte

Missbrauchsvermeidung bei Betriebsstätten im Drittstaat (Artikel 10 MLI)

Ausgangsfall (Beispiel):

- ▶ Deutsche GmbH hat Betriebsstätte in UK
- ▶ Betriebsstätte vereinnahmt Zinsen aus den USA; Zinseinkünfte sind der Betriebsstätte in UK zuzurechnen
- ▶ Auf Zinseinkünfte sind zwei DBA anwendbar:
 - ▶ DBA D-UK → Freistellung Zinseinkünfte in D als Teil des Betriebsstättenergebnis
 - ▶ DBA D-USA → Reduzierung von US-QSt
- ▶ Gefahr der Besserstellung durch Anwendung zweier DBA

MLI-Regelung:

- ▶ Vorschrift findet Anwendung (d.h. keine Quellensteuerverminderung im Quellenstaat), wenn
 - ▶ die im Ansässigkeitsstaat ansässige Person Einkünfte aus dem Quellenstaat über eine Betriebsstätte im Drittstaat bezieht und
 - ▶ sofern die im Drittstaat gezahlte Steuer weniger als 60% der Steuer beträgt, die im Ansässigkeitsstaat zu zahlen wäre, wenn die Einkünfte nicht der Betriebsstätte im Drittstaat, sondern diese derselben im Ansässigkeitsstaat befindlichen Betriebsstätte zugerechnet würden.
 - ▶ Ausnahme bei aktiver Tätigkeit der Betriebsstätte (Abs. 2) oder im Ersuchsverfahren (Abs. 3)
 - ▶ Verwehrung der Abkommensvorteile des Quellenstaates (USA)

▶ Keine Anpassung italienischer DBA zu erwarten, da Italien Art. 10 MLI nicht optiert hat und Übereinstimmung für Anpassung notwendig ist

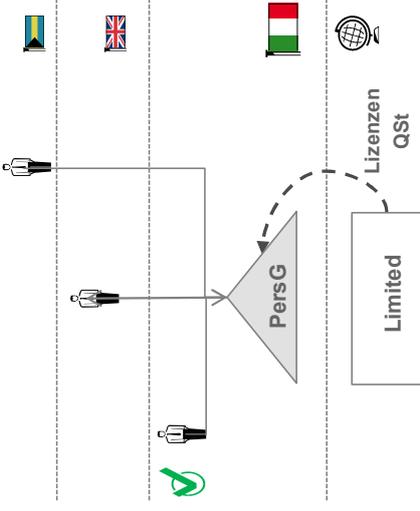
VIII. Hybride Besteuerungskongruenzen

1. Transparente und doppelt ansässige Gesellschaften

Transparente Gesellschaften (Artikel 3 MLI)

Erläuterungen:

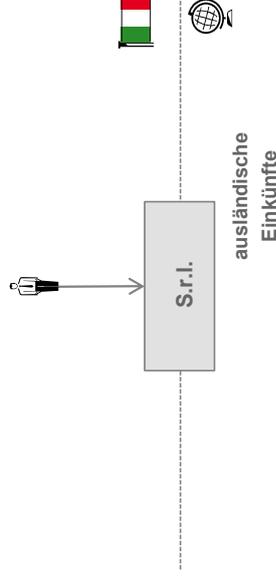
- ▶ Artikel 3 MLI bezieht sich auf Situation von hybriden Inkongruenzen (Hybrid mismatch), wo einer oder beide Staaten eine Gesellschaft also voll oder teilweise transparent behandeln
- ▶ Transparenten Gesellschaften wird die Abkommensvergünstigung nur gewährt, soweit ihr Einkommen im anderen Vertragsstaat als Einkommen eines dort Ansässigen besteuert wird (look through approach)
- ▶ Entspricht gängiger DBA-Auslegung und OECD-Musterkomm.)



Doppelt ansässige Gesellschaften (Artikel 4 MLI)

Erläuterungen:

- ▶ Aufhebung der Tie-Breaker-Rule des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA, wonach doppelt ansässige Gesellschaften in dem Vertragsstaat ansässig sind, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung befindet
- ▶ MLI: Notwendigkeit eines Verständigungsverfahrens zur Bestimmung der abkommenrechtlichen Ansässigkeit
- ▶ Keine DBA-Anwendung ohne Verständigung



▶ Keine Anpassung italienischer DBA zu erwarten, da Italien für Art. 3 und Art. 4 MLI nicht optiert hat und Übereinstimmung für Anpassung notwendig ist (z.K. DBA Chile/Italien enthält Bestimmungen i.S. des Art. 4 MLI)

VIII. Hybride Besteuerungskongruenzen

2. Änderung bei der Freistellungsmethode

Methodik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Artikel 5 MLI)

Art. 5 MLI sieht 3 Optionen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor:

MLI: Übergang von Freistellungs- zur Anrechnungsmethode

Option A: Qualifikationskonflikte

- ▶ Bei Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Quellenstaat und Freistellung im Ansässigkeitsstaat aufgrund von Qualifikationskonflikten (sog. Switch over Klausel)

Option B: Korrespondenzprinzip bei Dividenden

- ▶ Keine Dividendenfreistellung bei Abziehbarkeit der Zahlung im Quellenstaat

Option C: Abschaffung Freistellungsmethode

- ▶ Genereller Übergang zur Anrechnungsmethode
- ▶ Formulierung gemäß OECD-MA nach BEPS Report Nr. 2

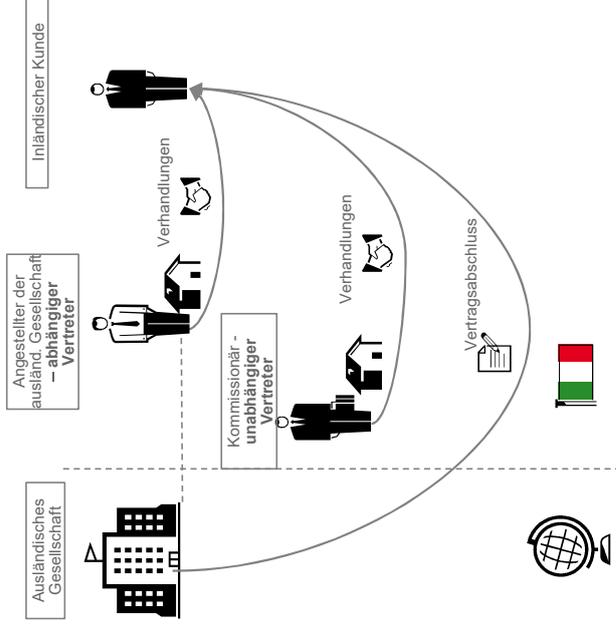
Umsetzung in beiden Staaten			
Auswahl anderer Staat / Auswahl Italien	Option A	Option B	Option C
Keine	and. Staat: Opt. A ITA: n/a	and. Staat: Opt. B ITA: n/a	and. Staat: Opt. C ITA: n/a
<ul style="list-style-type: none"> • Ein Staat, der sich nicht für eine Änderung der Freistellungsmethode entscheidet, kann Änderung durch anderen Staat blockieren. • Ein Staat, der sich nicht für Option C entscheidet, kann dem anderen Staat untersagen, Option C anzuwenden. 			

- ▶ Keine Änderung italienischer DBA zu erwarten, sofern die Regelung Italien als Ansässigkeitsstaat betrifft

- ▶ Aber: Italien lässt wohl asymmetrische Änderung italienischer DBA zu, sofern die Regelung den anderen Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat betrifft

IX. Umgehung des Betriebsstättenstatus

1. Abhängige und unabhängige Vertreter



Abhängige und unabhängige Vertreter (Artikel 12 MLI)

Aktuelle Rechtslage:

- ▶ Abhängige Vertreter begründen dann eine Betriebsstätte, wenn sie regelmäßig Verträge im fremden Namen der Prinzipals abschließen (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)
- ▶ Unabhängige Vertreter begründen keine Betriebsstätte, z.B. Kommissionär (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA)

MLI:

- ▶ Abhängige Vertreter begründen eine Betriebsstätte auch bereits ohne Abschlussvollmacht, wenn sie die wesentliche Rolle beim Vertragsabschluss einnehmen und keine materiellen Änderungen durch den Prinzipal vorgenommen werden und
- ▶ Personen, die nahezu ausschließlich für ein oder mehrere eng verbundene Unternehmen tätig sind, können kein unabhängiger Vertreter sein.

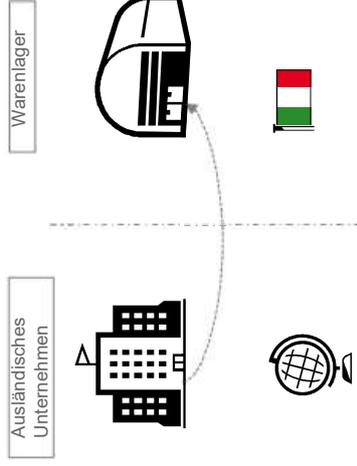
▶ Keine Anpassung italienischer DBA zu erwarten, da Italien Art. 12 MLI nicht optiert hat und Übereinstimmung für Anpassung notwendig ist

▶ Nationales Gesetz hat MLI Bestimmung übernommen (Art. 162 iEstG) – Änderung ital. Option bei Ratifizierung MLI zu erwarten? – Sonderfall DBA Chile-Italien

▶ Vorrang geltende DBA Bestimmung, grundsätzlichlich vorrangig gegenüber nationaler Bestimmung

IX. Umgehung des Betriebsstättenstatus

2. Hilfs- und Nebentätigkeiten / Fragmentierung (1/3)



Katalog der Hilfs- und Nebentätigkeiten (Artikel 13 MLJ)

Aktuelle Rechtslage:

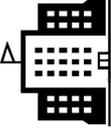
- ▶ Die DBA enthalten sog. Betriebsstättenausnahmetatbestände, die nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen
- ▶ Die sog. **Negativliste** (nicht bei allen DBA gleichlautend) umfasst i.d.R.:
 - a. Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
 - b. Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
 - c. Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
 - d. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzuzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
 - e. eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Einige DBA (vgl. ITA/HKG) sehen ausserdem vor, dass eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten auszuüben, keine Betriebsstätte begründet, vorausgesetzt, dass die gesamtheitliche Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist bzw. eine Hilfstätigkeit darstellt.

IX. Umgehung des Betriebsstättenstatus

2. Hilfs- und Nebentätigkeiten / Fragmentierung (2/3)

Ausländisches Unternehmen



Warenlager





Katalog der Hilfs- und Nebentätigkeiten (Artikel 13 MLI)

Das MLI sieht für die einzelnen Staaten die Möglichkeit vor, die **Negativliste ihrer DBA** durch eine der beiden Optionen zu ändern:

- ▶ **Option A:** die in der Negativliste angeführten Tätigkeiten nur dann keine Betriebsstätte, einzeln oder (falls gemeinsam ausgeübt) in ihrer Gesamtheit begründen, falls diese tatsächlich vorbereitender Art sind und/oder eine Hilfstätigkeit darstellen (aus Gesamtsicht des Unternehmens);
- ▶ **Option B:** die einzelnen Tätigkeiten der Negativliste bilden weiterhin keine Betriebsstätte, sofern für die einzelnen nicht explizit vorgesehen ist, dass es Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sein müssen; im Falle des Zutreffens mehrerer Tätigkeiten der Negativliste, diese nur dann keine Betriebsstätte begründen, falls diese vorbereitender Art sind bzw. eine Hilfstätigkeit darstellen

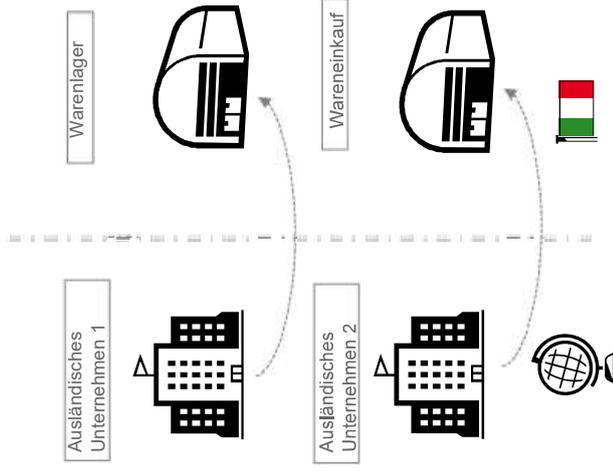
▶ Italien hat für Option A optiert – bei Übereinstimmung Anwendung im DBA

▶ Einschränkung der Negativliste bereits im iEStG (vgl. Art. 162 (4-bis) D.P.R. 917/1986)

IX. Umgehung des Betriebsstättenstatus

2. Hilfs- und Nebentätigkeiten / Fragmentierung (3/3)

Ausländische Gruppe



Anti-Fragmentation Rule (Artikel 13)

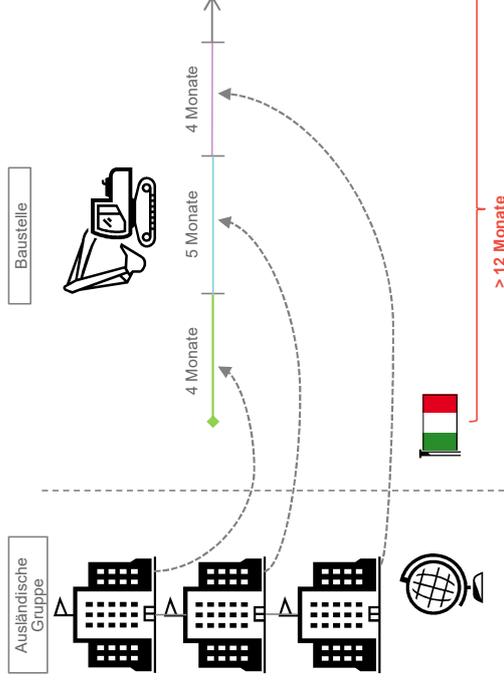
Anti-Fragmentierungs-Regelung

- ▶ Begründung einer Betriebsstätte, falls mehrere Tätigkeiten durch ein Unternehmen oder durch eng verbundene Unternehmen ausgeübt werden, die isoliert betrachtet nicht zu einer Betriebsstätte führen würden, aber die Tätigkeiten zusammengekommen nicht mehr nur als vorbereitend oder als Hilfs- oder Nebentätigkeit anzusehen wären.
- ▶ Begründung einer „gesamtheitlichen“ Betriebsstätte, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats durch eine feste Geschäftseinrichtung als „bestehende Betriebsstätte“ in einem anderen Vertragsstaat Geschäftstätigkeit ausübt und dieses Unternehmen oder ein eng verbundenes Unternehmen am selben Ort bzw. an einem anderen Ort im anderen Vertragsstaat eine unter die Negativliste fallende Tätigkeit ausübt, und die an beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten sich als ergänzende Aufgaben darstellen sowie Teil eines zusammenhängenden Geschäftsbetriebs sind.

Optionaler Zusatz: Italien hat für die Anti-Fragmentierungs-Regelung optiert (d.h. keinen Vorbehalt mitgeteilt sowie die Mitteilung an OECD der CTA mit Negativliste durchgeführt) – bei Übereinstimmung Anwendung im DBA (iEStG sieht im Art. 162 (5) Anti-Fragmentierungs-Regelung vor).

IX. Umgehung des Betriebsstättenstatus

3. Aufteilung von Verträgen



Aufteilung von Verträgen (Artikel 14 MLI)

Aktuelle Rechtslage:

- ▶ Gemäss häufig anwendbarer Bestimmungen in den DBA (vgl. auch Art. 5 Abs. 3 OECD-MA) werden Bau- oder Montagebetriebsstätten begründet, wenn die Baumaßnahmen länger als 12 Monate andauern

MLI:

- ▶ Werden die Baumaßnahmen an einem Objekt von mehreren mit einander verbundenen Unternehmen durchgeführt, so wird die Gesamtdauer ermittelt, um festzustellen, ob eine Betriebsstätte durch Überschreiten des 12-Monatszeitraums begründet wird

▶ Keine Anpassung italienischer DBA zu erwarten, da Italien nicht für Art. 14 MLI optiert hat und Übereinstimmung für Anpassung notwendig ist

X. Verbesserung der Streitbeilegung und Schiedsverfahren

Verständigungsverfahren (MAP) (Artikel 16 MLI)

- ▶ Mindeststandard, der zwingend zu übernehmen ist.
- ▶ Artikel 16 des MLI verpflichtet teilnehmende Staaten ein Verständigungsverfahren („Mutual Agreement Procedure – MAP“) gemäß Art. 25 Abs. 1-3 OECD-MA in die DBA aufzunehmen.
- ▶ Danach kann eine Person, die der Auffassung ist, dass ein oder beide Vertragsstaaten gegen das zugrundeliegende DBA verstossen, innerhalb einer Dreijahresfrist das Verständigungsverfahren auslösen.
- ▶ Die beteiligten Staaten müssen sich um eine Verständigung bemühen und müssen eine Einigung umsetzen.
- ▶ Italien wendet Art. 16 Abs. 1 Satz 1 nicht auf die CTA an. Dafür muss Italien sicherstellen, dass der Mindeststandard für die Verbesserung der Streitbeilegung nach dem BEPS-Paket in jedem einzelnen seiner erfassten DBA enthalten ist.
- ▶ Italien hat die Liste der DBA mitgeteilt, die für die Auslösung der MAP eine kürzere Frist als die Dreijahresfrist vorsieht; diese Fristen werden durch das MLI auf 3 Jahre erhöht.

Gegenberichtigung (Artikel 17 MLI)

- ▶ Art. 17 des MLI verpflichtet teilnehmende Staaten eine obligatorische Gegenkorrektur bei fremdüblichen Anpassungen der Transferpreise vorzunehmen (analog Artikel 9 Abs. 2 OECD MA);
- ▶ Italien hat keine Vorbehalte kommuniziert und die Liste der DBA, die bereits Bestimmungen zu Gegenkorrekturen vorsehen, an die OECD im Sinne des Art. 17 Abs. 4 MLI mitgeteilt;
- ▶ Bei Übereinstimmung tritt Art. 17 Abs. 1 anstelle der DBA Bestimmung;
- ▶ Ital. Bestimmung - Art. 31-quater DPR 600/1973 - zu beachten, welche Möglichkeit der Negativberichtigung der ital. Steuerbasis, bei einer definitiv festgesetzten höheren Steuerbasis durch TP-Berichtigung bei ausl. Konzerngesellschaft, unter gewissen Voraussetzungen, vorsieht.

X. Verbesserung der Streitbeilegung und Schiedsverfahren

Schiedsverfahren (Artikel 18 bis 26 MLI)

- ▶ Optierung zum Schiedsverfahren (keine MLI-Mindestanforderung).
- ▶ Italien hat sich entschieden, die Regelungen zum bindenden Schiedsverfahren (Teil VI MLI) anzuwenden.
- ▶ Kann vom Steuerpflichtigen in die Wege geleitet werden, wenn das reguläre Verständigungsverfahren innerhalb von 2 Jahren zu keinem Ergebnis führt.
- ▶ Schiedskommission besteht aus 3 Personen: eine Person aus jedem Vertragsstaat und ein unabhängiges Mitglied.
- ▶ Italien übt Vorbehalt im Sinne des Art. 23 (2) MLI nicht aus, d.h. Pendelschlichtung (sog. „Baseball-“ oder „Final Offer Arbitration“- vgl. Art. 23 (1) MLI) kommt grundsätzlich zur Anwendung, d.h.:
 - ▶ Jeder Staat unterbreitet einen Vorschlag, woraufhin die Kommission sich durch Mehrheitsabstimmung für einen der beiden Vorschläge entscheidet.
 - ▶ Verfahren garantiert, dass Doppelbesteuerung beseitigt wird.
- ▶ Italien hat folgende Vorbehalte/Optionen ausgeübt:
 - ▶ Die Zulassung zum Schiedsverfahren nicht zuzulassen, wenn in einem der beiden Vertragsstaaten bereits eine Gerichtsentscheidung zur Frage ergangen ist oder vor Übermittlung des Schiedspruchs an die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch die Schiedsstelle in einem der Vertragsstaaten eine Gerichtsentscheidung zu der Frage ergeht;
 - ▶ Die Form des Schiedsverfahrens im Sinne des Art. 23 (1) und (2) nicht anwendbar ist, falls der andere Staat nicht ebenso für Art. 23 (1) optiert hat (entsprechend müssen die Staaten eine Vereinbarung zur Form des Schiedsverfahrens treffen);
 - ▶ jede Person, die den Fall vorgelegt hat, und ihre Berater, müssen sich schriftlich verpflichten, im Laufe des Schiedsverfahrens von einer der zuständigen Behörden oder der Schiedsstelle erhaltene Informationen nicht an eine andere Person weiterzugeben;

X. Verbesserung der Streitbeilegung und Schiedsverfahren

Schiedsverfahren (Artikel 18 bis 26 MLI)

- ▶ Italien hat folgende Vorbehalte/Optionen ausgeübt (folgt):
 - ▶ Der Schiedsspruch ist nicht bindend, wenn die Behörden der beiden Staaten sich innerhalb von 3 Monaten, nachdem ihnen der Schiedsspruch zugestellt wurde, auf eine andere Lösung verständigen; dies gilt nur, wenn auch der andere Staat diese Klausel wählt;
 - ▶ Ausschluss des Schiedsverfahrens für nicht durch MAP gelöste Fragen, wenn in den CTA bereits eine Schiedsklausel vorgesehen ist;
 - ▶ Erhebliche Einschränkungen der für ein Verständigungsverfahren zulässigen Fälle nimmt der von Italien nach Art. 28 2a) MLI eingebrachte Vorbehalt vor.

- ▶ Aufgrund des Vorbehalts sind folgende Fälle von den Regelungen des Schiedsverfahrens des MLI ausgenommen:
 - ▶ Fälle, die Einkünfte/Kapital betreffen, die nicht in einem MLI-Vertragsstaat versteuert werden, weil sie dort nicht in die Bemessungsgrundlage eingeschlossen werden oder steuerbefreit sind;
 - ▶ Fälle die die Anwendung der ital. Steuerungsbestimmungen (Art. 10-bis, Ges. Nr. 212/2000 und nachfolgende Änderungen) betreffen;
 - ▶ Fälle der Doppelansässigkeit;
 - ▶ Fälle, die die Anwendung von Strafen bei Steuerstrafaten, grober Unterlassung oder Vorsatz vorsehen.

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen – für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch „Building a better working world“.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter www.ey.com.

Neue Verrechnungspreisregeln in Italien und deren Auswirkung in der Praxis



AUFTEILUNG DES KUCHENS



Neue Verrechnungspreisregeln in Italien und deren Auswirkung in der Praxis - 4. Oktober 2019

DOPPELBESTEUERUNG

- Vermeidung der Doppelbesteuerung durch:
 - APA (Advanced Pricing Agreement)
 - DBA-Verständigungsverfahren
 - Schiedsverfahren in EU-Fällen
 - Gerichtsverfahren
 - Joint Audit
- UNILATERALE GEGENBERICHTIGUNG IN ITALIEN AUF ANTRAG DES STEUERPFLLICHTIGEN (NEU)**

ANPASSUNG AN DIE INTERNATIONALEN STANDARDS

- **1980 und 1981:** Rundschreiben der Finanzverwaltung
- **2010:** Dokumentationsvorschriften zum Zwecke der „penalty protection“
- **2017:** Fremdvergleichsgrundsatz im nationalen Recht an OECD-Definition angepasst
- **2018:** Grundsätze der Verrechnungspreisbestimmungen auf Basis internationaler Standards mit Ministerialdekret vom **14.05.2018 festgelegt**

DEFINITION DES „ARM’S LENGTH PRINCIPLE“

ALTE REGELUNG:

Die **Bestandteile des steuerpflichtigen Gewinns** werden zum „**valore normale**“ (normaler Wert) bewertet (Art. 110, Abs. 7, TUIR).

Als „**valore normale**“ ist in Art. 9, Abs. 3, TUIR definiert:

„Der Normalwert [...] ist der **durchschnittlich angewandte Preis oder Vergütung** für Waren und Dienstleistungen gleicher oder ähnlicher Art, unter **Bedingungen des freien Wettbewerbs** und auf der gleichen Vermarktungsstufe, zum Zeitpunkt und am Ort, an dem die Waren oder Dienstleistungen erworben oder geliefert wurden, und, falls nicht vorhanden, zum nächstgelegenen Zeitpunkt und Ort. Zur Bestimmung des Normalwerts, wird, soweit möglich, auf die **Preislisten** oder auf die **Tarife** der Person, die die Waren oder Dienstleistungen geliefert hat, Bezug genommen und, in Ermangelung dessen, auf die **Tarife und Preislisten** der Handelskammern und die **Tarife** der Freiberufler, unter Berücksichtigung der angewandten Rabatte.“

DEFINITION DES „ARM'S LENGTH PRINCIPLE“

NEUE REGELUNG (ART. 110, ABS. 7, TUIR):

„Die Bestandteile des steuerpflichtigen Gewinns [...] werden unter Bezugnahme auf die **Bedingungen und Preise** festgelegt, die zwischen unabhängigen Parteien, die unter **Bedingungen des freien Wettbewerbs** und unter vergleichbaren Umständen tätig sind, vereinbart worden wären, wenn dies zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns führt.

Durch **Ministerialdekret** können Leitlinien für die Anwendung dieses Absatzes auf der Grundlage **international anerkannter Standards** festgelegt werden.“

ANPASSUNG AN DIE INTERNATIONALEN STANDARDS

- ❑ **Dekret** des Wirtschafts- und Finanzministers vom **14. Mai 2018**

In den **Erwägungen** wird angeführt:

- ❑ Unter Berücksichtigung des **Artikel 9** des **OECD Musterabkommens**;
- ❑ Unter Berücksichtigung des **finalen OECD/G20 Reports zu den BEPS Aktionen 8, 9, 10** der Verrechnungspreisbestimmungen zum Gegenstand hat;
- ❑ Unter Berücksichtigung der **OECD-Verrechnungspreisleitlinien vom 10. Juli 2017**.

ANPASSUNG AN DIE INTERNATIONALEN STANDARDS

- Definition des **subjektiven Anwendungsbereichs** (Art. 1)
- Definition des „**arm's length principle**“ (Fremdvergleichsgrundsatz) (Art. 2)
- Definition des Begriffs „**Vergleichbarkeit**“ (Art. 3)
- **Verrechnungsmethoden** (Art. 4)
- Fremdvergleichskonforme **Bandbreite** (Art. 6)

ANPASSUNG AN DIE INTERNATIONALEN STANDARDS

- Dienstleistungen mit **geringer Wertschöpfung** (Art. 7)
- Verrechnungspreisdokumentation** (Art. 8)

DEFINITION DES SUBJEKTIVEN ANWENDUNGSBEREICHS

❑ Verbundenes Unternehmen:

Ein im Staatsgebiet ansässiges Unternehmen und eine ausländische Gesellschaft, sofern:

- ❑ Eines der beiden Subjekte direkt oder indirekt an der **Geschäftsleitung**, der **Kontrolle** oder am **Kapital** des anderen beteiligt ist;
- ❑ Dieselbe Person direkt oder indirekt an der **Geschäftsleitung**, der **Kontrolle** oder am **Kapital** beider Unternehmen beteiligt ist;

DEFINITION DES SUBJEKTIVEN ANWENDUNGSBEREICHS

- ❑ Beteiligung an der **Geschäftsleitung**, an der **Kontrolle** oder am **Kapital**:
 - ❑ Beteiligung **über 50%** am **Kapital**, an den **Stimmrechten** oder am **Gewinn**;
 - ❑ **Dominierende Einflussnahme** in die **Geschäftsleitung** aufgrund des **Beteiligungsverhältnisses** oder von **vertraglichen Vereinbarungen**;
 - ❑ Kassationsgericht Urteil Nr. 8130 vom 22.04.2016

BEGRIFF “VERGLEICHBARKEIT“

Ein Geschäftsvorfall zwischen nicht verbundenen Unternehmen ist mit einem Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen **vergleichbar**, wenn:

- ❑ **keine so bedeutenden Unterschiede** bestehen, die den untersuchten **Finanzindikator** der geeigneten Methode **wesentlich beeinflussen** können;
- ❑ es bei **bestehenden Unterschieden** möglich ist, auf sorgfältige Weise **Korrekturen der Vergleichbarkeit** durchzuführen, sodass die Effekte dieser Unterschiede **beseitigt** oder **stark reduziert** werden können.

BEGRIFF “VERGLEICHBARKEIT“



Die **wirtschaftlich relevanten Eigenschaften** oder die zu **vergleichenden Umstände** können nach den folgenden Kriterien beschrieben werden:

- Vertragsbedingungen**;
- Ausgeübte **Funktionen**, eingesetzte **instrumentale Vermögenswerte** und übernommene **Risiken**, Bedeutung in der **Wertschöpfungskette** innerhalb der multinationalen Gruppe, Umstände, die die Geschäftsvorfälle und **branchenspezifischen Bräuche** charakterisieren;
- Eigenschaften** der verkauften Waren und erbrachten Dienstleistungen;
- Wirtschaftliche Verhältnisse** der Parteien und **Bedingungen des Markts**, auf dem sie tätig sind;
- Die von den Parteien verfolgten **Geschäftsstrategien**.

VERRECHNUNGSPREISMETHODEN

- ❑ Erstmalige Definition im italienischen Steuerrecht der von der **OECD empfohlenen Verrechnungsmethoden**:
 - ❑ **Standardmethoden**
 - ❑ Preisvergleichsmethode (CUP)
 - ❑ Wiederverkaufsmethode (Resale Price)
 - ❑ Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus)
 - ❑ **Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden**
 - ❑ Nettomargenmethode (TNMM)
 - ❑ Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split)
 - ❑ **Sonstige Methoden**

Neue Verrechnungsmethoden in Italien und deren Auswirkung in der Praxis - 4. Oktober 2019

FREMDVERGLEICHSKONFORME BANDBREITE



- ❑ Jeder Wert des **Finanzindikators** der angewandten Verrechnungsmethode, der sich **innerhalb** der als fremdüblich angesehenen **Bandbreite** (z.B. im Interquartilsbereich) befindet, wird als **fremdüblich** angesehen;
- ❑ Eine **Berichtigung** der Vergleichskennzahl durch die Finanzverwaltung ist **nur zulässig**, wenn sich der Wert des relevanten Finanzindikators **außerhalb der Bandbreite** befindet.

FREMDVERGLEICHSKONFORME BANDBREITE



- Bei einer **Kennzahl** außerhalb der **Bandbreite** hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die **Fremdvergleichskonformität** trotzdem zu **beweisen**;
- Allerdings ist die **Finanzverwaltung** **nicht verpflichtet**, der Bewertung des Steuerpflichtigen zu folgen;
- Lehnt** die Finanzverwaltung die Beweise des Steuerpflichtigen **ab**, ist sie dazu gehalten, dies **ausführlich zu begründen**;

Es ist daher nicht mehr zulässig, dass der Wert innerhalb der Bandbreite von der Finanzverwaltung auf den Median berichtet wird (bisher bei Betriebsprüfungen häufige Vorgehensweise).

Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

- Vereinfachtes Verfahren angeboten («safe harbour»)
- Vollkosten (direkte und indirekte Kosten) mit einem Gewinnaufschlag von 5%

DIENSTLEISTUNGEN MIT GERINGER WERTSCHÖPFUNG



- ❑ **Eigenschaften der Dienstleistungen:**
 - ❑ Dienstleistungen dürfen **nicht Teil** der **Hauptgeschäftstätigkeit** des Konzerns sein;
 - ❑ Es dürfen **keine einzigartige** und **hochwertige immaterielle Vermögenswerte** verwendet werden. Auch dürfen sie nicht zu deren Schaffung beitragen;
 - ❑ Dem Dienstleister darf durch die Dienstleistung **kein signifikantes Risiko** entstehen;
 - ❑ Auf **keinen Fall** darf es sich um Dienstleistungen handeln, die der Dienstleister auch an **Dritte** erbringt;

VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION

- ❑ **Dokumentationsvorschriften** gibt es in Italien bereits **seit 2010**:
 - ❑ **Keine Pflicht**
 - ❑ **Schutz gegen Verwaltungsstrafen**
 - ❑ **Schutz gegen strafrechtliche Verfolgung**
 - ❑ Liegt eine Verrechnungspreisdokumentation vor, ist die Finanzverwaltung verpflichtet, die Verrechnungspreisprüfung anhand der vom Steuerpflichtigen angewandten Methode vorzunehmen.
- ❑ **Aktualisierung der Bestimmungen erforderlich**:
 - ❑ Anpassung an die substantiellen Gesetzesänderungen
 - ❑ Anpassung an die **OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 (BEPS)**

VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION

- „Geeignete“ Dokumentation zur Gewährung der „Penalty protection“:
 - Die Dokumentation muss als „geeignet“ angesehen werden, wenn sie den Prüfern alle **Daten und Informationen** liefert, die es ihnen ermöglichen, die angewandten Verrechnungspreise zu überprüfen. Dies unabhängig davon ob die vom Unternehmen angewandte **Verrechnungsmethode**, oder die ausgewählten **Vergleichsunternehmen** anders sind als jene, die von der Finanzverwaltung ausgewählt werden;
 - Fehlen **Angaben** oder sind in der Dokumentation **Ungenauigkeiten** enthalten, die nicht dazu führen, dass die Verrechnungspreisanalyse für die Prüfer kompromittiert wird, darf die Dokumentation auf keinen Fall als «ungeignet» qualifiziert werden (was die Aufhebung der «Penalty protection» bedeuten würde).

UNILATERALE GEGENBERICHTIGUNG IN ITALIEN

Gewinnmindernde Gegenberichtigung in Italien („corresponding adjustment“) ist gemäß Art. 31-quater der Abgabenordnung (DPR 600/1973), unter folgenden Bedingungen, zulässig:

- in Ausführung der Vereinbarungen im Rahmen eines **Verständigungsverfahrens**;
- innerhalb der EU im Rahmen einer Entscheidung gemäß der **Schiedskonvention 90/436/EWG** (in Zukunft Richtlinie EU 1852/17);
- nach Beendigung einer gemeinsamen Betriebsprüfung („**joint audit**“) im Rahmen der **internationalen Kooperation** mit den ausländischen Finanzbehörden, sofern ein gemeinsames Ergebnis erzielt worden ist;
- Auf Antrag des Steuerpflichtigen (neu durch Dekret vom 30.05.2018).**

UNILATERALE GEGENBERICHTIGUNG IN ITALIEN

Wesentliche Merkmale:

- ❑ Die neue Regelung tritt ab dem **30.05.2018** in Kraft in Bezug auf, auch in den **Vorjahren**, vorgenommene Berichtigungen, für die noch **kein MAP** („Mutual Agreement Procedure“) beantragt worden ist;
- ❑ Der Antrag muss innerhalb der **Frist** für die Inanspruchnahme eines **internationalen Verfahrens** (Verständigungsverfahren oder Schiedsverfahren) gestellt werden;
- ❑ Die **Berichtigung im Ausland** muss **definitiv** sein;
 - ❑ Wenn im Zeitpunkt der Antragsstellung die Berichtigung noch nicht definitiv ist, ist die Angabe des Stadiums und der Bedingungen, damit die Berichtigung definitiv wird, erforderlich;
- ❑ **Bescheinigung der Definitivität** durch die ausländische Finanzverwaltung erforderlich;
- ❑ Zuständig ist die **Zentralstelle** der Agentur der Einnahmen in **Rom**;
- ❑ Die Berichtigung im Ausland muss in Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** durchgeführt worden sein.

UNILATERALE GEGENBERICHTIGUNG IN ITALIEN

Wesentliche Merkmale:

- Eine Kopie mit italienischer oder englischer Übersetzung des **Veranlagungsbescheides** der ausländischen Finanzverwaltung muss beigelegt werden;
- DBA mit angemessener **Informationsaustauschklausel**;
- Die Möglichkeit ein **DBA-Verständigungsverfahren** oder ein **EU-Schiedsverfahren** in Anspruch zu nehmen, wird **nicht ausgeschlossen**;
- Im Antrag ist die Angabe erforderlich, welches **internationale Instrument** (Verständigungsverfahren oder Schiedsverfahren) in Anspruch genommen werden soll, wenn die unilaterale Berichtigung nicht gewährt wird.

UNILATERALE GEGENBERICHTIGUNG IN ITALIEN



Wesentliche Merkmale - Dauer:

- ❑ Innerhalb von **30 Tagen** nach Eingang des Antrages entscheidet das Finanzamt, ob der Antrag zur Prüfung **zugelassen** wird;
- ❑ Werden innerhalb der obigen **Frist zusätzliche Dokumente** angefordert, muss der Steuerpflichtige diese innerhalb von 30 Tagen liefern. Die 30 Tagefrist für die Entscheidung des Finanzamtes beginnt von vorne zu laufen;
- ❑ Das Finanzamt **entscheidet** dann innerhalb von **180 Tagen**;
- ❑ Die Finanzverwaltung hat in dieser Phase die Möglichkeit, den **Steuerpflichtigen** bzw. seinen Berater zur Diskussion einzuladen.

UNILATERALE GEGENBERICHTIGUNG IN ITALIEN



Wesentliche Merkmale:

- ❑ Es besteht **keine Pflicht**, vor dem Verständigungs- oder Schiedsverfahren das **Verfahren der einseitigen Gegenberichtigung** zu beantragen;
- ❑ Das Verfahren wird **beendet** wenn der Steuerpflichtige die angeforderte zusätzliche Dokumentation **nicht zur Verfügung** stellt;
- ❑ Das Verfahren kann auch **beendet** werden, wenn die Finanzverwaltung über Sachverhalte und Umstände Kenntnis erlangt, mit denen auf definitive Weise festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige einen **empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften** im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Verfahrens begangen hat.

FAZIT



- ❑ Die Übernahme ins nationale Recht einiger Grundsätze der OECD Verrechnungspreisleitlinien (internationaler Standard) ist sehr zu begrüßen:
 - ❑ Mehr **Rechtssicherheit** für Unternehmen und Finanzverwaltung;
 - ❑ Verbesserung der **Wettbewerbsfähigkeit** des Landes im internationalen Vergleich;
 - ❑ Klare Rechtsquelle auch für die Steuergerichte und hoffentlich in Zukunft **verlässlichere Rechtsprechung**;
 - ❑ Es fehlt noch:
 - ❑ Ein Update der **Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften**
 - ❑ Ein Update der systematischen **Verwaltungsanweisungen** (Rundschreiben von 1980 und 1981).

FAZIT

- Das Instrument der «**unilateralen Gegenberichtigung**» verspricht eine **signifikante Vereinfachung** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung;
 - Erst in der **Praxis** wird sich zeigen, ob das Instrument von der Finanzverwaltung auch tatsächlich angewandt wird
 - und ob die versprochenen kurzen Entscheidungsfristen (**180 Tage**) eingehalten werden;
- **APA**: Drei Jahre Wartezeit bis zur ersten Bearbeitung des Antrages;
- **MAP**: 103 anhängige Verfahren in Sachen TP zum 31.12.2018 zwischen Italien und Deutschland (von insgesamt 401 anhängigen Verfahren).

VIELEN DANK FÜRS ZUHÖREN



Neue Verrechnungspreisregeln in Italien und deren Auswirkung in der Praxis - 4. Oktober 2019

Konsignationslager, Reihengeschäfte und andere Neuerungen für 2020 zu grenzüberschreitenden Umsatzsteuer-Sachverhalten

Walter Großmann – Evi Lang

Inhalte

- **Reihengeschäfte**
 - Merkmale und Definition
 - Bisherige Regelung
 - Neuerungen ab 1.1.2020
 - Umsetzung – Auswirkungen - Praktikerhinweise
- **Konsignationslager**
 - Die Merkmale
 - Bisherige Regelung in DE und IT
 - Die Umsetzung in DE und IT
- **Nachweis für ig Lieferung - Belegnachweis**
 - Bisherige Regelung sowie Erfahrungen in DE und IT
 - Die Neuerungen ab 1.1.2020 – Die Gelangensvermutung
 - Die Umsetzung, Diskussion in Italien
- **USt-IDNr., ZM**
 - Derzeitiger Stand in DE und IT
 - Die neuen Vorschriften ab 2020

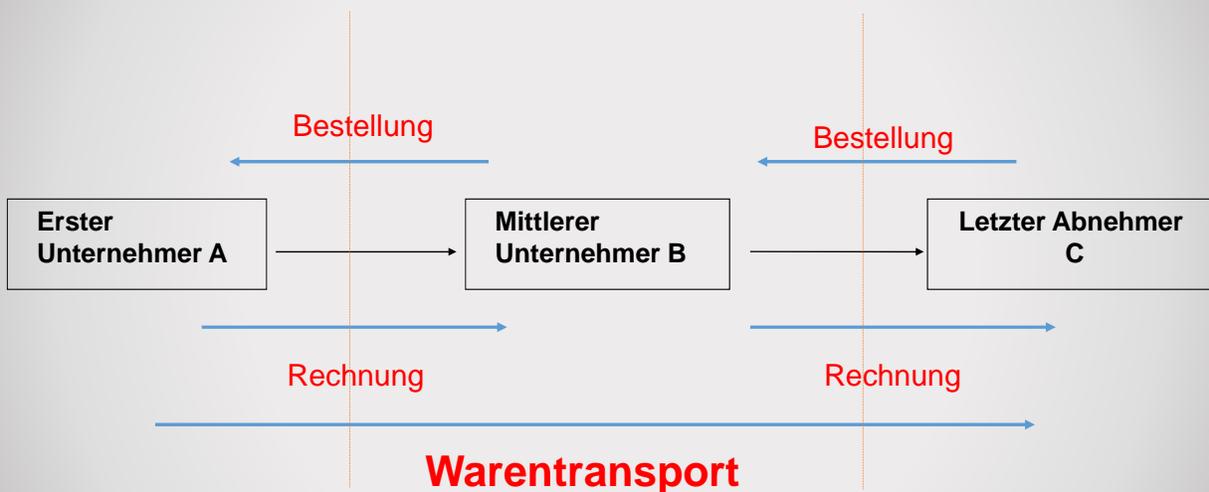
Reihengeschäfte

Die Merkmale

- **Umsatzgeschäfte**,
 - die von **mehreren** Unternehmern,
 - über **denselben** Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen
 - der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung
 - **unmittelbar** vom **ersten** Unternehmer an den **letzten** Abnehmer gelangt,
 - aus Gebiet eines Mitgliedstaates in anderen Mitgliedstaat.
-
- Unterscheidung zwischen Reihengeschäft und Dreiecksgeschäft
(in Italien spricht man fälschlicherweise immer nur von Dreiecksgeschäften!)

Reihengeschäfte

Die Merkmale



Reihengeschäfte

Die Merkmale

Zuordnungsnotwendigkeit der einen ig Lieferung in der Reihe zur Lieferung des

- Ersten Unternehmers
- Mittleren Unternehmers
- Letzten Unternehmers

Reihengeschäfte

Bisherige Regelung in DE

Bisher FinVerw: Zuordnung danach, wer die Beförderung, Versendung beauftragt/veranlasst hat

- erster Unternehmer (igL erster Unternehmer an mittleren Unternehmer)
- Letzter Unternehmer (igL mittlerer Unternehmer an letzten Unternehmer)
- Mittlerer Unternehmer (igL erster U an mittleren U; außer: U tritt als Lieferer auf)

Andere Auffassung: BFH – Beförderung ist immer der ersten Lieferung an ersten Abnehmer zuzuordnen, es sei denn B hat dem letzten Abnehmer die Verfügungsmacht bereits im Abgangsmittgliedstaat übertragen.

Reihengeschäfte

Bisherige Regelung in IT

- Keine spezifische Regelung zu Reihengeschäften
Verwaltungspraxis befasst sich nur mit Dreiecksgeschäften
- Man stellt auf den Rechnungsweg ab, nicht auf Beförderung/Versendung
- Besonderheit der internen Steuerbefreiung, Art. 58 DL Nr. 331/1993 (im Widerspruch zu EuGH)
- IT1 => IT2 => MS3
IT1 übernimmt Beförderung/Versendung direkt an MS3
IT2 hat steuerfreie ig Lieferung
IT1 => IT2 inländische steuerfreie Lieferung
- Missverständnisse zwischen Finanzverwaltungen wegen nicht EU-konformer Regelung in Italien
Beispiel: DE1 => DE2 => IT3 (Beförderung/Versendung durch DE1)

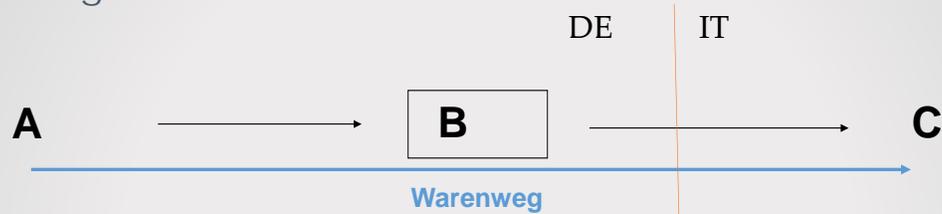
Reihengeschäfte

Neuerungen ab 1.1.2020

- Erstmalige EU-einheitliche Regelungen zu Reihengeschäften in Art. 36a MwSt-SystRL
- Definition des Reihengeschäfts in Art. 36a **Abs. 1** MwSt-SystRL
- Umsetzung in deutsches und italienisches Recht notwendig
- Mittlerer Unternehmer = Zwischenhändler, wenn er die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert (Art. 36a Abs. 2 MwSt-SyStRL)

Reihengeschäfte

Neuerungen ab 1.1.2020



- **Grundsatz** (Art. 36a Abs. 1 MwSt-SystRL):
Zuordnung Beförderung/Versendung und somit der igL **von A an B**
- **Ausnahme** (Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL):
Zuordnung der Beförderung/Versendung und somit der igL **von B an C**, wenn
 - a) B dem A seine USt-IDNr. des Abgangsmitgliedstaat der Ware mitgeteilt hat und
 - b) B die Ware selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert)
- **Abhollieferung** (wenn C die Transportverantwortung trägt)
ig Lieferung wird nur der 2. Lieferung (B=>C) zugeordnet .

• 9

Reihengeschäfte

Neuerungen ab 1.1.2020

- **Aktueller Stand in Deutschland** (§ 3 Abs. 6a UStG - Gesetzesentwurf)
 - Erster Unternehmer befördert oder versendet – 1. Lieferung ist igL
 - Letzter Unternehmer befördert oder versendet – letzte Lieferung ist igL
 - Zwischenhändler befördert oder versendet
 - Grundsatz: Lieferung an den Zwischenhändler ist igL
 - Ausnahme: Lieferung von dem Zwischenhändler ist igL, wenn Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat = wenn er die USt-IDNr. des Abgangsmitgliedstaates der Ware bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung verwendet.
 - Drittlands-Reihengeschäfte werden geregelt – vgl. § 3 Abs. 6a Satz 6 – 7 UStG-E
- **Aktueller Stand Italien**
derzeit noch keine Informationen verfügbar .

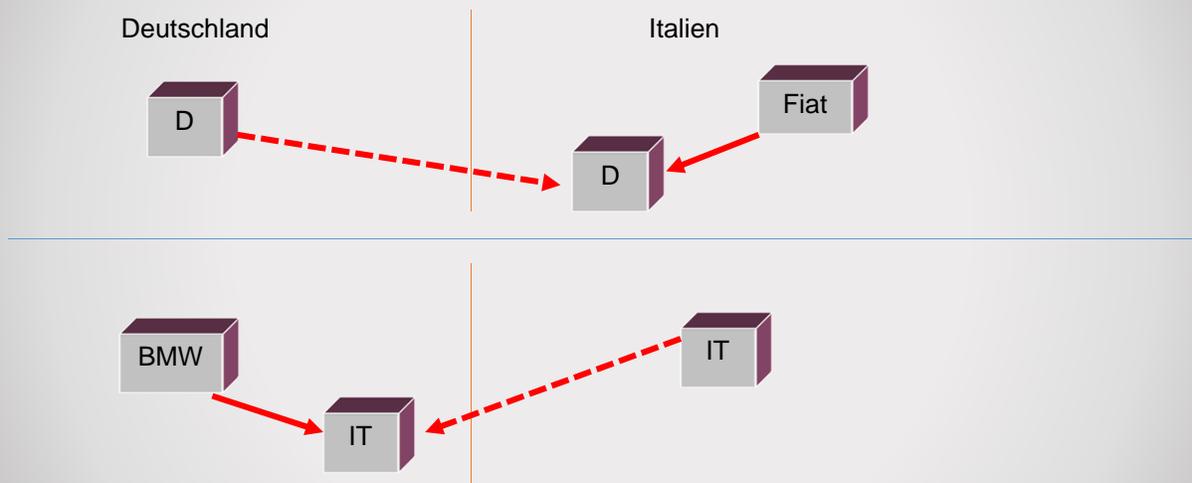
Konsignationslager

Die Merkmale

- Unternehmer verbringt Gegenstände in ein Lager in einen anderen MS, an einen Abnehmer (consignment stock, call-off stock)
- Vereinfachungsregelung, durch die eine Registrierung im Bestimmungsland vermieden wird.
 - Lieferung wird bis zu Entnahme durch den Kunden ausgesetzt
 - Kein steuerbares Verbringen in den anderen MS, und
 - Keine steuerpflichtige Inlandslieferung im anderen MS
 - Für den Lieferer keine Notwendigkeit einer Registrierung .

Konsignationslager

Die Merkmale



Konsignationslager

Bisherige Regelung in IT

- Vereinfachungsregelung durch Verwaltungspraxis (RM n. 235/E/1996 und Ris. 58/E/2005) => consignment stock
- Voraussetzungen
 - Nachweis Beförderung/Versendung durch Lieferschein
 - Führung von Aufzeichnungen (Lagerbuch)
 - Dauer der Einlagerung höchstens 1 Jahr
- Rechnungserteilung bei Entnahme aus dem Lager
 - Aufzeichnung der Entnahme aus dem Lagerbuch
 - Meldung ZM .

Konsignationslager

Bisherige Regelung in DE

- Immer Notwendigkeit der Registrierung
- BFH-Urteil vom 20.10.2018 – V R 31/15 und BMF vom 10.10.2017, 14.12.2017 und 31.10.2018 – Anwendung Grundsätze ab 01.01.2020 – aber gleichzeitig Neuregelungen durch die Quick-fixes der EU mit EU-einheitlichen Vereinfachungsregelungen zu Konsignationslager
- Bisher in DE keine Vereinfachungsregelung – nur im Einzelfall mit Finanzverwaltung abstimmbare – vgl. OFD Frankfurt Rundverfugung v. 14.05.2018

Konsignationslager

Bisherige Regelung in der Union

- Keine einheitliche Regelung auf Unions-Ebene
- Staaten mit Vereinfachung / Staaten ohne Vereinfachung
 - Problem der Registrierung durch den Lieferer
- Unterschiedliche Ausgestaltungen der Vereinfachungen
 - Insbesondere in Bezug auf die Dauer und
 - die entsprechenden Voraussetzungen (z.B. Gegenseitigkeitsklausel).

Konsignationslager

Neuerungen ab 1.1.2020

- EU-einheitliche Regelung für Konsignationsläger (Art. 17a MwSt-SystRL)
- Wenn Voraussetzungen erfüllt:
 - Keine Registrierung im Bestimmungsland
 - Erklärung igL bei Entnahme aus dem KonsiLager
- Definition Konsignationslager (Art. 17a Abs. 2 MwSt-SystRL)
- Folgende 4 Voraussetzungen müssen erfüllt sein:
 - a) Innergemeinschaftliche Warenbewegung mit Konsignationslagervertrag
 - b) Lieferer hat weder Sitz noch feste Niederlassung im Mitgliedstaat des KonsiLagers
 - c) USt-IdNr. und Identität des Abnehmers sind dem Lieferer bekannt
 - d) Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten (Führung eines Registers und **Erklärung in ZM**).

Konsignationslager

Neuerungen ab 1.1.2020

- Dauer des Konsignations-Lagers => höchstens 12 Monate
- Sonderfälle
 - Überschreiten der 12-Monats-Frist
 - Zerstörung, Verlust oder Diebstahl
 - Ersetzung des Abnehmers innerhalb der 12-Monats-Frist
 - Rücksendung vor Ablauf der 12 Monate

Konsignationslager

Umsetzung in Italien

- Die Neuerungen entsprechen im Wesentlichen der heutigen Verwaltungspraxis
- Genauere Vorschriften für
 - Aufzeichnungen für Versendung in ein Konsi-Lager und für Erhalt in Konsi-Lager in IT
 - Anpassung der INTRASTAT-Meldung

Konsignationslager

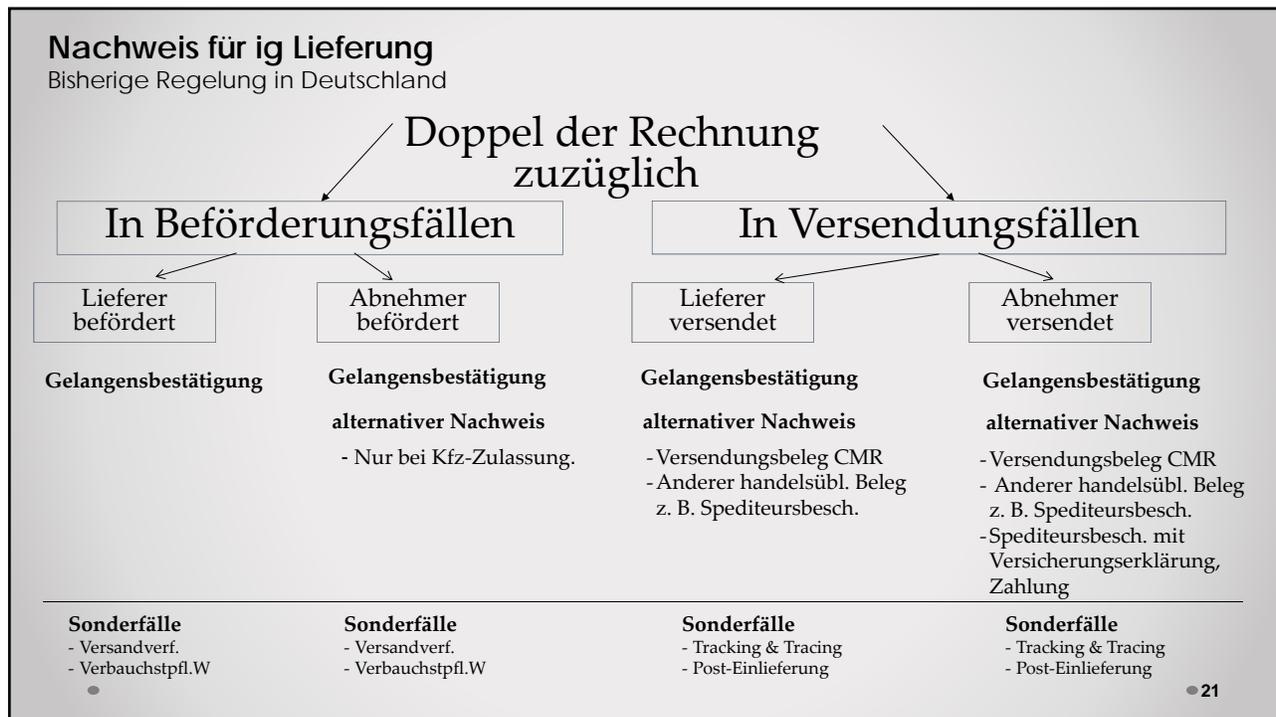
Umsetzung in Deutschland

- Innergemeinschaftliches Verbringen bleibt wie bisher - nur Konsignationslagerfälle unterliegen der neuen Vereinfachungsregelung – vgl. § 6b UStG-E
- USt-IDNr. = materielle Voraussetzung für Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens
- Neue Aufzeichnungspflichten

Nachweis für ig Lieferung

Bisherige Regelung in Italien

- Voraussetzung für steuerfreie ig Lieferung
 - Umsatz zwischen zwei Unternehmen
 - Gegen Entgelt
 - Übertragung Eigentum oder anderes Recht, wie ein Eigentümer zu verfügen
 - Beförderung/Versendung von einem MS in einer anderen MS
- Die MwSt-SystRL regelt nicht, wie diese Voraussetzungen nachzuweisen sind
- Kassationsgerichtshof: Nachweis jedenfalls erforderlich, obliegt dem Lieferer
- Nur Verwaltungspraxis, zum Teil widersprüchlich (unter anderem: ris. n. 345/E/2007, ris. n. 477/E/2008, ris. N. 19/E/2013, interpello n. 100/2019)
 - Rechnungskopie (mit Hinweis auf ig Lieferung)
 - ZM
 - CMR mit Unterschrift Spediteur (und Empfangsbestätigung Abnehmer)
 - Transportrechnung
 - Zahlungsbestätigung Ware
 - Auch andere Nachweismöglichkeiten



Nachweis für ig Lieferung
Bisherige Regelung in Deutschland

u.a. Gelangensbestätigung

- In 3 Sprachen – Musterformular BMF
- Kann in 3 Sprachen abgefasst werden (DE, EN, FR)
- Inhalt:
 - Name und Anschrift Abnehmer
 - Menge des Gegenstands, handelsübliche Bezeichnung
 - Ort, Monat Erhalts oder Ort, Monat Ende Beförderung
 - Ausstellungsdatum Bestätigung
 - Unterschrift des Abnehmers oder Beauftragten
- Elektronische Übermittlung
 - Keine Unterschrift
 - Aus dem Verfügungsbereich des Abnehmers
- Sammelbestätigung – bis zu einem Quartal
- Form und mehrere Dokumente

● W. Großmann - E. Lang

Bozen, 4. Oktober 2019

● 22

Nachweis für ig Lieferung

Neuerungen ab 1.1.2020

- EU-einheitliche Regelung der Belegnachweise (Art. 45a MwSt-VO)
- Grundsätzlich keine Umsetzung in nationales Recht notwendig
- Belegnachweise sind nur **Vermutungsregelungen** – Finanzverwaltung kann diese widerlegen
- Notwendig: Zwei sich nicht widersprechende Nachweise von zwei auch untereinander unabhängigen Parteien
- Unterscheidung: Transport durch Lieferer oder Erwerber

Nachweis für ig Lieferung

Neuerungen ab 1.1.2020

Transport/Versendung durch Lieferer

1. **Regelnachweis (A):** Unterlagen zum Versand oder zur Beförderung der Gegenstände

- (A) CMR unterzeichnet, Versicherungspolice, Luftfracht-Rechnung, Rechnung Spediteur
- Zwei sich nicht widersprechende Dokumente, ausgestellt von zwei verschiedenen Parteien, die vom Lieferer und Erwerber sowie untereinander unabhängig sind

2. **Alternative Nachweise (B)**

- Ein Dokument der Regelnachweise (A) und
- Ein Dokument (B), das den Versand oder die Beförderung bestätigt
- (B) Versicherungspolice Transport, Zahlungsbeleg für Transport, Beleg durch öffentliche Behörde, Bestätigung Lagerinhaber
- Ausgestellt von zwei verschiedenen Parteien, die vom Lieferer und Erwerber sowie untereinander unabhängig sind

3. **Problematisch: Beförderung durch Lieferer**

Nachweis für ig Lieferung

Neuerungen ab 1.1.2020

Transport/Versendung durch Erwerber

1. Schriftliche Erklärung des Erwerbers

- Inhalt der Erklärung entspricht grundsätzlich Gelangensbestätigung
- Erklärung muss dem Lieferer spätestens 10 Tage nach Ablauf des Liefermonats vorliegen

2. Zusätzlich:

- Regelnachweis: Zwei Belege laut A
- Alternativer Nachweis: Ein Beleg laut A und ein Beleg laut B

3. Problematisch: Beförderung durch Erwerber

Nachweis für ig Lieferung

Umsetzung in Deutschland

- § 17a UStDV- neue Fassung – Gelangensvermutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen
- § 17b UStDV- neue Fassung – Gelangensnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen

Nachweis für ig Lieferung

Umsetzung in Italien

- Noch keine Informationen verfügbar
- Für Praktiker große Unsicherheit
- Diskussion in der Fachliteratur
 - Berechtigte Sorge, dass bisherige Verwaltungspraxis nicht mehr anwendbar ist, dass Nachweiserbringung aufwändig und kompliziert wird, bzw. bei Beförderung durch Lieferer oder Erwerber unmöglich ist
 - Aufmerksamere Kommentare vertreten Auffassung – analog zu Deutschland und Österreich – dass bisherige Regelung aufrecht bleibt, dass für den Nachweis intern die Staaten auch andere Regelungen vorsehen können
 - Es bleibt jedoch die Problematik, dass die bisherige interne Nachweisregelung nur über Verwaltungspraxis vorgesehen ist .

USt-IDNr., ZM

Derzeitiger Stand Deutschland

- USt-IDNr.
 - Gültige USt-IDNr. des tatsächlichen Abnehmers (qualifizierte Bestätigungsanfrage lt. FinVerw)
 - EuGH – formelles Erfordernis – keine Versagung Steuerbefreiung wenn materielle Voraussetzungen für Steuerbefreiung gegeben und wenn Lieferer alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und Nachweis Unternehmereigenschaft
 - Bis zur USt-VA Abgabe
 - Korrekturen bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor FG
- Zusammenfassende Meldung
 - Steuererklärung

USt-IDNr., ZM, Intrastat

Derzeitiger Stand – Italien

- Eintragung VIES/MIAS-Datei
 - Nur formelles Erfordernis – Anerkennung EuGH-Rechtsprechung durch Kassationsgericht erst 2018 und durch Verwaltungspraxis (Videoforum 23.1.2019) – Verweis auf künftige formalrechtliche Voraussetzung
 - Praktisches Problem der qualifizierten Bestätigung; elektronische Anfrage derzeit unverbindlich
- Intrastat - ZM
 - Bislang bestand Korrekturmöglichkeit (geringe Verwaltungsstrafen)
 - Meldung keine materiell-rechtliche Voraussetzung für ig Lieferung (aber Möglichkeit für Nachweis)

USt-IDNr., ZM

Neuerungen ab 1.1.2020

Materiell-rechtliche Voraussetzung für steuerfreie ig Lieferung

1. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (bzw. VIES/MIAS-Datei)

- Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwSt-SystRL
- Erhebliche Bedeutung: Dokumentation der Mitteilung und Prüfung vor der ig Lieferung
- Aktueller Stand in Deutschland (Gesetzesentwurf)
- Aktueller Stand in Italien (keine Informationen)

2. Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung

- Versagung Steuerfreiheit wenn ZM nicht oder nicht ordnungsgemäß
- Meldung der igL im korrekten Meldezeitraum
- Aktueller Stand in Deutschland (Gesetzesentwurf)
- Aktueller Stand in Italien (keine Informationen)

Vielen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit !