



## INHALT I. 2019

- EU Richtlinie: Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen
- EuGH: Unionsrechtswidrigkeit des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs
- EuGH: Motivtest bei der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall
- EU JTPF: Koordinierter Ansatz für die Verrechnungspreiskontrolle in der EU
- EU JTPF: Anwendung des Profit Splits als Verrechnungspreismethode innerhalb der EU
- ECOFIN: Digitalsteuer
- BFH: Arbeitslohncharakter eines Signing Bonus'
- BFH: Organe einer juristischen Person können zugleich ständige Vertreter sein
- BMF: Akzeptanz sanierungsbedingt fremdunüblicher Bedingungen
- BMF: Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren
- BMF: Neues Schreiben zu Umlageverträgen
- Österreich: Konsultationsvereinbarung zur Grenzgängerregelung
- Kasachstan: Umsetzung des BEPS Action Item 13

### ■ EU Richtlinie: Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Mit Richtlinie 2018/882/EU beschäftigt sich die EU erneut mit aggressiver Steuerplanung und gibt den Mitgliedsstaaten ein neues Instrument zu deren Bekämpfung an die Hand: Erhöhte Transparenz soll den europäischen Finanzverwaltungen Informationen zu den Strategien Steuerpflichtiger zur Gewinnverlagerung und -kürzung verschaffen. Diese Informationen können dann genutzt werden, um Steuerschlupflöcher zu schließen.

**Hintergrund:** Die Zielsetzung der neuen EU-Richtlinie ist nur indirekt die Unterbindung aggressiver Steuerplanung: Vielmehr soll den Gesetzgebern der einzelnen Länder ausreichend Informationen über die Taktiken Steuerpflichtiger zur Gewinnverlagerung und -kürzung an die Hand gegeben werden, um Gesetzeslücken und -spielräume zu schließen und somit das Steueraufkommen zu sichern.

Zudem soll die Anzeigepflicht abschreckende Wirkung entfalten: Implizite Hoffnung ist, dass wer seine Gestaltungen anzeigen muss, weniger aggressiv planen wird.

Die Mitgliedsstaaten haben die Richtlinie bis zum 31.12.2019 ins nationale Recht umzusetzen.

**Inhalt:** Die Richtlinie sieht vor, dass Steuerpflichtige eigenständig grenzüberschreitende Gestaltungen im eigenen Unternehmen identifizieren und melden. Was unter grenzüberschreitender Gestaltung zu verstehen ist, gibt derzeit noch Anlass für Unsicherheiten. Grundsätzlich definiert die Richtlinie Gestaltungen anhand einer Reihe an Kennzeichen (Hallmarks). Wesentlicher Bestandteil ist dabei der sogenannte „Main Benefit Test“. Dieser stellt darauf ab, dass der Steuervorteil (einer) der Hauptvorteile ist, den der Steuerpflichtige Ex Ante, d. h. bevor er die gewählte Strukturierung angestoßen hat, erwarten konnte.

Der Main Benefit Test ist das „vor die Klammer gezogene“ Kriterium für eine Reihe an Kennzeichen, die bei isolierter Betrachtung allein nicht zu einer Anzeigepflicht führen. Liegt das jeweilige Kennzeichen jedoch vor und wird darüber hinaus der Main Benefit Test erfüllt, liegt eine grenzüberschreitende Gestaltung vor, die nach Wille der EU der nationalen Steuerverwaltung anzuzeigen ist.

Die Ex-Ante-Betrachtung führt dazu, dass die Frage, ob der Steuervorteil tatsächlich erlangt wurde, hinter der reinen Absicht einen solchen zu erzielen, zurücktritt. Selbst wenn der Steuervorteil sich nicht materialisiert, ist der Main Benefit Test entsprechend erfüllt. Theoretisch dürften somit „zufällige“ Gestaltungen nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen; praktisch kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung das Nichtanzeigen einer Gestaltung auf Basis einer behaupteten Zufälligkeit akzeptiert.

Das reine Anzeigen der grenzüberschreitenden Steuergestaltung zieht noch keine negativen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen nach sich. Angezeigt werden müssen nämlich auch legale Gestaltungen.

**Anmerkung:** Da der Begriff der Steuergestaltung im Sinne der Richtlinie reichlich schwammig ist, kann damit gerechnet werden, dass die deutsche Finanzverwaltung nach Umsetzung ins deutsche Recht mit Anzeigen überlaufen sein wird.

Derzeit ergibt sich aus der Richtlinie nicht, dass eine „Falschmeldung“ zu negativen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen führen könnte. Dagegen sieht die Richtlinie Sanktionen für Steuerpflichtige vor, die grenzüberschreitende Gestaltungen nicht melden.



Daher empfehlen wir Steuerpflichtigen, sich mit allen Hallmarks zu beschäftigen und die eigenen Strukturen und Prozesse darauf zu überprüfen, ob Steuergestaltungen im Sinne der Richtlinie bestehen. Im Zweifelsfall sollten sich Steuerpflichtige aber mangels Sanktion von Falschmeldungen nicht scheuen, potenzielle Gestaltungen zu melden.

### ■ **EuGH: Unionsrechtswidrigkeit des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs**

Mit Urteil vom 20.09.2018 hat der EuGH in der Rechtssache EV (C-685/16) geurteilt, dass das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.

**Hintergrund:** Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg sieht vor, dass bestimmte Dividenden bei Ermittlung des Gewerbeertrags gekürzt werden. Das verringert die zu zahlende Gewerbesteuer. Zu kürzende Dividenden beziehen sich auf Gewinnanteile aus ausländischen Kapitalgesellschaften, an denen der Steuerpflichtige seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen eine Beteiligung von mindestens 15 % hält.

**Sachverhalt:** Eine deutsche Gesellschaft bezog Dividenden von einer australischen Kapitalgesellschaft, die wiederum aufgrund von Anteilen an einer philippinischen Kapitalgesellschaft Dividenden bezog. Aufgrund des Enkelprivilegs konnte für die Ausschüttungen der philippinischen Gesellschaft das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 7 GewStG genutzt werden. Die australische Gesellschaft erfüllte jedoch nicht die notwendigen Aktivitätsvoraussetzungen, sodass das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg hier nicht zur Anwendung kam.

**Urteil:** Da das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg des § 9 Nr. 7 GewStG für ausländische Tochtergesellschaften strengere Voraussetzungen vorsieht als § 9 Nr. 2a GewStG (insbesondere Aktivitätsvoraussetzungen), sieht der EuGH darin eine unionsrechtswidrige Diskriminierung und Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. § 9 Nr. 7 GewStG stelle eine unwiderlegbare Missbrauchsvermutung auf, die sich nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses rechtfertigen lasse.

**Anmerkung:** Steuerpflichtige mit mehrstufigen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften sollten prüfen, ob sich durch das neue Urteil möglicherweise Schachtelprivilegien nutzen lassen, die bisher versagt worden waren.

### ■ **EuGH: Exkulpationsmöglichkeit bei der Hinzurechnungsbesteuerung im Drittstaatenfall**

Der EuGH hat mit Urteil vom 26.02.2019 (C-135/17) entschieden, dass unter bestimmten Umständen die Hinzurechnungsbesteuerung eine ungerechtfertigte Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellen kann. Namentlich ist dies der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen keine Möglichkeit gegeben wird, wirtschaftliche Gründe für die Investition im Niedrigsteuerland anzugeben und so die Hinzurechnungsbesteuerung abzuwenden, zugleich der hinzurechnende Staat aber die Möglichkeit hätte mittels

Informationsaustausch mit dem anderen Staat zu prüfen, ob die vom Steuerpflichtigen angegebenen wirtschaftlichen Gründe für die Geschäftstätigkeit im Niedrigsteuerland tatsächlich gegeben sind.

**Hintergrund:** Mittels der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG möchte der deutsche Gesetzgeber die Verschiebung leicht beweglicher Einkünfte in Niedrigsteuerländer verhindern bzw. neutralisieren. Da insofern keine inländischen Einkünfte betroffen sind, liegt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor. Fraglich war, inwieweit eine solche Beschränkung berechtigt ist bzw. „übers Ziel hinaus schießt“.

**Sachverhalt:** Im vorliegenden Sachverhalt hielt eine deutsche Gesellschaft Anteile an einer Schweizer Gesellschaft, welche wiederum einer deutschen Gesellschaft Liquidität zur Verfügung stellte. Als Vergütung zahlte die deutsche Gesellschaft der Schweizer Gesellschaft eine Erlösbeteiligung. Der deutsche Fiskus sah darin Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter und wandte entsprechend die Hinzurechnungsbesteuerung an.

**Urteil:** Der EuGH entschied, dass die Hinzurechnungsbesteuerung die Kapitalverkehrsfreiheit zwar einschränkt, diese Einschränkung jedoch soweit gerechtfertigt ist, wie sie der Vorbeugung von Steuerhinterziehung und -umgehung dient.

Trotzdem kann die Hinzurechnungsbesteuerung zu weit gehen und somit die Kapitalverkehrsfreiheit ungerechtfertigt einschränken. Das ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen jegliche Möglichkeit genommen wird, wirtschaftliche Gründe für die gewählte Strukturierung vorzulegen und so zu beweisen, dass es sich dabei nicht um eine rein künstliche Gestaltung handelt (Exkulpation). Selbst in diesen Fällen geht die Einschränkung durch die Hinzurechnungsbesteuerung aber nur dann zu weit, wenn dem hinzurechnenden Mitgliedsstaat die Möglichkeit fehlt nachzuprüfen, ob die wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Gestaltung tatsächlich gegeben waren. Diese Möglichkeit der Nachprüfung ergibt sich im Drittstaatenzusammenhang insbesondere aus bilateralen Vereinbarungen über die Zusammenarbeit und Mechanismen zum Austausch von Informationen.

Bestehen hinreichend Amtshilfemöglichkeiten zum Informationsaustausch und können die Mitgliedsstaaten entsprechend prüfen, ob die vom Steuerpflichtigen angegebenen wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Gestaltung tatsächlich gegeben sind, stellt die Hinzurechnung eine ungerechtfertigte Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar.

**Anmerkung:** Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung steht seit Jahren scharf in der Kritik. Die fehlende Exkulpationsmöglichkeit im Dritt-

staatenzusammenhang ist mit eines der am schärfsten kritisierten Elemente. Insofern ist das Urteil grundsätzlich zu begrüßen. Nichtsdestotrotz hängt die Hinzurechnung in diesen Fällen davon ab, ob die Bundesrepublik entsprechende Amtshilfevereinbarungen mit dem jeweiligen Staat abgeschlossen hat: Darauf hat der Steuerpflichtige evident keinen Einfluss.



### ■ EU JTPF: Koordinierter Ansatz für die Verrechnungspreiskontrolle in der EU

Das EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) hat sich mit der Notwendigkeit koordinierter Betriebsprüfungen im Verrechnungspreisbereich innerhalb der EU beschäftigt. Der daraus entstandene Report („A coordinated approach to transfer pricing controls within the EU“; Oktober 2018) identifiziert bestehende Verfahren zur Zusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen innerhalb der EU und gibt Empfehlungen, wie die administrative Zusammenarbeit verbessert werden kann.

**Hintergrund:** Nicht erst seit Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) stehen Verrechnungspreissachverhalte im Fokus vieler Finanzverwaltungen. Diese sind naturgemäß bi- bzw. multilateral und führen somit leichter als rein nationale Sachverhalte zu Doppelbesteuerung oder weißen Einkünften; beides ist unerwünscht.

Entsprechend nehmen die Versuche zu, durch die grenzüberschreitende Zusammenarbeit von Finanzverwaltungen Verrechnungspreissachverhalte vollumfänglich zu prüfen.

**Inhalt:** Der Report identifiziert drei grundlegende Ansätze zur internationalen Zusammenarbeit von Finanzverwaltungen.

#### 1. Aktive und passive Präsenz:

Auf Basis der EU-Amtshilferichtlinie (RI 2011/16/EU) soll es Finanzbeamten gestattet sein, physisch in den Amtsräumen und bei den Ermittlungen anderer Finanzverwaltungen anwesend zu sein (passive Präsenz) und im Rahmen der Ermittlungen Einzelpersonen zu befragen und Aufzeichnungen zu prüfen (aktive Präsenz).

## 2. Simultanprüfung

Im Rahmen von Simultanprüfungen verständigen sich zwei oder mehr Finanzverwaltungen, die Betriebsprüfung bei einem oder mehreren Steuerpflichtigen im jeweiligen Hoheitsgebiet zeitgleich stattfinden zu lassen. Ziel ist der Informationsaustausch.

## 3. Joint Audit (koordinierte Außenprüfung)

Hierbei schließen sich Vertreter mehrerer Finanzverwaltungen zu einem Team zusammen; Ziel ist die einvernehmliche Feststellung eines Sachverhalts. Darüber hinaus kann ein zusätzliches Ziel sein, zu einer rechtlich verbindlichen Verständigung der ertragsteuerlichen Behandlung des geprüften Sachverhalts zu gelangen.

Der Report richtet sich insbesondere an die Steuerverwaltungen und Gesetzgeber der einzelnen Mitgliedsstaaten und ermutigt diese zur gesteigerten Zusammenarbeit. Für Steuerpflichtige ist ein Verständnis darüber, welche Verwaltungsverfahren im grenzüberschreitenden Verrechnungspreiszusammenhang bestehen, jedoch grundsätzlich ebenfalls von Vorteil, um die eigenen Rechte und Pflichten einordnen zu können.

**Anmerkung:** Mit steigender Zusammenarbeit wächst auch die Gefahr, dass Finanzverwaltungen „über den Steuerpflichtigen“ hinweg bei ihren ausländischen Kollegen Informationen ersuchen, die nicht für spezifische Sachverhalte erheblich sind („fishing expeditions“) und „im stillen Kämmerchen“ zu Vereinbarungen gelangen, deren Zustandekommen für den Steuerpflichtigen intransparent sind.

Dass viele Verwaltungsverfahren gerade im grenzüberschreitenden Kontext für Steuerpflichtige eine Black Box und deren Anhörungs- und Mitwirkungsrechte dabei beschränkt sind, ist bekannt und seit Jahren Gegenstand scharfer Kritik. Es ist folglich positiv zu werten, dass sich das EU JTPF dem Thema angenommen hat. Bis seitens der EU etwas Handfesteres als ein Statusreport mit unverbindlichen Empfehlungen ergeht, sollten sich Steuerpflichtige genau darüber im Klaren sein, welches Verwaltungsverfahren für sie relevant ist und welche Informationen im spezifischen Sachverhalt seitens der Finanzverwaltungen ausgetauscht werden können.

### ■ **EU JTPF: Anwendung des Profit Splits als Verrechnungspreismethode innerhalb der EU**

In Anbetracht immer komplexerer globaler Wertschöpfungsketten ist in vielen Fällen die Profit Split Methode (PSM) die einzige Möglichkeit für Steuerpflichtige, Liefer- und Leistungsbeziehungen fremdüblich zu verrechnen. Entsprechend hat das EU JTPF im März 2019 einen Report zur Anwendung der Profit Split Methode in der EU veröffentlicht.

**Hintergrund:** Im Gegensatz zur Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM), die, seitdem die OECD den Standardmethoden nicht mehr grundsätzlich den Vorzug vor den Gewinnmethoden gibt, einen echten Siegeszug hinter sich hat, wird die PSM als zweite geschäftsvorfallorientierte Gewinnmethode noch immer eher selten angewandt. Bis 2010 bezeichnete die OECD sie noch als Methode „of last resort“. Obwohl sie seit 2010 den anderen Verrechnungspreismethoden gleichgestellt ist, zieren sich viele Steuerpflichtige noch vor der Anwendung.

Das liegt in erster Linie daran, dass Profit Splits im Rahmen einer Betriebsprüfung beliebte Angriffspunkte sind, da sich die fremdübliche Quantifizierung des Splits selten hieb- und stichfest nachweisen lässt. Der Report des EU JTPF soll helfen, diese Verrechnungspreismethode weiter in der EU zu etablieren.

**Inhalt:** Die PSM ist die einzige Verrechnungspreismethode, die genutzt werden kann, wenn hochintegrierte Tätigkeiten vorliegen, in deren Rahmen alle Transaktionsparteien einzigartige und wertvolle Beiträge leisten.

Um die Anwendung der PSM künftig zu vereinfachen, hat das EU JTPF seine Arbeit in zwei Teile aufgeteilt. Der erste Teil wird im nun veröffentlichten Report behandelt. Es geht insbesondere um die Frage, wie die Gewinnaufteilung vorzunehmen ist.

Der Report benennt Faktoren, anhand derer in der Praxis besonders häufig Gewinne zwischen den Transaktionsparteien aufgeteilt werden. Dabei handelt es sich insbesondere um

- Faktoren, die sich auf Personen beziehen (z. B. Headcount oder Vergütung der Mitarbeiter),
- Faktoren, die sich auf den Umsatz bzw. das umgesetzte Volumen beziehen (z. B. Umsatz oder Volumen der umgesetzten Gegenstände oder Leistungen; diese Faktoren sollen in der Regel als zusätzliche neben anderen Faktoren herangezogen werden, d. h. insbesondere der Verplausibilisierung dienen),
- Faktoren mit Bezug zu Vermögenswerten (z. B. Lizenzgebühren, Wert der für die Transaktion wesentlicher Vermögenswerte; insb. auch Berücksichtigung immaterieller Vermögenswerte, d. h. es wird geringerer Wert auf die buchhalterische Bewertung gelegt),
- Kostenbezogene Faktoren (z. B. operating expenses (OpEx), cost of goods sold (COGS) o. Ä.; insbesondere wenn es zur gemeinschaftlichen Wertschöpfung kommt),
- Sonstige, häufig einzelfallbezogene Faktoren.

**Anmerkung:** Der Versuch, die Schwierigkeiten, die die PSM mit sich bringt, praxisnah zu lösen und konkrete Beispiele für mögliche Aufteilungsschlüssel zu geben, kann für viele Steuerpflichtige eine echte Hilfestellung darstellen. Das einmal dahingestellt, macht das EU JTPF bereits im Report deutlich, dass sich die EU Mitgliedsstaaten nicht vollständig darüber im Klaren sind, wie bestimmte Schlüssel zu quantifizieren sind. Entsprechend sei Steuerpflichtigen empfohlen, zunächst die bereits etablierten Verrechnungspreismethoden zu nutzen und dann zu prüfen, inwieweit sich die Verrechnungspreismittlung über die PSM tatsächlich quantitativ von den einseitigen Methoden wie der Kostenaufschlagsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der TNMM unterscheidet. Damit kann einer häufig reflexartigen Anwendung einseitiger Methoden durch eine Betriebsprüfung erstmal der Wind aus den Segeln genommen werden.

### ■ ECOFIN: Digitalsteuer

Der Rat europäischer Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) hat signalisiert, dass die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in den folgenden Jahren mit eines der Fokusthemen der EU werden soll. Ziel ist, Besteuerungslücken hinsichtlich der Geschäftstätigkeit digitaler Unternehmen zu schließen und so die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.

**Hintergrund:** In der jüngeren Vergangenheit haben die niedrigen Steuerquoten großer Digitalkonzerne immer wieder für Aufsehen gesorgt und waren nicht zuletzt einer der Anstoßfaktoren für das OECD BEPS-Projekt. Die Steuersysteme der EU-Mitgliedsstaaten sind nicht ausgerüstet für die mit der Digitalisierung verbundenen typischen Tätigkeiten aus der Ferne mit geringer oder gänzlich ohne physische Präsenz. Somit ist Ort der Besteuerung derzeit noch häufig nicht der Ort, an dem die eigentliche Wertschöpfung stattfindet. Erklärtes Ziel der EU ist daher die Schaffung eines fairen und effizienten Steuersystems im digitalen Binnenmarkt.

**Inhalt:** Die OECD ist die wichtigste supranationale Organisation, die im Bereich der internationalen Besteuerung multilaterale, internationale Lösungen vorschlägt. Derzeit arbeitet sie an einem Vorschlag zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Die EU plant mit Hinblick auf die Vorschläge der OECD die Mitgliedsstaaten zur Umsetzung ins nationale Steuerrecht zu verpflichten. Angesichts der zunehmenden Dominanz digitaler Firmen fürchtet die EU jedoch unkoordinierte Einzelmaßnahmen der Mitgliedsstaaten, die zur Fragmentierung des Binnenmarktes und Wettbewerbsverzerrung führen könnten. Der ECOFIN möchte deshalb zeitnah eine Zwischenlösung installieren, die diesen negativen Implikationen entgegenwirken soll.

Der Kompromissvorschlag, den die ECOFIN nun vorlegt, ist inhaltlich noch nicht sehr aussagekräftig. Wichtigstes Element ist der Vorschlag, den Digitalsteuersatz im gesamten Binnenmarkt auf 3 % festzulegen und nur Unternehmen heranzuziehen mit Umsätzen in Höhe von mindestens 750 Mio. EUR.

**Anmerkung:** Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist ein heiß diskutiertes Thema, das aufgrund der teilweise signifikant unterschiedlichen Ansichten der einzelnen Mitgliedsstaaten aller Voraussicht nach noch einige Jahre diskutiert werden wird, bevor es tatsächlich Eingang in den nationalen Gesetzen findet. Steuerpflichtige sollten das Thema dennoch beobachten: Derzeit stehen noch nicht alle EU Mitgliedsstaaten hinter dem Vorschlag, sodass zu erwarten ist, dass Anpassungen an den nun veröffentlichten Kompromissvorschlag aufgenommen und aufgrund der Dringlichkeit des Themas möglicherweise relativ schnell umgesetzt werden.



### ■ BFH: Arbeitslohncharakter eines Signing Bonus

Der BFH hat mit Urteil vom 11.04.2018 bestätigt, dass es sich bei einem Signing Bonus um Arbeitslohn handelt, der entsprechend im Rahmen der Allokation des Besteuerungsrechts wie Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit nach Art. 15 DBA Deutschland-Schweiz zu behandeln ist.

**Hintergrund:** Art. 15 DBA Deutschland-Schweiz folgt dem Grundsatz, dass Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Da es sich bei einem Signing Bonus jedoch um eine Zahlung handelt, die der eigentlichen Tätigkeit vorgelagert ist, d. h. der künftige Arbeitnehmer tatsächlich noch keine Arbeit im Tätigkeitsstaat ausgeübt hat, war fraglich, ob ein hinreichend konkreter Zusammenhang mit der künftigen Tätigkeit bestand, Deutschland als (künftigem) Tätigkeitsstaat bereits das Besteuerungsrecht zuzuordnen ist.

**Sachverhalt:** In dem dem BFH vorgelegten Fall war einem Wissenschaftler mittels einer Einmalzahlung („Signing Bonus“) ein Anreiz gegeben

worden, seine bisherige Stelle aufzugeben und zum künftigen, inländischen Arbeitgeber zu wechseln. Der Signing Bonus hätte zurückgezahlt werden müssen, wenn sich der Wissenschaftler innerhalb einer 5-Jahresfrist entschlossen hätte, das Arbeitsverhältnis wieder zu verlassen.

**Urteil:** Der BFH entschied, dass Deutschland als künftigen Tätigkeitsort das Besteuerungsrecht des Signing Bonus zusteht. Das zeitliche Auseinanderfallen der Zahlung des Bonus und der Aufnahme der Tätigkeit sei unschädlich, da die Verteilung des Besteuerungsrechts unabhängig sei vom Zeitpunkt der Zahlung der zugrundeliegenden Vergütung.

Zu berücksichtigen sei auch, dass im Falle eines Ausscheidens des Wissenschaftlers innerhalb einer 5-Jahresfrist der Signing Bonus zurückzahlen sei. Damit sei der Bonus nicht als reines Anreizinstrument zur Arbeitsvertragsunterzeichnung, sondern als Vergütung für ein mindestens fünf Jahre währendes Arbeitsverhältnis im Inland anzusehen.

Die Anwendung der Grenzgängerregelung nach Art. 15a DBA Deutschland-Schweiz führe ebenfalls nicht zu einer abweichenden Einschätzung.

**Anmerkung:** Das Urteil steht in Einklang mit bisheriger Rechtsprechung und ist somit positiv zu bewerten. Insbesondere unterliegt nachträglich ausgezahlter Arbeitslohn ebenfalls der Besteuerung im Tätigkeitsstaat, sodass insofern nun klargestellt ist, dass die Grundsätze für nachträglich gezahlte Vergütungen für unselbstständige Arbeit auch für im Vorfeld der Tätigkeit gezahlte Vergütungen anwendbar sind. Dennoch ist der Grund für die Zahlung eines Bonus' immer bei der Einordnung des Sachverhalts zu berücksichtigen. Das Urteil kann also nicht als Freifahrtschein angesehen werden, sämtliche Zahlungen eines inländischen Arbeitgebers an einen ausländischen Arbeitnehmer als Arbeitslohn einzustufen und das Besteuerungsrecht entsprechend dem Tätigkeitsstaat zuzuordnen.

#### ■ **BFH: Organe einer juristischen Person können zugleich ständige Vertreter sein**

Mit Urteil vom 23.10.2018 kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass Geschäftsführer von ausländischen juristischen Personen ständige Vertreter im Sinne des § 13 AO sein können.

**Hintergrund:** In der Vergangenheit war finanzgerichtliche Rechtsprechung, dass der Inhaber eines Unternehmens nicht zugleich dessen ständiger Vertreter sein kann. Unternehmer und ständiger Vertreter mussten verschiedene Personen sein. Ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei den Sachanweisungen dieses Unternehmens unterliegt. Der ständige Vertreter ist subsidiär zu

§ 12 AO, der Betriebsstätte, steuerlicher Anknüpfungspunkt. In DBA-Fällen eröffnet der ständige Vertreter nach deutschem Recht die Möglichkeit einer Vertreterbetriebsstätte im Inland.

**Sachverhalt:** Der Geschäftsführer einer Luxemburger juristischen Person, der zugleich Mehrheitsgesellschafter war, hatte einen seiner Wohnsitze in Deutschland. Von dieser Wohnung übte er regelmäßig geschäftliche Aktivitäten aus. Die Finanzverwaltung ordnete ihn entsprechend als ständigen Vertreter i. S. d. § 13 AO ein und entschied, dass die Luxemburger Gesellschaft somit im Inland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sei.

**Urteil:** Der BFH urteilte – entgegen bisheriger finanzgerichtlicher Rechtsprechung, dass ein Geschäftsführer trotz seiner Stellung als Organ einer juristischen Person – ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO sein kann. An der notwendigen Personenverschiedenheit – die im Fall von Personenunternehmen nicht gegeben sei – fehle es im Fall der juristischen Person nicht. Die nach § 13 AO notwendige Geschäftsbesorgung umfasse auch geschäftsführende Tätigkeiten eines Organs. Bei entsprechender Intensität könne ein Organ einer juristischen Person nachhaltig für ein Unternehmen tätig sein und dabei zugleich dessen Sachanweisungen unterliegen.

Der BFH weist explizit darauf hin, dass ein Organ einer Kapitalgesellschaft entsprechend auch eine Vertreterbetriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne darstellen kann.

**Anmerkung:** Das Urteil birgt für Unternehmen das Risiko, dass künftig verstärkt Organe ausländischer juristischer Person als ständige Vertreter i. S. d. § 13 AO eingeordnet werden und die entsprechende Kapitalgesellschaft mit sämtlichen Konsequenzen in Deutschland beschränkt steuerpflichtig wird. Im DBA-Fall besteht somit das gesteigerte Risiko von Vertreterbetriebsstätten. Wir empfehlen juristischen Personen mit Organen, die einen engen Bezug zum Inland haben – beispielsweise mit Wohnsitz in Deutschland oder häufige Home-Office-Tätigkeit – sorgfältig zu prüfen, ob ein derartiges Risiko besteht und gegebenenfalls entsprechende Gegenmaßnahmen einzuleiten.



### ■ BMF: Akzeptanz sanierungsbedingt fremdunüblicher Bedingungen

Mit Urteil vom 31.05.2018 hatte der EuGH im Fall Hornbach-Baumarkt AG (C-382/16) geurteilt, dass Korrekturen nach § 1 AStG gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen können. Der Verstoß liege darin, dass, anders als im internationalen Zusammenhang, im rein nationalen Kontext fremdunübliche Bedingungen keine Verrechnungspreiskorrektur nach sich ziehen. Im internationalen Kontext können fremdunübliche Bedingungen im Konzernkontext allerdings aus wirtschaftlichen Gründen notwendig werden. Derzeit fehlt es an einer Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, Gründe für die wirtschaftliche Notwendigkeit fremdunüblicher Konditionen im grenzüberschreitenden Fall vorzubringen und somit Verrechnungspreiskorrekturen abzuwenden. Mit Schreiben vom 06.12.2018 setzt die deutsche Finanzverwaltung das EuGH-Urteil zur Akzeptanz sanierungsbedingt fremdunüblicher Konditionen im Rahmen grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsbeziehungen um.

**Hintergrund:** In dem dem EuGH vorgelegten Fall Hornbach-Baumarkt gab die deutsche Muttergesellschaft unentgeltlich Patronatserklärungen für niederländische Tochtergesellschaften ab. Diese waren notwendig, damit die niederländischen Tochtergesellschaften ihren Geschäftsbetrieb aufrechterhalten konnten. Ohne diese Patronatserklärungen wären die Töchter nicht in der Lage gewesen, für den weiteren Geschäftsbetrieb notwendige Bankkredite aufzunehmen. Mangels Möglichkeit, diese sachbezogenen, wirtschaftlichen Gründe für die unentgeltliche Patronatserklärung vorzubringen, kam es im Rahmen der Betriebsprüfung zu Verrechnungspreisanpassungen.



Insbesondere in Krisensituationen, in denen der Konzernrückhalt wichtig für das Überleben einzelner Gesellschaften oder sogar der ganzen Gruppe ist, stellt die Gefahr von Korrekturen von Verrechnungspreisen, die aufgrund der Krisensituation vom Fremdvergleichspreis abweichen, Steuerpflichtige vor echte Probleme: Eine ohnehin schon in ihrer Existenz bedrohte Gruppe muss mit Doppelbesteuerung rechnen, wenn

aufgrund wirtschaftlicher Faktoren fremdunübliche Zahlungen korrigiert werden. Das neue Schreiben schränkt dieses grundsätzliche Problem zumindest ein.

**Inhalt:** Mit dem neuen BMF-Schreiben signalisiert die deutsche Finanzverwaltung erstmals Bereitschaft, fremdunübliche Bedingungen zu akzeptieren. Dabei wird aber sehr eng definiert, wann ein solcher Escape genutzt werden kann: Dem Steuerpflichtigen wird nämlich nur gestattet, sachbezogene, wirtschaftliche Gründe für das Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz nachzuweisen, wenn sanierungsbedingte Maßnahmen dieses Abweichen erforderlich machen. Die Nachweispflicht der Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit der nahestehenden Person bzw. Unternehmensgruppe liegt beim Steuerpflichtigen.

Darüber hinaus beschränkt das BMF den räumlichen Anwendungsbereich: Für Drittstaatenfälle hat der Steuerpflichtige auch weiterhin nicht die Gelegenheit, im Falle von sanierungsbedingten Maßnahmen eine Korrektur zu verhindern.

**Anmerkung:** Dieses erstmalige Signal der Möglichkeit eines Escapes kann als positives Zeichen für Steuerpflichtige gewertet werden. Dieses Mal dahingestellt, ist der Anwendungsbereich mit dem Abstellen auf sanierungsbedingte Maßnahmen sowie dem Ausklammern von Drittstaatsverhalten so eng gewählt, dass sich daraus eine für die meisten Steuerpflichtigen im Tagesgeschäft geringe Relevanz ergeben dürfte.

### ■ BMF: Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren

Etwas zeitgleich mit dem EU JTPF (vgl. oben) hat sich auch das BMF mit grenzüberschreitenden Verwaltungsverfahren beschäftigt (BMF vom 09.10.2018). Anstelle der Verbesserung von Kontrollsystemen setzte sich das BMF mit Verfahren zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen im Falle von Gewinnberichtigungen auseinander. Ähnlich wie das EU JTPF geht das BMF nicht auf Neuerungen ein, sondern fast bestehende Verfahren zusammen und gibt Hinweise auf den Verfahrenshergang.

**Hintergrund:** Grundsätzlich können Doppelbesteuerungen durch Verständigungs- und Schiedsverfahren beseitigt werden.

**Inhalt:** Verständigungsverfahren ergeben sich aus dem jeweiligen DBA. Hierbei ist darauf zu achten, dass DBA in der Regel – und im Gegensatz zum Verständigungsverfahren nach Schiedskonvention – keinen Einigungszwang der involvierten Finanzverwaltungen vorsehen. Das einmal dahingestellt, sehen manche (insbesondere neuere) DBA die Möglichkeit vor, nach erfolglosem Verständigungsverfahren ein Schiedsgericht anzurufen. Hierbei ist sorgfältig auf die Bestimmungen des einzelnen DBA abzustellen.

Auch Schiedsverfahren setzen ein (erfolgloses) Verständigungsverfahren voraus. Bereits im Antrag auf das Verständigungsverfahren ist darauf hinzuweisen, dass sich der Steuerpflichtige auf die europäische Schiedskonvention beruft. Im Anschluss an ein erfolgloses Verständigungsverfahren wird ein beratender Ausschuss von den involvierten Finanzverwaltungen angerufen. Dieser gibt eine Stellungnahme ab, an die sich die involvierten Finanzbehörden zu halten haben, es sei denn, sie gelangen doch noch zu einer Einigung außerhalb der Stellungnahme des beratenden Ausschusses. Es besteht Einigungszwang. Im EU/EWR-Zusammenhang ist der Weg über die Schiedskonvention in der Regel aus Sicht des Steuerpflichtigen der sichere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

**Anmerkung:** Steuerpflichtige sollten sich bewusst sein, dass mehrere Möglichkeiten bestehen, Doppelbesteuerung zu beseitigen. Angesichts der sehr langen Verfahren und einer gewissen Intransparenz, die diesen innewohnt, sollten Steuerpflichtige aber Doppelbesteuerung gar nicht erst aufkommen lassen und sich stattdessen regelmäßig mit ihrer Verrechnungspreispolitik auseinandersetzen.

#### ■ **BMF: Neues Schreiben zu Umlageverträgen**

Im Rahmen des OECD BEPS-Projekts wurde die Behandlung von Kostenumlageverträgen angepasst. Das BMF ersetzt nun mit Schreiben vom 05.07.2018 seine bisherige Ansicht durch die neuen Vorgaben der OECD.

**Hintergrund:** Entwickeln mehrere Unternehmen in gemeinsamen Interesse einen Vermögenswert oder nehmen eine Dienstleistung in Anspruch bzw. erbringen diese, kommen Poolvereinbarungen in Betracht. Die Verrechnung erfolgt durch Umlagen. Mit einer der komplexesten Fragen im Rahmen der Verrechnung von Pools waren bisher die Quantifizierung von Ein- und Austrittszahlungen sowie die Aufteilung der laufenden Kosten auf Poolmitglieder. Aus Sicht der Finanzverwaltungen gelten Pools und die damit zusammenhängende Kostenumlage häufig als Instrument zur Gewinnverschiebung und sind daher regelmäßig Thema im Rahmen von Betriebsprüfungen.

**Inhalt:** Mit Abstellen auf die Vorgaben der OECD wird das BMF-Schreiben vom 30.12.1999 abgelöst. Die neue Regelung gestattet zwei Arten von Pools: Entwicklungspools, in deren Rahmen Vermögenswerte entwickelt, produziert oder erworben werden, und Dienstleistungspools, in deren Rahmen Dienstleistungen in Anspruch genommen bzw. erbracht werden.

Bei Entwicklungspools haben alle Teilnehmer des Pools Anspruch auf Rechte an dem zugrundeliegenden (Vermögens-)Wert.

Bei Dienstleistungspools wirken die Poolmitglieder unter gemeinsamer Beitrags- und Risikotragung zusammen, um Dienstleistungen zu erhalten oder zu erbringen.

Bisher war das BMF der Ansicht, dass ein Gewinnaufschlag auf die Umlage mangels Leistungsaustausch zwischen den Poolmitgliedern entfallen muss. Im Zuge eines verstärkten Fokus auf Wertschöpfung ist dies nicht mehr zwangsläufig der Fall. Stattdessen sollen die Beiträge der einzelnen Poolmitglieder zu Fremdvergleichspreisen vergütet werden; das schließt einen Kostenaufschlag somit nicht mehr grundsätzlich aus.

**Anmerkung:** Kostenumlageverträge und Pools waren bereits vor dem neuen BMF-Schreiben nicht immer leicht einzuordnen. Mit Anwendung der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Grundsätze verkompliziert sich die Situation aus Sicht von Steuerpflichtigen noch weiter. Auf beispielsweise die Frage, wie die Beiträge der einzelnen Poolmitglieder konkret zu quantifizieren sind, gibt das Schreiben keine praxisnahe Antwort. Stattdessen kommt nun die Problematik von Gewinnaufschlägen hinzu. Wann ein Aufschlag auf die Kosten vorzunehmen ist und wann die einfache Kostenumlage ausreicht, ist sorgfältig zu analysieren. Vor diesem Hintergrund empfehlen wir Steuerpflichtigen insbesondere bestehende Pools mit Blick auf die neuen Vorschriften einer gründlichen Prüfung zu unterziehen und entsprechende Anpassungen in der Verrechnung vorzunehmen.



#### ■ **Österreich: Konsultationsvereinbarung zur Auslegung der Grenzgängerregelung**

Mit Schreiben vom 18.04.2019 veröffentlichte das BMF die Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelungen nach Art. 15 DBA Deutschland-Österreich. Ziel ist die Konkretisierung diverser Streitfragen im Zusammenhang mit Grenzgängern.

**Hintergrund:** Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit im Sinne von Art. 15 DBA Deutschland Österreich werden grundsätzlich nach dem Tätigkeitsstaatprinzip besteuert, d. h. Besteuerung

der Einkünfte in dem Land, in dem der Arbeitnehmer die unselbstständige Arbeit ausübt.

Die Grenzgängerregelung sieht hiervon eine Ausnahme vor: Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit von Grenzgängern werden vom Tätigkeitsstaatprinzip abweichend im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers der Besteuerung unterworfen.

Die Frage, wer unter die Grenzgängerregelung fällt, ist ständiger Konfliktherd.

**Inhalt:** Im Rahmen der Konsultationsvereinbarung wurden diverse Zweifelsfragen geklärt und Begrifflichkeiten definiert. Für betroffene Steuerpflichtige wichtig sind insbesondere folgende Feststellungen:

Die Grenzgängerregelung stellt auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen in der Nähe der Grenze ab. Grenzzone wird definiert als Grenzstreifen von 30 km Luftlinie entlang der deutsch-österreichischen Grenze.

Entfällt die Grenzgängereigenschaft beispielsweise, weil der Steuerpflichtige nicht ausreichend regelmäßig an seinen Wohnsitz zurückkehrt, ist das Tätigkeitsstaatprinzip einschlägig.



Die Grenzgängereigenschaft setzt grundsätzlich die tägliche Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz voraus. Als Ausnahme von diesem Grundsatz geht die Grenzgängereigenschaft dann nicht verloren, wenn der Arbeitnehmer im gesamten Kalenderjahr innerhalb der Grenzzone beschäftigt ist und innerhalb dieser Zeit an höchstens 20 % seiner tatsächlichen Arbeitstage, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tagen nicht an seinen Wohnsitz zurückkehrt bzw. außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig ist.

Wird der Arbeitnehmer im Staat seines eigenen Wohnsitzes oder im Tätigkeitsstaat außerhalb der Grenzzone tätig, sind diese Tage als Nicht-rückkehrtage zu werten.

Krankheits- und Urlaubstage sowie Elternzeit zählen nicht zu den Nichtrückkehrtagen; erbringt der Arbeitnehmer diese Tage nicht an seinem Arbeitsort, ist dies für die Einordnung als Grenzgänger nicht schädlich. Dies sind allerdings die einzigen Ausnahmen, die den fehlenden täglichen Grenzübertritt rechtfertigen, d. h. die Grenzgängereigenschaft nicht gefährden. So bringt z. B. regelmäßig fehlender Grenzübertritt aufgrund von Home-Office-Aktivitäten die Grenzgängereigenschaft in Gefahr. Im Rahmen des Schichtdienstes und des Bereitschaftsdienstes am Arbeitsort, der an einem Kalendertrag beginnt und am nächsten Kalendertag endet, wird kein zusätzlicher schädlicher Kalendertag angenommen.

**Anmerkung:** Die Definition, wann ein Arbeitnehmer als Grenzgänger einzuordnen ist, wurde durch die Konsultationsvereinbarung verfeinert. Das ist grundsätzlich zu begrüßen. Im Zweifelsfall bleibt die Regelung insbesondere zur Berechnung der Nichtrückkehrtage jedoch kompliziert und fehleranfällig, sodass der Einzelfall genau zu prüfen ist.

### ■ Kasachstan: Umsetzung des BEPS Action Item 13

Obwohl Kasachstan kein OECD Mitglied ist, hat sich das Land zur Umsetzung des Action Items 13 des OECD BEPS-Projekts entschieden. Action Item 13 befasst sich mit Dokumentationspflichten im Rahmen grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsbeziehungen. Kasachstan übernimmt den dreigliedrigen Ansatz, namentlich Master File, Local File und Country-by-Country Reporting. Master und Local File sind für Wirtschaftsjahre, die nach dem 01.01.2019 beginnen zu erstellen, das Country-by-Country Reporting für Wirtschaftsjahre, die nach dem 01.01.2016 beginnen. Die Entscheidung der kasachischen Gesetzgeber zeigt, dass Finanzverwaltungen weltweit auf Verrechnungspreissachverhalte einen Fokus legen.



Bitte beachten Sie, dass diese Informationen eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Trotz sorgfältiger und gewissenhafter Bearbeitung aller Beiträge übernehmen wir keine Haftung für den Inhalt.