



Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.

Gefördert durch:



Bundesministerium  
für Wirtschaft  
und Klimaschutz

aufgrund eines Beschlusses  
des Deutschen Bundestages



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

# Verrechnungspreise in disruptiven Zeiten

Dokumentation der 6. AWW-Verrechnungspreis-  
fachtagung vom 14. Juni 2023

Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.

6. AWW-Fachtagung

## Verrechnungspreise in disruptiven Zeiten

14. Juni 2023 von 9:30–17:30 Uhr  
im kING, Ingelheim am Rhein



Gefördert durch:



aufgrund eines Beschlusses  
des Deutschen Bundestages

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

*Redaktion:* Silke Schröder, AWV e.V.  
Nicole Wingender, AWV e.V.

*Layout und Satz:* Cora Strasdat, AWV e.V.

Eschborn, November 2023  
AWV-Best.-Nr.: 35231-w

*Bildquellennachweise:* Adobe Stock/Victoria (S. 1)  
Rainer Oppenheimer (Fassade Winzerkeller, S. 9)  
Heike Rost (Fassade KING, S. 10)

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

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet abrufbar unter: <http://dnb.d-nb.de>

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	5
<b>Tagungsprogramm</b> .....	6
Werner Thumbs	
<b>Ein persönlicher Tagungsbericht</b> .....	8
Dr. Florian Sarnetzki	
<b>Zusammenfassung des Vortrags von Prof. Dr. Eisgruber und der Podiumsdiskussion</b> .....	13
Marie-Madeleine Diem   Nils Pippart   Javier Reche	
<b>Operational Transfer Pricing</b> .....	20
Dr. Claudia Dahle   Christian Danner   Maite Schachtebeck	
<b>Future of Working</b> .....	25
David Heckerodt   Philipp Kaiser   Günter Morlock   Oliver Wehnert	
<b>Immaterielle Wirtschaftsgüter</b> .....	27
Jana Heß-Mähnert   Dr. Isabel Ruhmer   Julia Stoltenberg	
<b>Besteuerungsverfahren, Nachhaltigkeit &amp; TP – Welchen Einfluss hat ESG auf Verrechnungspreise?</b> .....	32
Jean-Daniel Geisbüsch	
<b>Zusammenfassung des Vortrags von Michael Beckmann und der Podiumsdiskussion</b> .....	37
Axel Eigelshoven   Dr. Stefan Greil   Dr. Sebastian Schulz	
<b>Pillar I: Implikationen für die Gesamtwirtschaft, insbesondere Digital Service Tax, Amount B und Verfahrensrecht</b> .....	48
Dr. Martin Lagarden   Kirsten Rösel   Martin Wenke	
<b>Tax Certainty (ICAP, Joint Audits, MAP, APA &amp; Co.)</b> .....	52
Dr. Dan Bauer   Dr. Claudia Dahle   Thomas Wengenroth	
<b>Die Betriebsstätte nach dem AOA – immer noch das unbekannte Wesen?</b> .....	57
Dr. Arwed Crüger   Dr. Stefan Eymann	
<b>Finanztransaktionen</b> .....	59
Marie Totzek	
<b>Zusammenfassung des Ausblicksvortrags von Dr. Stefan Greil</b> .....	63
Prof. Jobst Wilmanns	
<b>Quo vadis? Kommentierung aktueller Entwicklungen und Ausblick</b> .....	65

# Vorwort

Im Juni dieses Jahres war es endlich so weit: der Beginn unserer lange erwarteten Fachtagung Verrechnungspreise. Lange erwartet war diese Veranstaltung aus verschiedenen Gründen: Die letzte derartige Veranstaltung hat bereits im Jahr 2018 stattgefunden und viele unserer Teilnehmerinnen und Teilnehmer – darunter auch viele Mitglieder unseres Arbeitskreises „Verrechnungspreise“ – hatten sich seit langem nicht mehr gesehen. Für diese war es daher einfach an der Zeit, endlich wieder einmal in netter Runde von Angesicht zu Angesicht aktuelle Themen zu besprechen, die alle im Arbeitsalltag umtreiben.

Die vorliegende Publikation dokumentiert die Inhalte der 6. Verrechnungspreisfachtagung, die am 14. Juni 2023 in Ingelheim am Rhein stattfand. Die ganze Veranstaltungsreihe geht auf die Initiative des Arbeitskreises „Verrechnungspreise“ der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung zurück und wird von den ehrenamtlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Arbeitskreises mit tatkräftiger Hilfe durch die hauptamtlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der AWW durchgeführt.

Das außerordentliche Engagement der Arbeitskreismitglieder und der von uns angesprochenen weiteren Referentinnen und Referenten kann ich gar nicht genug betonen und loben. Deren unermüdlicher Einsatz erfolgt ohne jede finanzielle Vergütung. Wir alle tun das aus Freude am Thema und an der Veranstaltung – und bei vielen merke ich auch, dass sie stolz sind, Teil dieser Veranstaltung zu sein. Ich behaupte mit großer Überzeugung: Ihr habt jedes Recht auf diesen Stolz und ich danke Euch und Ihnen allen von Herzen!

Ganz leicht war es nicht, wie Sie auch dem ausführlicheren Tagungsbericht entnehmen können: Wir hatten verschiedene Herausforderungen und Unwägbarkeiten zu stemmen: Kommen genügend Teilnehmer nach der langen Corona-Pause? Wie nehmen sie den neuen Veranstaltungsort an? Wie kommen wir selbst zurecht, was können wir übernehmen, was ist jetzt anders? Es war deshalb eine schwierige Vorbereitung, die uns (den Organisatoren und vor allem auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der AWW) einiges abverlangt hat, aber es hat sich wirklich wieder gelohnt.

Ich wünsche allen Leserinnen und Lesern der vorliegende Publikation viel Vergnügen und hoffe, dass sie an eine schöne Veranstaltung erinnert werden und vor allem, dass die Dokumentation jetzt schon Vorfreude auf die nächste Veranstaltung auslöst!

Ihr Werner Thumbs  
Ingelheim am Rhein, im Juli 2023



Werner Thumbs, Leiter des AWW-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“, initiierte die AWW-Fachtagungsreihe in 2009 und hat sie seitdem geleitet. Dieses Jahr moderierte er sowohl den Netzwerkabend im Winzerkeller (Bild oben) als auch den Hauptveranstaltungstag im Kongresszentrum KING in Ingelheim am Rhein.

# Tagungsprogramm

– VORMITTAG –

- 9:30–9:45 Uhr **Begrüßung und Eröffnung der Veranstaltung**  
Werner Thumbs, Leiter AWW-Arbeitskreis  
„Verrechnungspreise“, Profunda Verwaltungs-GmbH,  
Ingelheim am Rhein
- 9:45–10:10 Uhr **Verrechnungspreise:  
Zukunftsperspektiven zum Verfahrensrecht**  
Prof. Dr. Thomas Eisgruber, Hochschule Stralsund
- 10:10–11:00 Uhr **Erste Podiumsdiskussion:  
Diskussion zum Status Quo und von Ansätzen zur  
Verbesserung des Verfahrensrechts**
- Moderation: Werner Thumbs*
- Prof. Dr. Thomas Eisgruber, Hochschule Stralsund  
Prof. Dr. Axel Nientimp, WTS Düsseldorf  
Julia Stoltenberg, SAP SE, Walldorf  
Oliver Wehnert, EY Düsseldorf  
Thomas Wengenroth, Finanzamt Wiesbaden  
Anne Wenisch, BASF SE, Ludwigshafen
- 11:20–12:30 Uhr **Parallel-Workshop-Block I**
- > Operational Transfer Pricing
  - > Future of Working
  - > Immaterielle Wirtschaftsgüter
  - > Besteuerungsverfahren, Nachhaltigkeit & TP

# Tagungsprogramm

– NACHMITTAG –

13:30–14:00 Uhr **Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten**  
Michael Beckmann, SGS Germany GmbH, Hamburg

14:00–14:30 Uhr **Zweite Podiumsdiskussion:  
Diskussion zur Digitalisierung der Steuerfunktion**

*Moderation: Werner Thumbs*

Jana Heß-Mähnert, Evonik Industries AG, Essen  
David Schallenberg, Bayer AG, Leverkusen  
Dr. Alexander Totzek, PwC Hamburg  
Cornelia Wolff, EY Düsseldorf

14:50–16:00 Uhr **Parallel-Workshop-Block II**

- > Pillar I: Implikationen für die Gesamtwirtschaft, insbesondere Digital Service Tax, Amount B und Verfahrensrecht
- > Tax Certainty (ICAP, Joint Audits, MAP, APA und Co)
- > Die Betriebsstätte nach dem AOA – immer noch das unbekannte Wesen?
- > Finanztransaktionen
- > Interaktiver Workshop / Freie Diskussion zu OTP

16:30–17:00 Uhr **Abschlussvortrag, Ausblick**  
Dr. Stefan Greil, Bundesministerium der Finanzen, Berlin

17:00–17:15 Uhr **Kommentierung zum Ausblick**  
Prof. Jobst Wilmanns, Deloitte, Frankfurt am Main

17:15–17:30 Uhr **Zusammenfassung und Schlusswort**  
Werner Thumbs

**Werner Thumbs** Leiter des AWW-Arbeitskreises „Verrechnungspreise“;  
Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein

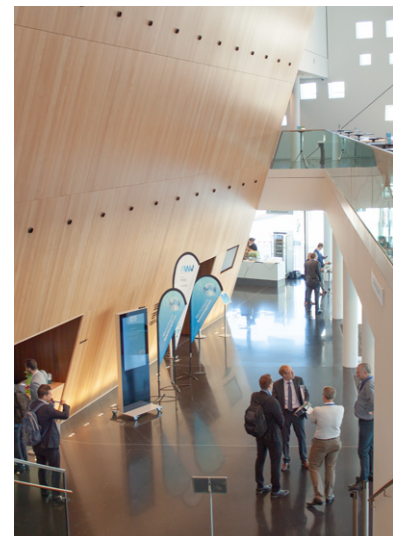
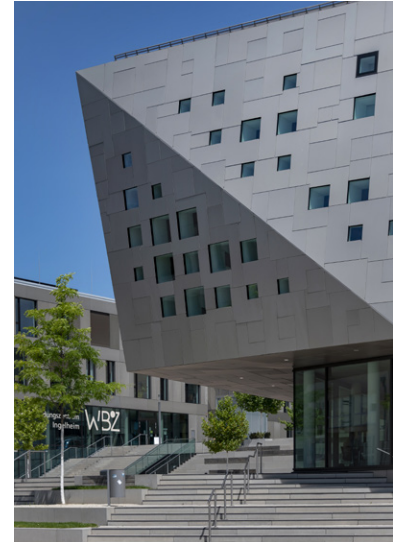
## Ein persönlicher Tagungsbericht

Für mich war unsere diesjährige Fachtagung eine ganz besonderes Event, da es meine letzte Veranstaltung als Tagungsleiter war. Das erklärt auch, warum der Bericht diesmal viel persönlicher abgefasst ist als meine vorherigen fünf Tagungsberichte.

In diesem Jahr haben wir erstmals nicht in Eschborn getagt, sondern im modernen Kongresszentrum Ingelheim, kurz KING. Ingelheim liegt nicht ganz so zentral wie Eschborn im Rhein-Main-Gebiet, aber es ist dennoch gut erreichbar. Der Tagungsort war – ich sage es mal so – eine Wucht: Hochmoderne, tolle Technik, ein wunderbarer Hauptsaal und viele Möglichkeiten für Workshops. Unsere Veranstaltung war so groß, dass wir das ganze KING belegt haben und zusätzlich noch einen Raum im nebenan gelegenen Weiterbildungszentrum. Das bietet hoffentlich sogar noch Erweiterungsmöglichkeiten, wenn unsere Veranstaltung noch größer werden sollte!

Doch zunächst brachte die diesjährige Veranstaltung – trotz unserer langjährigen Erfahrungen – besondere Herausforderungen mit sich, was unter anderem daran lag, dass wir den völlig neuen Veranstaltungsort hatten und nicht wussten, was nach fünf Jahren Pause, in der sich durch Corona die Teilnahmebereitschaft an Präsenzveranstaltungen durchaus geändert hat, auf uns zukommt. Das muss man auch vor dem Hintergrund sehen, dass die AWW eine Non-Profit-Organisation ist, die mit der Ausrichtung dieser Veranstaltung zunächst ein hohes wirtschaftliches Risiko eingeht und eine zu geringe Teilnehmerzahl wirtschaftlich kaum verkraften könnte. Natürlich war auch der ungebrochene fachliche Anspruch da, das Programm trotz vieler, teils auch sehr kurzfristiger Referentenwechsel auf dem gewohnt sehr hohen Niveau zu halten.

Für den Vorabend der Fachtagung hatten wir am 13. Juni 2023 mit dem Winzerkeller eine weitere tolle Location in Ingelheim, die zum „Networking“ hervorragend geeignet war. Rund 90 hungrige und durstige Personen nahmen an dieser „Aufwärmveranstaltung“ teil, und hungerten und dürsteten nicht nur nach Speisen und Getränken, sondern mindestens ebenso sehr nach Austausch und Informationen. Es fiel schon auf, dass damit bei insgesamt knapp 140 für die Hauptveranstaltung angemeldeten Teilnehmerinnen und Teilnehmern eine so große Zahl extra schon einen Tag früher kam. Praktisch alle Referenten waren da, aber es gab auch viele neue Gesichter, denn die Arbeitswelt ist in keiner Hinsicht in den vorangegangenen fünf Jahren stehen geblieben. Die Abendveranstaltung bot natürlich viele gute Gelegenheiten, neue Personen und „neue“ Firmen kennen zu lernen. Zudem hatten wir bei bildschöner Sonnenuntergang das Vergnügen, von Ralf Claus, dem Oberbürgermei-



Die Verrechnungspreisfachtagung fand in diesem Jahr zum ersten Mal in neuer Location statt: im Kongresszentrum KING in Ingelheim am Rhein.

ter von Ingelheim am Rhein, begrüßt zu werden. Ihm ist bekannt, dass das Steueraufkommen nicht vom Himmel fällt und dass sich Gemeinden und die Unternehmen ihre Einnahmen hart verdienen müssen. In seiner Begrüßungsrede hat er uns über die Stadt Ingelheim informiert, die reich an Geschichte und Gegenwart ist. Dabei hatte die Rede alles, was eine gute Rede haben sollte – sie war informativ, witzig und kurz!

Am 14. Juni 2023, dem Hauptveranstaltungstag, haben wir uns von 9:30 Uhr bis 17:30 Uhr mit Verrechnungspreisen in unterschiedlichster Form befasst. Vorweg: Das Konzept, das sich der Arbeitskreis ausgedacht hat, ging aus meiner Sicht (und wenn ich den Feedback-Bögen Glauben schenken darf) komplett auf. Wir haben erneut auf den bewährten Ablauf aus Einführungsvortrag mit anschließender Podiumsdiskussion, gefolgt von mehreren Parallelworkshops zu unterschiedlichen Themen – und das Ganze jeweils am Vor- und Nachmittag – sowie einen Abschlussvortrag gesetzt. Auch die Themen, das hat sich gezeigt, waren gut gewählt.

Begonnen haben wir mit den Zukunftsperspektiven zum Verfahrensrecht, wofür wir mit Professor Dr. Thomas Eisgruber (Hochschule Stralsund) einen ebenso erfahrenen wie humorvollen Redner hatten gewinnen können. Viele seiner Hinweise wurden auf dem vielseitig besetzten Podium (Finanzverwaltung – Industrie – Beratung) aufgenommen und vertieft, häufig auch kontrovers. Denn es ist nicht überraschend, dass die Abläufe einer Prüfung, nicht zuletzt einer grenzüberschreitenden oder sogar einer mit mehreren beteiligten Fisci, sehr unterschiedlichen Interessen gerecht werden muss. Das kann in der Praxis oft nicht gutgehen, wofür es auch diverse Beispiele gab. Trotz allem: Die provokante Eingangsthese „Wir lassen die ganze Dokumentation, es kümmert sich ja eh keiner darum!“ wurde nicht stehen gelassen. Ob wir einer wirklichen Lösung aber nähergekommen sind? Klar wurde: Wenn es keine Einigung gibt, dann ist es besser, sich dem zu stellen, statt das Verfahren endlos in die Länge zu ziehen.

Inhalt und Ablauf der anschließenden Workshops waren absolut erstklassig! Ich glaube, ich war der Einzige, der in jeden Workshop mal hineinschnuppern konnte: überall das Gleiche! Nein, natürlich nicht die gleichen Themen, nicht die gleichen Beiträge, aber überall sehr engagierte, exzellent vorbereitete Moderatorinnen und Moderatoren von herausragender Kompetenz (auch hier häufig die Mischung aus Beratung, Finanzverwaltung und Industrie) und ein ebenso engagiertes und herausragend kompetentes Publikum! Hier sind wir bei einem Charakteristikum unserer Veranstaltung, das uns – ich behaupte das ohne rot zu werden mit voller Überzeugung – von allen anderen Verrechnungspreisveranstaltungen abhebt: Moderatoren und „Publikum“ auf aller-



Am Vorabend der Tagung fand im Ingelheimer Winzerkeller (Bilder oben) eine Networking-Veranstaltung statt.

höchstem Fachniveau und qualitativ so nah beieinander, dass es immer Diskussionen auf Augenhöhe gibt. Übrigens: Mir fiel bei einigen Workshops auf, wie wichtig es allen Anwesenden war, die anderen und deren beruflichen Hintergrund kennen zu lernen und zu verstehen. Der Grad des Aufeinander-Eingehens war wirklich herausragend! So wurden auch direkte Ergänzungs- oder Rückfragen in alle Richtungen gestellt. Dass bei der Fülle der Details und dem erfolgten Austausch an Fachwissen alle Workshops die vorgesehenen 70 Minuten einhalten konnten, war ein kleines Wunder.

Der zweite Programmteil „Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten“ war aus meiner Sicht ein gewisses Wagnis – aber in disruptiven Zeiten muss man dies wohl eingehen. Das Wagnis bestand für mich aus mehreren Ebenen: Zunächst einmal haben wir damit das klassische Steuerrecht doch ziemlich weit verlassen, zudem ist das ganze Themengebiet „OTP“ (Operational Transfer Pricing) für uns als AWW-Arbeitskreis noch ziemlich neu und, zu guter Letzt, sind die anderen Verrechnungspreisthemen, mit denen wir uns beschäftigen, schon nicht gerade mein persönliches Kerngeschäft, aber das hier ist schon sehr weit weg davon. Aber auch hier war das Podium gut zusammengestellt (sie kannten sich so ziemlich alle aus dem OTP-Unterarbeitskreis) und lieferte auf jede Frage gute Antworten. Allerdings denke ich, dass nicht nur ich teilweise das Gefühl hatte, thematisches Neuland zu betreten. Deshalb war es meiner Meinung nach gut, dass in der Podiumsdiskussion sehr viele praktische Erfahrungen geschildert wurden, von der Frage, was sich eigentlich wirklich so alles geändert hat, über die Frage, ob das nun eigentlich Transformationen oder wirklich Disruptionen sind oder waren, bis hin zur Frage, was das eigentlich für die Qualifikation und Ausrichtung des künftigen Personals bedeutet. Ich glaube, nicht nur ich habe sehr viele Anregungen zum Nachdenken erhalten!

Für mich ging es auch nachdenklich weiter, und dazu muss ich Ihnen zunächst über ein neues Workshop-Konzept berichten. Wir hatten nämlich erstmals „interaktive Workshops“ im Angebot – und schon diese Aussage ist falsch: Jeder unserer Workshops ist sehr interaktiv! Gemeint war hiermit, einen Workshop anzubieten, bei dem jede und jeder, das Mikrofon ergreifen und ein Thema ansprechen kann, das seiner oder ihrer Meinung nach im offiziellen Teil der Veranstaltung zu kurz kommt. Leider kam nur ein Workshop dieser Art zustande: der freie Workshop zu OTP. Ich war dabei und fand es toll, deshalb schreibe ich gerne mehr dazu: In einer Ecke im Foyer gab es einen Kreis mit bunten Sitzkissen. Dort fanden sich ca. 20 Personen zusammen – und fragten sich, was sie nun da machen. Also wurde ich von allen erwartungsvoll angesehen und habe dann erläutert, was wir uns im Vorfeld überlegt hatten. Zu diesem Workshop konkret: Es hatte am Vormittag einen „regulären“ OTP-Workshop



Im Foyer des KING tauschten sich die Teilnehmerinnen und Teilnehmer in lockerer Workshop-Atmosphäre zum Thema OTP aus.



gegeben und jetzt sollte Zeit für Dinge sein, die dort zu kurz gekommen waren. Nach dieser Erläuterung sagte einer der Teilnehmer „Was ich vorhin im Workshop noch fragen wollte, aber nicht mehr ging...“ und schon hatten wir die tollste Diskussion – ohne Moderator, ohne Agenda, unter Teilnahme und mit Beiträgen von wirklich allen, die auf diesen bunten Kissen saßen. Gerade für mich war diese komplett freie und ungesteuerte Diskussion viel zu früh vorbei, ich wollte ja unbedingt noch nach den anderen Workshops schauen. Und langweilig waren die auch nicht!

Zum Abschluss gab es einen sehr guten Vortrag seitens des Bundesfinanzministeriums von Dr. Stefan Greil über aktuelle Entwicklungen, gefolgt von einer äußerst hilfreichen Einordnung durch Professor Jobst Wilmanns (Deloitte), bevor ich dann ein kurzes Schlusswort ans Plenum richten konnte. Mir persönlich wurde dabei noch einmal vor Augen geführt, wie unglaublich viel sich in den letzten paar Jahren geändert hat. Wer wie ich schon seit rund 20 Jahren mit einem Thema befasst ist, der fragt sich bei Änderungen oft, ob das wirklich etwas Neues ist, oder ob das nicht alles schon einmal da war. Für die Verrechnungspreise lautet meine Antwort: Es gibt sehr viele Dinge, die komplett neu sind und vor wenigen Jahren noch komplett undenkbar waren. Vielleicht ist es auch deshalb Zeit, die Leitung der Fachtagung abzugeben, das Feld für andere, Jüngere zu räumen. Dass dieser „Nachwuchs“ da ist, das weiß ich. Ich habe zwar oft zu hören bekommen, die Fachveranstaltung sei ohne mich kaum möglich. Natürlich gingen mir mit der Routine der Veranstaltungen seit 2009 viele Dinge leicht von der Hand, natürlich war auch ein Großteil der Referenten und des Publikums mit mir ein über die Jahre eingespieltes Team. Aber es wird einfach nur eine Umstellung werden.

Es war mir immer eine Ehre und eine große Freude, Teil dieser Veranstaltungsreihe zu sein und sie so lange begleiten, ja vielleicht sogar prägen zu dürfen. Die Unterstützung und das Engagement der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der AWW war toll, und es ist schön zu sehen, mit welchem

Rund 35 Referentinnen und Referenten aus der Wirtschaft und der öffentlichen Verwaltung wirkten ehrenamtlich an der Fachtagung mit.



Die diesjährige AWW-Verrechnungspreisfachtagung in der neuen Location war Höhepunkt und gleichzeitig Abschied von Werner Thumbs als Tagungsleiter.

Einsatz und welcher Freude die ganzen Referentinnen und Referenten, insbesondere meine Kolleginnen und Kollegen aus dem AWV-Arbeitskreis Verrechnungspreise diese Veranstaltung geplant und umgesetzt haben – denn tatsächlich waren sie es, nicht ich. Solange dieses Team weitermacht, ist mir um unsere Veranstaltungsreihe nicht bange. Alles wird sich schnell neu einspielen. Wenn es irgendwann mal ruckelt: die Erfahrung wird schnell kommen – und ich bitte alle: Halten Sie dieser tollen Veranstaltung die Treue, egal auf welcher Seite, auf dem Podium oder bei den sowieso sehr aktiven Teilnehmerinnen und Teilnehmern!

Ihr Werner Thumbs

Dr. Florian Sarnetzki SAP SE, Walldorf

## Zusammenfassung des Vortrags von Prof. Dr. Eisgruber und der Podiumsdiskussion

### Vortrag „Verrechnungspreise: Zukunftsperspektiven zum Verfahrensrecht“

In einem kurzweiligen Vortrag bot Prof. Dr. Eisgruber (Hochschule Stralsund) den Rahmen zum Thema Verfahrensrecht. Abgrenzend zum materiellen Recht, welches sich mit den Fragen der Verrechnungspreissetzung, der Frage, ob Verrechnungspreise notwendig sind und mit dem Weg zur Verrechnungspreisberücksichtigung (Freistellung/Anrechnung) als solcher beschäftigt, wurde ein Überblick über Entwicklungen und Verbesserungsmöglichkeiten im Verfahrensrecht geboten. Prof. Dr. Eisgruber ging in seinem Vortrag im Speziellen auf die Implikationen des Steuerverfahrensmodernisierungsgesetzes und Änderungen in der Abgabenordnung (AO) ein. Im Vortrag wurde zudem der Bogen zu Joint Audits und ICAP (International Compliance Assurance Programme) geschlagen und ein Ausblick gegeben, wie man diese Verfahren zukünftig verbessern könnte.

Der Zeitraum zwischen den geprüften Wirtschaftsjahren und im Falle eines Aufgriffs einer notwendigen Einigung in einem Verständigungsverfahren ist üblicherweise sehr lang. Dies liegt auch daran, dass im Verständigungsverfahren viele unterschiedliche Prüfungskulturen mit einer unterschiedlichen Prüfungs- und Compliance-Tiefe aufeinandertreffen.

In der Regel besteht eine gute Quote von Verständigungsverfahren, die mit einer Einigung enden. Allerdings erzeugt der Zeitraum zwischen Einigung und betroffenem Wirtschaftsjahr diverse Probleme in der Umsetzung. Beispielsweise gibt es ohne endgültiges Ergebnis eine große Unklarheit für die Behandlung derjenigen Jahre, die auf die betroffenen Wirtschaftsjahre folgen.

Da es diese Erkenntnis bereits in den frühen 90er Jahren gab, wurden Vorabverständigungsverfahren wie das APA (Advanced Pricing Agreements) von der OECD vorgeschlagen. Nach und nach gaben Länder wie Deutschland ihre restriktive Haltung gegenüber solchen Verfahren auf. Vorabverständigungsverfahren benötigen allerdings durch die Ausrichtung auf die Zukunft Annahmen und erzeugen somit zusätzliche Unsicherheit. Gerade der nach vorne gerichtete Ansatz stellt viele Steuerbehörden vor Herausforderungen bei der Sachverhaltsfindung. Dies führt teilweise zu Verzögerungen, deren Ziel auch darin liegen könnte, die Richtigkeit der Annahmen durch dann bereits bestehende Fakten besser einschätzen zu können. Entsprechend ziehen sich auch solche Verfahren in der Praxis in die Länge.



Während des ersten Vortrags, den Prof. Dr. Thomas Eisgruber (Hochschule Stralsund) zum Thema „Verrechnungspreise: Zukunftsperspektiven zum Verfahrensrecht“ hielt, konnten sich die Anwesenden auf den ersten Themenblock der AWW-Fachveranstaltung einstimmen.

Bei unilateralen Festsetzungen gibt es von Seiten der deutschen Finanzverwaltung ein großes Bemühen, den „besten“ Verrechnungspreis zu ermitteln. Hierfür benötigen die Prüfer zahlreiche Informationen. Gleichwohl haben Prüfer oftmals Schwierigkeiten, Sachverhalte aus dem Ausland sachgerecht aufzuklären. Bei der Ermittlung grenzüberschreitender Sachverhalte kommt es zwar zu einem internationalen Informationsaustausch, dieser beschränkt sich aber in der Regel nur auf Einzelfragen, wohingegen die deutsche Betriebsprüfung den Gesamtsachverhalt aufklären möchte. Daher führen Antworten häufig zu Folgefragen, deren Beantwortung wiederum Zeit erfordert und die Verfahren entsprechend verlängern.

Wichtige Informationen erscheinen für die Prüfer also verborgen. Abhilfe schaffen sollen erweiterte Erklärungspflichten, indem eine ausreichende Informationsbasis sichergestellt wird. Hierzu gehören unter anderem:

- § 90 Abs. 3 AO Verrechnungspreisdokumentation: Insbesondere die Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsdokumentation
- § 138a AO Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen bzw. die Übersicht verschiedener finanzieller Kennzahlen und qualitativer Informationen nach Steuerhoheitsgebiet
- §§ 138d–138k AO die Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Gestaltungen
- §§ 12–14 PStTG die Meldepflichten für Plattformbetreiber.

Auf Grundlage dieser Informationen erfolgt dann eine Außenprüfung mit zusätzlichen Nachfragen. Das Ergebnis einer solchen unilateralen Prüfung ist dann ein Binnenergebnis, das nicht mit der ausländischen Administration abgestimmt ist. Am Ende steht „eine Zahl“ und ein (lokaler) Steuerbescheid. Daraus entstehen in der Regel Doppelbesteuerungen, die wiederum dazu führen, dass Verständigungsverfahren durch die betroffenen Unternehmen eingeleitet werden müssen. Für die künftige Behandlung des Sachverhalts lassen sich also weiterhin nur selten Schlüsse ziehen und für die Folgeprüfung ist das Problem weiter ungelöst.

Es gibt einen Konsens darüber, dass es im Interesse aller Parteien ist, Verfahren zu beschleunigen. Eine Möglichkeit ist, frühzeitig Schwerpunkte zu legen und dafür andere (unkritische) Themen zur Seite zu stellen. Ein Rezept zur Schwerpunktlegung sind Risikoeinschätzungsverfahren, wie beispielsweise:

- ICAP (International Compliance Assurance Program)
- ETACA (European Trust and Cooperation Approach)

- Crossborder-Dialogue mit Finnland
- alternative Prüfungsmethoden § 38 EGAO
- § 197 Abs. 4 AO Mitteilung der Prüfungsschwerpunkte nach Vorlage von Unterlagen.

Die Idee hinter dem ICAP-Verfahren (oder dem ähnlichen ETACA-Verfahren der EU) ist, dass mehrere Staaten zu einer Vorabvereinbarung gelangen, ob eine Transaktion risikobehaftet ist (oder nicht). Sofern eine Einigung erzielt werden kann, dass kein Risiko vorliegt, sollte davon ausgegangen werden, dass auf die besprochenen Transaktionen in den lokalen Außenprüfungen kein Schwerpunkt mehr gelegt wird. Anders als bei einem Advance Pricing Agreement (APA) gibt es dabei keine rechtlich bindende Zusage seitens der Finanzverwaltung, sondern einen sog. „Outcome Letter“. Auch wenn diese Vereinbarung nicht rechtssicher getroffen wird, kann zu einem gewissen Grad davon ausgegangen werden, dass Staaten nur unter einem Gesichtsverlust eine solche Transaktion erneut öffnen würden. Außerdem erscheint auch die Wahrscheinlichkeit, dass nicht beteiligte Staaten diese Transaktion öffnen, geringer.

Neben einer besseren Fokussierung gibt es ein Grundverständnis darüber, dass ein stärkerer Dialog zwischen den Steuerbehörden während der tatsächlichen Außenprüfung die Wahrheitsfindung verbessert. Hierfür gibt es verschiedene Formate. Diese reichen von Prüferentsendungen über simultane Prüfungen (bzw. gleichzeitige Prüfungen) bis hin zu Joint Audits (gemeinsame steuerliche Außenprüfungen). Prinzipiell ist das Ziel solcher Prüfungsformate, dass für den Steuerpflichtigen unter der Beteiligung der Außenprüfer der beteiligten Staaten eine von allen Staaten akzeptierte und somit einvernehmliche Lösung gefunden wird, welche im Idealfall zu einer lediglich Einmalbesteuerung in Bezug auf den fraglichen grenzüberschreitenden Sachverhalt führt. Hierdurch würde auch die Anzahl an Verständigungsverfahren sinken.

Die Grundlage für Joint Audits wurde durch die EU in der Richtlinie 2011/16/EU des Rates in § 12 geschaffen. In derselben Richtlinie wird in § 10 und § 11 die Anwesenheit in den Amtsräumen von Behörden und Teilnahme an behördlichen Entwicklungen durch ordnungsgemäß befugte Bedienstete anderer ersuchender Behörden geregelt. Dabei ist zu beachten, dass die ausländischen Außenprüfer unter Anwesenheit inländischer Außenprüfer bestimmte Ermittlungshandlungen mit Zustimmung des Steuerpflichtigen vornehmen dürfen. Joint Audits sind „die Spitze des Auskunftsbergs“ zwischen den Staaten. Allerdings variiert auch in Joint Audits die Bereitschaft einiger Staaten, sich auf Mindereinnahmen für den eigenen Staat einzulassen.

Zusammenfassend lässt sich damit sagen, dass unilaterale Verfahren an einigen Stellen an ihre Grenzen stoßen. Gleichzeitig gibt es Schwierigkeiten bei der Nutzung multilateraler Verfahren (viele offene und sehr langwierige APAs und Mutual Agreement Procedures, Schwierigkeiten bei Joint Audits etc.). Prinzipiell bleibt das Ziel für die meisten Steuerpflichtigen ausschließlich, Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Als eine Möglichkeit der leichteren Findung von zuverlässigen Verrechnungspreisen gilt der Amount B als Teil von OECD Pillar 1. Hier ist angedacht, für bestimmte Funktionen Zielkorridore für fremdübliche Margen vorzugeben, die wie ein „Safe Haven“ wirken können. Für die betroffenen Transaktionen könnte dies verfahrenserleichternd wirken. Allerdings sind auch hier noch Widersprüche (z. B. zum Zollkodex) aufzulösen. Inwieweit Amount B flächendeckend Erleichterungen bringt, erscheint fraglich, da der Rahmen der potenziell unter Amount B fallenden Sachverhalte sehr eng gesteckt wurde.

### Podiumsdiskussion zum Status Quo und von Ansätzen zur Verbesserung des Verfahrensrechts

An den Einführungsvortrag über die Zukunft des Verfahrensrechts schloss eine Podiumsdiskussion zum Status Quo und von Ansätzen zur Verbesserung des Verfahrensrechts mit Vertretern der Beratung, Finanzverwaltung und Industrie an. Der Fokus der Podiumsdiskussion lag auf der Frage, wie man es gemeinsam verfahrensrechtlich und mit angemessenem Aufwand erreichen kann, Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. an welcher Stelle das Verfahrensrecht verbessert werden kann. Teilnehmer der ersten Podiumsdiskussion waren:

- **Prof. Dr. Thomas Eisgruber** Hochschule Stralsund
- **Prof. Dr. Axel Nientimp** WTS Düsseldorf
- **Julia Stoltenberg** SAP SE, Walldorf
- **Oliver Wehnert** EY Düsseldorf
- **Thomas Wengenroth** Finanzamt Wiesbaden
- **Anne Wenisch** BASF SE, Ludwigshafen

Die Moderation übernahm **Werner Thumbs** (Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein).

Zunächst wurde das Empfinden geäußert, dass Steuerpflichtige in den letzten 20 Jahren zur Lieferung von immer mehr Informationen/Dokumentationen in immer kürzerer Zeit verpflichtet werden, wobei der Nutzen dieser Dokumentation nicht immer klar wird. Unter anderem fiel das Stichwort des „Rollwagens mit Ordnern voller Informationen“, der der Außenprüfung ausgehändigt wird. Gleichzeitig entsteht bei manchen Steuerpflichtigen der Eindruck, dass selbst bei Bereitstellung umfangreicher Informationen unter Einhaltung der Fristen geprüft wird, bis man (teilweise auf schwieriger Grundlage) „irgendetwas“ anpassen kann.



An den einleitenden Vortrag schloss direkt die erste Podiumsdiskussion im großen Saal des KING an.

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde entgegnet, dass eine stark auf Quantität ausgelegte Dokumentation (und der „Rollwagen“) nicht unbedingt gefordert ist, sondern sich vieles durch Prüfungsanfragen innerhalb der Außenprüfung auflösen lasse. Explizit wurde auf den Paragraphen 5.7 in den OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen verwiesen, der ausführt, dass durch das Formulieren überzeugender, konsistenter und stichhaltiger Verrechnungspreisannahmen in der Verrechnungspreisdokumentation eine Kultur der Steuerehrlichkeit entstehen kann. Hieran sollte man sich auch bei der Dokumentation orientieren. Gleichzeitig wurde klargestellt, dass es über die Dokumentation hinaus (auch mehrfache) Nachfragen geben muss, da die Themen komplex sind. Um den Aufwand vertretbar zu halten, forderte auch die Finanzverwaltung, Schwerpunkte in der Außenprüfung zu setzen. Am besten erfolgt dies im direkten Dialog mit den verantwortlichen Prüfern, da es auch immer spezielle Vorlieben gibt.

Hieraus ergibt sich für Berater und Steuerpflichtige aber eine Unsicherheit, welche Informationen bereits zu Prüfungsbeginn vorgehalten werden müssen und welche Informationen während der Außenprüfung ermittelt werden können. Es besteht der eindringliche Wunsch, klarer abzugrenzen, was gerade für die Verrechnungspreisdokumentation als vollständig betrachtet werden kann. Hier erscheint eine Form von „Safe Harbor Rules“ sehr wünschenswert. Dies ist für die Steuerpflichtigen auch deshalb relevant, weil die Umkehrung der Beweislast unbedingt vermieden werden soll und deshalb eher „etwas mehr“ dokumentiert wird, was zu zusätzlichem (eventuell vermeidbaren) Aufwand führt.

Als besonderes Problem wird von Beraterseite die fehlende Effektivität in den Außenprüfungen empfunden. So gibt es immer mehr Verfahren, die Wirtschaftsjahre betreffen, die mehr als zehn Jahre zurückliegen. Hier scheint die immer höhere Anforderung zur Informationsbeschaffung an die Steuerpflichtigen im Widerspruch zu dann sehr langen Zeiten in der Bearbeitung dieser Informationen durch die Betriebsprüfer zu stehen. Zudem gehen einzelne Prüfer offenbar mit der Einstellung in die Prüfung, dass es in jedem Fall zu einer Anpassung kommen wird, was das Prüfungsklima zusätzlich erschwert. Auch die Steuerpflichtigen nehmen ein Grundmisstrauen wahr. Konkrete Beispiele, in denen zur Verfügung gestellte Informationen vorschnell als unbrauchbar erklärt werden, sorgen im Speziellen für Frust.

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde entgegnet, dass es durchaus zu einer nicht unerheblichen Zahl an Nullergebnissen kommt. In Bayern liegt diese Quote offenbar bei ca. 30 %. Es wurde aber auch festgestellt, dass es aufgrund der Menge an Prüfern (wie auch bei den Steuerpflichtigen) Negativbeispiele gibt. So stürzen sich Nichtspezialisten häufig auf

Formalia, die an der Prüfungsrealität vorbeigehen und der letztlichen Überprüfung, ob Verrechnungspreise fremdüblich bepreist wurden, nicht dienlich sind.

Nach Ausführungen der Finanzverwaltung erfordert die Zusammenarbeit zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen neben einer vergleichbaren Kompetenzebene auf beiden Seiten auch den Willen des Steuerpflichtigen, Transparenz zu gewähren. Dies bedeutet dann aber auch, dass etwaige Fehler als solche eingestanden werden und keine immer neuen Verteidigungslinien eingezogen werden. Hier spielt die Zeitnähe eine wichtige Rolle, da sich mögliche Fehler dann auch leichter korrigieren lassen. Außerdem besteht auch von der Finanzverwaltung der verständliche Wunsch, dass man sich auf Augenhöhe begegnet.

Bei der eingeforderten Fehlerkultur sehen speziell die Berater auch die Betriebsprüfer in der Pflicht. Zu häufig kommt es zu Anpassungen, die jeglicher Grundlage entbehren. Solche Fälle werden dann aber durch diverse Instanzen und in Folgeprüfungen getragen. Gerade das Fortführen von Fällen, die bereits auf höheren Ebenen entschieden wurden, sorgt für Unverständnis. Dabei wurde eingeräumt, dass die Berater häufig mit den „kaputten“ Fällen konfrontiert sind.

Wengenroth bekräftigte, dass bei einer bereits im Vorfeld diskutierten und erarbeiteten Falllösung grundsätzlich kein Bedarf für eine weitere Überprüfung besteht. So wurde durch Professor Dr. Eisgruber bestätigt, dass es in der Praxis durchaus zugelassen wird, das Verrechnungspreisthemen für Folgejahre ausgesperrt werden. In der Praxis wird dies jedoch häufig anders wahrgenommen und man beschäftigt sich immer wieder mit denselben Themen und muss Fragen teilweise mehrfach beantworten.

Bezüglich der eingeführten Änderungen der AO sehen sich alle Parteien in einem restriktiveren Umfeld. Es besteht die Hoffnung, dass sich gerade auf lange Sicht durch solche Änderungen eine bessere Effektivität erzielen lässt. Allerdings erzeugen die Änderungen auch neue Themen, deren Wirksamkeit abgewartet werden muss. Explizit wurde die Begrenzung der Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen § 171 Abs. 4 AO erwähnt. Außerdem wird mit Mitwirkungsverzögerungsgeldern der Finanzverwaltung ein neues Instrument zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen eingeführt. Man erhofft sich zudem durch die Bekanntgabe der Prüfungsschwerpunkte nach § 197 Abs. 3,5 AO eine bessere Fokussierung. Durch das Aussperren weniger kritischer Prüfungsfelder könnte die Effektivität gesteigert werden.

Bei allen Diskussionen zwischen Steuerverwaltung, Steuerpflichtigen und Beratern wurde festgestellt, dass es auch viele positive Beispiele gibt

und dass auch in Zukunft ein „Zusammen“ anstelle eines „Gegeneinander“ der für alle zielführende Ansatz ist. Gerade im Vergleich zum Angang mancher ausländischer Behörden wird die Zusammenarbeit mit der deutschen Finanzverwaltung geschätzt.

In der Abschlussrunde wurde von den Teilnehmern dann noch jeweils in einem Wort zusammengefasst, was für sie im Verfahrensrecht entscheidend ist. Die genannten Begriffe „Zeitnähe“, „Komplexitätsreduktion“, „schneller werden“, „Risikoansatz“ und „Safe Harbors“ fassen die Aufgaben für die nächsten Jahre sehr gut zusammen.

Marie-Madeleine Diem Boehringer Ingelheim | Nils Pippart Freudenberg SE, Weinheim | Javier Reche Robert Bosch GmbH, Stuttgart

## Operational Transfer Pricing

Operational Transfer Pricing (OTP) gehört derzeit zu den größten Herausforderungen, denen sich Verrechnungspreisexperten zu stellen haben. Doch worum handelt es sich dabei überhaupt? OTP beschreibt im Allgemeinen den Prozess der Festlegung, Überwachung und Anpassung von Verrechnungspreisen für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe. Die Transaktionen umfassen nicht nur den Austausch von Waren und Dienstleistungen, sondern auch die Vergütung von immateriellen Vermögenswerten oder Finanztransaktionen. Der Hauptzweck von Operational Transfer Pricing besteht gewöhnlich darin sicherzustellen, dass die unternehmensintern in Rechnung gestellten Preise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dieser Nachweis ist regelmäßig pro Transaktionsgruppe zu führen, da Routineeinheiten und Entrepreneure – in Abhängigkeit vom implementierten Verrechnungspreismodell – an verschiedenen Stellen innerhalb der Wertschöpfungskette verortet sein können oder mehreren Entrepreneuren unterschiedlich hohe Anteile am Residualergebnis im Rahmen der Gewinnaufteilung beizumessen sind. Besondere Relevanz hat OTP für Unternehmen, bei denen sich verschiedene Funktions- und Risikoprofile in einer Legaleinheit vereinen; Routineeinheiten und Entrepreneure mithin also unter dem Dach *einer* Gesellschaft koexistieren. Mit dem bestehenden externen oder internen Rechnungswesen kann der erforderliche Nachweis der Fremdvergleichsüblichkeit in der Regel nicht erbracht werden, da der besondere Blickwinkel der Verrechnungspreise darin nicht abgebildet ist: Die unterschiedlichen Funktions- und Risikoprofile sind für gewöhnlich nicht deckungsgleich mit einer etwaigen Segmentberichterstattung oder dem bestehenden Managementreporting. Auch sind Profitabilitätskennziffern, die sich auf eine Legaleinheit insgesamt beziehen, nicht hinreichend aussagekräftig, da daraus das Ergebnis einer Routineeinheit oder der Residualgewinn eines Entrepreneurs nicht abgeleitet werden kann. Es bedarf mithin eines dritten Betrachtungswinkels, welcher eine Ergebnisrechnung pro Transaktionsgruppe ermöglicht. Da dessen Bedeutung durch den BEPS-Aktionsplan und die damit einhergehenden, verschärften Dokumentations- und Transparenzanforderungen deutlich zugenommen hat, bezeichnen die Verfasser diesen dritten Betrachtungswinkel im Folgenden als „BEPS Accounting“ (s. Abbildung 1, S. 21).



Mit viel Fachwissen moderierten Nils Pippart (Freudenberg SE, Weinheim), Javier Reche (Robert Bosch GmbH, Stuttgart) und Marie-Madeleine Diem (Boehringer Ingelheim) (v. l. n. r.) den von der Teilnehmerzahl her größten Workshop des Tages zum Thema OTP.

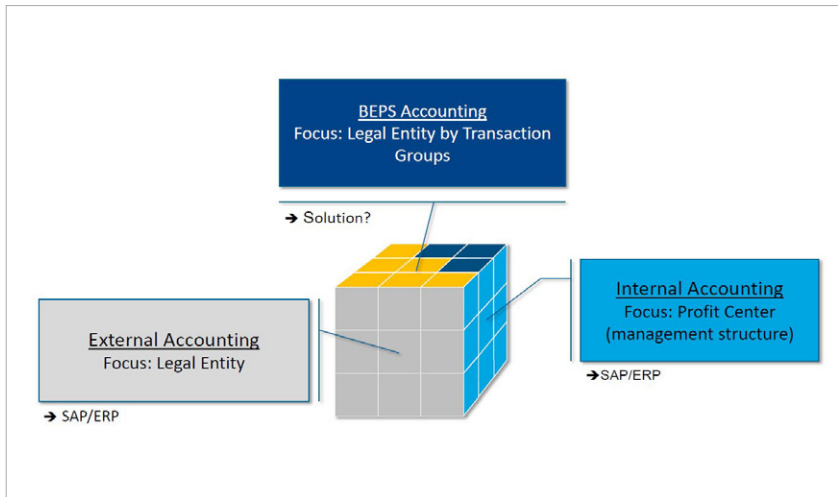


Abbildung 1: BEPS Accounting

### Granularität und Rechnungslegungsstandard

Idealerweise lassen sich die drei Ergebnisrechnungen, die zwar unterschiedliche Adressaten haben, aber doch dasselbe beschreiben, ineinander überleiten. Das gilt insbesondere für die Überleitung – oder besser „Ableitung“ – des BEPS Accounting aus der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Schnell stellt sich hierbei die Frage, auf welchen Rechnungslegungsstandard aufgesetzt werden soll und wie granular eine solche BEPS/OTP-GuV auszugestalten ist.

Idealerweise greift eine für Verrechnungspreiszwecke segmentierte GuV das handelsrechtliche Zahlenwerk vollständig auf und konstituiert gewissermaßen eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Verrechnungspreisdokumentation. Das Spaltenwerk der segmentierten GuV umfasst dann sämtliche in der Legaleinheit verwirklichten Transaktionsgruppen bzw. Funktions- und Risikoprofile.

In der Praxis finden sich diesbezüglich ganz unterschiedliche Ausprägungen, je nach Besonderheit der Branche oder dem gewählten Verrechnungspreismodell. Nicht selten wird beispielsweise bei Routineproduzenten auch eine Aufteilung nach konzerninternen Kunden vorgenommen, um nicht nur die Fremdvergleichsüblichkeit der Transaktionsgruppe in Summe, sondern auch im Hinblick auf ihre verschiedenen Abnehmer darzustellen.

In der Regel ist eine solche Ableitung für Warenlieferungen einfacher darstellbar als für Dienstleistungen oder die Vergütung von immateriellen Vermögensgegenständen. Während im Falle von Warenlieferungen die Cost of Sales den Umsätzen systemseitig für gewöhnlich direkt zugeordnet werden können, ist das bei konzerninternen Dienstleistungen nicht ohne Weiteres möglich. Auch werden nicht sämtliche in der Verrechnungspreisdokumentation ausgewiesenen konzerninternen Dienstleistungen handelsrechtlich als Umsatzerlös klassifiziert (vgl. etwa Diskussion zur Neufassung des § 277 Abs. 1 HGB nach BilRUG). Ein Teil der konzerninternen Dienstleistungen findet sich demnach im „Other Income“ und die zuzuordnenden Aufwendungen im Bereich der „Selling, General and Administrative Expenses“ oder „Other Expenses“, ohne die Möglichkeit die Kosten den Erträgen systemseitig direkt zuzuordnen zu können.

Das Diagramm zeigt eine segmentierte GuV (GuV = Gewinn- und Verlustrechnung) mit zwei Achsen: 'GRANULARITY' (Granularität) und 'TARGET KPI' (Target Key Performance Indicator). Die GuV ist in zwei Spalten unterteilt, die jeweils mit '...' beschriftet sind. Die Zeilen der GuV sind wie folgt strukturiert:

Profit and Loss Statement		[...]	[...]
Sales			
Cost of sales			
<b>Gross Profit</b>			
Selling expenses			
Administration expenses			
Research and development expenses			
Other income			
Other expenses			
<b>Profit before income taxes and financial result</b>			
<b>Other financial result</b>			
<b>Profit before income taxes</b>			
Income taxes			
<b>Profit / loss from continuing operations</b>			
Profit / loss from discontinued operations			
<b>Profit / loss (incl. non-controlling interests)</b>			

Abbildung 2: Segmentierte GuV

Fragen nach der Granularität einer für OTP-Zwecke segmentierten GuV stellen sich nicht nur für Art und Detaillierungsgrad der abzubildenden Transaktionsgruppen, sondern auch im Hinblick auf die zu ermittelnden Profitabilitätskennziffern (s. Abbildung 2).

Während der Gross Profit für Warenlieferungen vergleichsweise einfach aus ERP-Systemen abgeleitet werden kann, ist die Ermittlung eines Netto-Ergebnisses (etwa „Profit before Income Taxes and Financial Result“) bedeutend schwieriger, da es sich bei Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten – ihrer Natur folgend – eben um *Gemeinkosten* handelt,

die nicht ohne Weiteres einzeln zuordenbar sind. Hier stellt sich dem Operational Transfer Pricing die Aufgabe, geeignete Allokationsschlüssel zu identifizieren, mittels derer die Gemeinkosten auf die einzelnen Transaktionsgruppen verteilt werden können. Da die Allokation für gewöhnlichen auf individuellen Annahmen beruht, kann und wird sie Diskussionsgegenstand in steuerlichen Betriebsprüfungen sein. Umso wichtiger ist hier eine fundierte Dokumentation der Allokationsschlüssel und deren konsistente Anwendung.

Auch der der segmentierten Gewinn- und Verlustrechnung zugrunde liegende Rechnungslegungsstandard kann in Betriebsprüfungen aufgegriffen werden. Ein weltweit „einheitliches“ Rechenwerk stellt in der Regel nur das Konzernrechnungswesen zur Verfügung, welches bei den meisten Unternehmen aber nicht Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung ist, sondern auf internationalen Rechnungslegungsstandards wie IFRS oder US-GAAP beruht. Eine Überleitungsrechnung in Local GAAP stellt sich als ein äußerst zeitaufwendiges und diskussionsanfälliges Unterfangen dar; auch eine konsistente Steuerung der operativen Verrechnungspreise auf Basis des landesspezifischen Local GAAP ist in der Regel nur schwer möglich.

## Daten und Technologie

Technologische Weiterentwicklungen im Bereich der ERP-Systeme ermöglichen es den Unternehmen verschiedene Aspekte der operativen Verrechnungspreisgestaltung zu automatisieren und zu beschleunigen. Dies hat vielen Unternehmen dabei geholfen, ihre Verrechnungspreisprozesse zu optimieren, die Genauigkeit zu verbessern und das Fehlerisiko zu verringern.

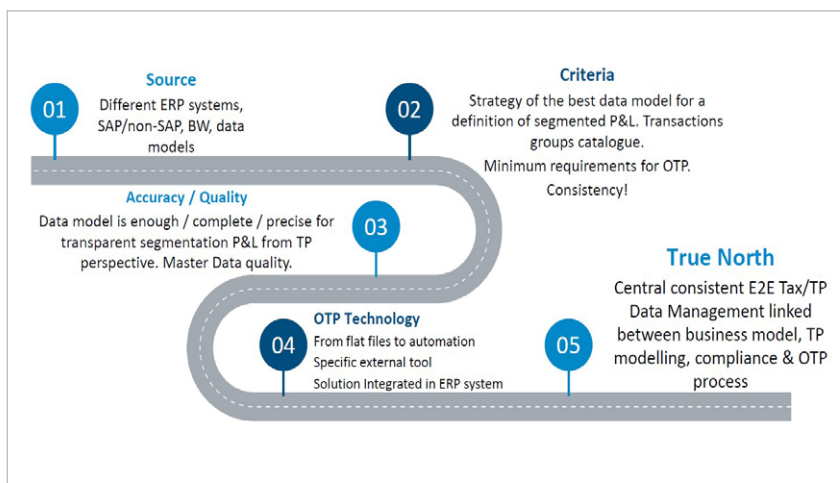


Abbildung 3: OTP-Roadmap

Der Grad der Automatisierung ist u. a. abhängig von den verfügbaren Daten, dem gewählten Datenmodell, den hinterlegten (Stamm-)Datenprozessen und zeitgemäßen Reportingsystemen. Unternehmen mit stark fragmentierten ERP-Landschaften stehen zweifellos vor größeren Herausforderungen als Unternehmen mit einheitlichen Systemen und Datenstrukturen. Der Entwurf einer geeigneten OTP-Roadmap (s. Abbildung 3) kann dabei helfen verschiedene Etappenziele zu definieren und den Reifegrad von OTP-Prozessen schrittweise zu erhöhen, um schließlich zu einem End-to-End Prozess zu gelangen. Seinen Anfang nimmt dieser Prozess dann in der Buchung der individuellen Transaktion, seinen Verlauf im unterjährigen Margen-Monitoring und seinen Abschluss schließlich in der Transaktionsmatrix sowie der segmentierten GuV für Zwecke der Verrechnungspreisdokumentation.

### **Kritische Erfolgsfaktoren**

Um Operational Transfer Pricing in der Unternehmenspraxis zum Erfolg zu führen, bedarf es dem Engagement und Bekenntnis vieler Disziplinen. OTP ist keine Herausforderung der Steuerabteilung allein. OTP-Prozesse und Richtlinien müssen bewusst Eingang in das „day-to-day business“ eines Unternehmens finden.

Steuerungsmodelle, die den Unternehmenserfolg nicht ausschließlich am handelsrechtlichen Ergebnis einzelner Legaleinheiten festmachen, sondern mittels „durchgerechneter“ Margen den Erfolg abstrahiert von der einzelnen Gesellschaft anhand der gesamten Wertschöpfungskette betrachten, sind in der Praxis regelmäßig in einer besseren Ausgangsposition für funktionierende OTP-Prozesse. Freilich muss dies auch in Incentivierungs- und Vergütungssystemen Berücksichtigung finden, um in keinen Zielkonflikt mit dem Operational Transfer Pricing zu gelangen. Neben der Datenverfügbarkeit stellt dies in der Unternehmenspraxis wohl einen der kritischsten Erfolgsfaktoren dar.

### **Fazit und Ausblick**

Operational Transfer Pricing gehört zu den unabdingbaren Aufgaben, denen sich international tätige Unternehmen verstärkt stellen müssen. Der Bereich hat sich in den letzten Jahren – bedingt durch einen zunehmenden regulatorischen Druck – erheblich weiterentwickelt. Einer robusten und transparenten Verrechnungspreispolitik ist heute mehr Bedeutung beizumessen.

Zu den größten Herausforderungen im Bereich OTP zählt die Interdisziplinarität des Themas: Betroffen sind nicht nur die Bereiche Steuern, Controlling, Rechnungswesen und IT, sondern auch das Vertriebswesen, die Produktionssteuerung oder das Stammdatenmanagement – mithin die gesamte Wertschöpfungs- und Prozesskette eines Unternehmens.

Dr. Claudia Dahle KPMG Hamburg | Christian Danner Boehringer Ingelheim | Maite Schachtebeck Robert Bosch GmbH, Stuttgart

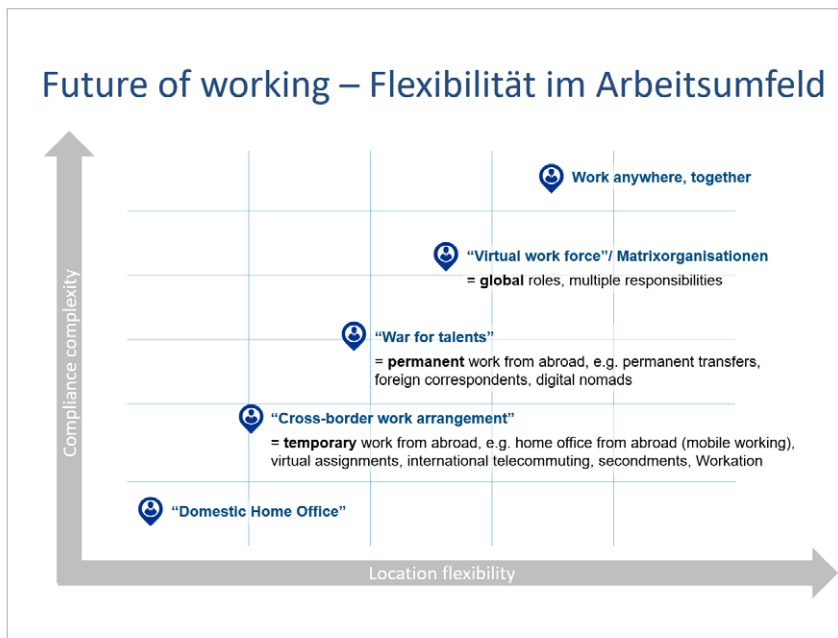
## Future of Working

Ein flexibles Arbeitsumfeld ist nicht mehr aus dem Arbeitsalltag wegzu-denken. Nicht zuletzt durch die Corona-Pandemie hat sich der Wunsch von Arbeitnehmern zu mehr Flexibilität in Hinblick auf ihren Arbeitsort verstärkt. Hinzu kommen der umkämpfte Arbeitsmarkt für qualifiziertes Personal sowie Globalisierung und Digitalisierung, die eine ortsungebundene Arbeitsverrichtung ermöglichen.

Im Rahmen des Workshops wurden verschiedene Ausprägungen des „Future of Working“ vorgestellt und diskutiert.



Gemeinsam widmeten sich die Referenten Dr. Claudia Dahle (KPMG Hamburg), Maite Schachtebeck, (Robert Bosch GmbH, Stuttgart) sowie Christian Danner (Boehringer Ingelheim) (v. l. n. r.) den Fachfragen des Publikums und erläuterten Praxisbeispiele.



Beginnend vom inländischen Homeoffice über zeitlich befristete grenzüberschreitende Arbeitsvereinbarungen (wie das unregelmäßige ausländische Homeoffice, Workation, Entsendungen etc.) hin zu dauerhaften grenzüberschreitenden Arbeitsvereinbarungen (bspw. Anstellung in ausländischer verbundener Gesellschaft) über die Matrix-Organisationen bis zur vollends flexiblen Zusammenarbeit. Mit zunehmender örtlicher Flexibilität steigt jedoch auch die Compliance-Komplexität.

Insgesamt sind die vorstehenden Themen nichts Neues, sie treten jedoch derzeit deutlich häufiger auf und es ist zukünftig folglich auch mit erhöhten Aufgriffen in Betriebsprüfungen oder sonstiger Überprüfungen zu rechnen. Insbesondere Matrixorganisationen, bei denen Arbeitnehmer mehrerer Gruppengesellschaften in Teams zusammenarbeiten und

dabei grenzüberschreitend disziplinarisch und/oder funktional geführt werden oder führen.

### Herausforderungen

Die entsprechenden Herausforderungen sind in mehreren Gebieten zu verorten:

- Arbeitsrecht (bspw. Regelungen zur funktionalen und disziplinarischen Führung, Arbeitnehmerleihe)
- Gesellschaftsrecht (bspw. Sicherstellen von Geschäftsführungspflichten und -rechten sowie von der sogenannten p&l Ownership)
- Exportkontrolle
- Datenschutz (Übermittlung von geschützten Daten)
- Steuerrecht (Lohnsteuer, Betriebsstätten, Verrechnungspreise)
- Sozialversicherung

### Empfehlungen

Eine vollständige Mitigation aller Risiken ist zwar nicht möglich, aber durch klare, dokumentierbare Prozesse werden Risiken minimiert und beherrschbar. Hierzu sollten klare Verantwortlichkeiten verteilt werden, damit Prozesse auch gelebt werden. Zur Sicherstellung der Beherrschbarkeit ist es erforderlich, sich über die Risikoposition bewusst zu werden (Abschichtung von pragmatisch lösbaren, ggf. toolunterstützten Prüfungen mit reduzierten Risiken und Reduktion von Einzelprüfungen) und im besten Fall eine Entscheidung der Geschäftsführung hervorzurufen. Darüber hinaus ist es notwendig, Kontrollen zu implementieren, die die Einhaltung des Regelwerks sicherstellen.

Für die erfolgreiche Mitigation der inhärenten Risiken aus den vorstehenden Bereichen bedarf es einer Einbeziehung der Steuerabteilung, HR, Payroll, der operativen betroffenen Bereiche, der Geschäftsführung und frühzeitig des Betriebsrats.

**David Heckerodt** Bundeszentralamt für Steuern, Bonn | **Philipp Kaiser** Bayer AG, Leverkusen | **Günter Morlock** Zentrales Konzernprüfungsamt, Stuttgart | **Oliver Wehnert** EY Düsseldorf

## Immaterielle Wirtschaftsgüter

### Hintergrund

Immaterielle Wirtschaftsgüter („IWG“) haben eine herausragende Bedeutung für die Wertschöpfung von Unternehmen, da sie zu den Schlüsselerfolgskriterien gehören und es Unternehmen erlauben, Wettbewerbsvorteile zu erzielen und damit letztlich ihren Gewinn zu maximieren. IWG sind deshalb von außerordentlicher Bedeutung bei der Bestimmung und der Prüfung von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen.

Aufgrund ihrer im Vergleich zu materiellen Wirtschaftsgütern hohen Mobilität sind IWG in hohem Maße dazu geeignet, in Steuerplanungs- und Steueroptimierungsüberlegungen einzufließen. Wenig überraschend haben deshalb viele Steuerverwaltungen seit jeher versucht, den diesbezüglichen Gestaltungsspielraum der Steuerpflichtigen einzuschränken und sich insbesondere ungerechtfertigten Gewinnverlagerungen über die Grenze entgegenzustellen.<sup>1</sup> Diese Bemühungen wurden im Rahmen des ersten BEPS-Projekts 2013–2015 vertieft und mündeten in der international abgestimmten Einführung des sogenannten DEMPE<sup>2</sup>-Konzepts sowie des Risikokontrollkonzepts in die OECD Richtlinien („OECD RL“) 2017. Während Steuerpflichtige in der Vergangenheit Eigentum, Funktionen und Risiken rund um IWG per Vertrag zuweisen konnten, wird durch die Regelungen in den OECD RL 2017 viel stärker als zuvor auf Personalfunktionen abgestellt, d. h., die Ertragsberechtigung aus IWG an das Vorhandensein entsprechender Personalsubstanz geknüpft.

In Deutschland wurde das DEMPE-Konzept in § 1 Abs. 3c AStG abgebildet, der laut § 21 Abs. 1 AStG ab dem Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden ist. Die deutsche Finanzverwaltung betrachtet die Einführung des DEMPE-Konzepts als „klarstellend“ und hat entsprechende Regelungen<sup>3</sup> in die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise („VWG VP“) 2021<sup>4</sup> aufgenommen, mit denen erstmals auch die OECD RL Bestandteil deutscher Verwaltungsgrundsätze wurden. Diese Regelungen sind unverändert in den VWG VP 2023<sup>5</sup> enthalten. Die VWG VP 2023 sind gemäß Tz. 6.2 auf alle offenen Jahre anzuwenden.

Im Folgenden werden wesentliche Verrechnungspreisfragestellungen in den Bereichen Forschung und Entwicklung, Nutzungsüberlassung sowie der Übertragung von IWG diskutiert.



Im großen Saal des KING brachten gleich vier Experten ihr Wissen zum Thema Immaterielle Wirtschaftsgüter ein: Oliver Wehnert (EY Düsseldorf), Günter Morlock (Zentrales Konzernprüfungsamt, Stuttgart), Philipp Kaiser (Bayer AG, Leverkusen) und David Heckerodt (Bundeszentralamt für Steuern, Bonn) (v. l. n. r.).

## Auftragsforschung

Das Konzept der Auftragsforschung sieht vor, dass eine Konzerneinheit (Auftragsforscher) im Auftrag einer anderen Konzerneinheit (Geschäftsherr) Forschungs- und Entwicklungsleistungen erbringt. Hierbei stehen dem Geschäftsherrn die Ergebnisse dieser Leistungen und damit auch etwaig entstehende IWG (rechtlich) und wirtschaftlich zu.

Die üblicherweise in solchen Geschäftsvorfällen angewandte Verrechnungspreismethode ist die Kostenaufschlagsmethode. Zu Diskussionen in Betriebsprüfungen führen erfahrungsgemäß die Höhe des anzusetzenden Gewinnaufschlags sowie der Umfang der Kostenbasis, die dem Gewinnaufschlag unterliegt.

Hinsichtlich des Gewinnaufschlags stellt sich die Frage, ob die in der Regel hochwertigen Leistungen des Auftragsforschers die Anwendung eines höheren Gewinnaufschlags erfordern. Gegen diese Sichtweise spricht, dass die Hochwertigkeit der Leistungen in der Regel durch eine entsprechend hohe Kostenbasis bereits berücksichtigt ist, da hochqualifizierte Mitarbeiter in der Forschung und Entwicklung entsprechend hohe Vergütungen erhalten. Im Einzelfall wird es diesbezüglich auf die Angemessenheitsdokumentation des Steuerpflichtigen und die Qualität der verwendeten Fremdvergleichsstudie ankommen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den Gewinnaufschlag ist die Behandlung von „Drittkosten“ häufig Gegenstand von Diskussionen mit der Betriebsprüfung. Unter Drittkosten sind beispielsweise Materialkosten oder auch Kosten für die Unterbeauftragung fremder Dritter durch den Auftragsforscher zu verstehen. Soweit hinsichtlich der Drittkosten keine eigene Wertschöpfung durch den Auftragsforscher stattfindet, ist fraglich, ob die Anwendung eines Gewinnaufschlags auf diese Kosten sachgerecht ist. Im Einzelfall wird es diesbezüglich auf die Dokumentation des Steuerpflichtigen ankommen.

Die von der Finanzverwaltung bejahte rückwirkende Anwendung des DEMPE-Konzepts auf alle offenen Jahre lässt erwarten, dass vorliegende Auftragsforschungsverhältnisse in Betriebsprüfungen auch dem Grunde nach daraufhin geprüft werden, ob der Geschäftsherr tatsächlich die entscheidenden DEMPE-Funktionen ausübt und sachlich wie finanziell in der Lage ist, die aus der Forschung entstehenden Risiken zu kontrollieren und zu tragen. Sollte das nicht der Fall sein, drohen empfindliche Einkommenskorrekturen, die in Extremfällen bis zu einer steuerlichen Negierung des Auftragsforschungsverhältnisses dem Grunde nach reichen können.

## Kostenumlageverträge

Kostenumlageverträge über Forschung und Entwicklung wurden in der Vergangenheit insbesondere von US-amerikanischen Unternehmen intensiv dazu genutzt, IWG in Niedrigsteuerländern zu lokalisieren. Als Reaktion darauf wurden im Rahmen des ersten BEPS-Projekts 2013–2015 die OECD RL überarbeitet und das Kapitel VIII grundlegend geändert. Kostenumlageverträge haben danach auch dem DEMPE-Konzept sowie dem Risikokontrollkonzept zu folgen. Die zuvor übliche Teilung von Kosten und Ergebnissen für Forschung und Entwicklung nach einem fremdüblichen Schlüssel ist nunmehr nur noch unter den Ausnahmeregelungen der Tz. 8.26 bis 8.28 steuerlich anzuerkennen. Mit den Verwaltungsgrundsätzen Kostenumlageverträge vom 5. Juli 2018<sup>6</sup>, mit dem das Kapitel VIII der OECD RL 2017 in die deutschen VWG überführt wurde und der damit einhergehenden Aufhebung der deutschen Verwaltungsgrundsätze zu Kostenumlageverträgen vom 30.12.1999<sup>7</sup> zum 31.12.2019 ist Deutschland dieser Sichtweise gefolgt. Die Bedeutung von Kostenumlageverträgen im Bereich IWG dürfte damit im Zeitablauf stark abnehmen.

## Nutzungsüberlassung von IWG

IWG werden im Rahmen von Lizenzverträgen gegen Nutzungsgebühren in Form von umsatzabhängigen oder in Form von gewinnabhängigen Lizenzen zur Nutzung überlassen.

Internationaler Standard zur Bestimmung fremdüblicher Lizenzen ist dabei die Anwendung der Preisvergleichsmethode unter Zugrundelegung öffentlich verfügbarer, (eingeschränkt) vergleichbarer Lizenzverträge mit oder zwischen fremden Dritten.

Aufgrund der Einzigartigkeit der lizenzierten IWG und daraus abgeleiteter Unvergleichbarkeit der Dritttransaktionen mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall wird dieser Ansatz in deutschen Betriebsprüfungen regelmäßig abgelehnt. Stattdessen fordert die deutsche Finanzverwaltung unter Hinweis auf § 1 Abs. 3 S. 7 AStG und Tz. 3.12 VWG VP 2023 die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs aus Sicht des Leistenden und des Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden. Dazu, wie der hypothetische Fremdvergleich bei Lizenztransaktionen durchgeführt werden soll, äußern sich die VWG VP 2023 nicht. In Tz. 3.51 VWG VP 2023 wird lediglich gefordert, dass dem Lizenznehmer nach Zahlung der Lizenz „ein angemessener Betriebsgewinn“ verbleiben soll.

Die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs zur Bestimmung fremdüblicher Lizenzen ist mitunter sehr aufwendig und die internationale

Kompatibilität dieses Ansatzes mindestens diskussionswürdig. Es bleibt deshalb abzuwarten, ob die deutsche Finanzverwaltung ihre Position in Verständigungsverfahren aufrecht erhalten kann.

### Übertragung von IP

Die Übertragung von IWG spielt in der Praxis insbesondere nach Unternehmenskäufen eine große Rolle, da das erworbene IWG in die bestehende Struktur des Käufers integriert werden soll.

Für die fremdübliche Bewertung der zu übertragenden IWG stellt sich die Frage, inwieweit auf Bewertungen und Kaufpreisallokationen aus dem Unternehmenskauf als echter Transaktion mit einem fremden Dritten zurückgegriffen werden kann. Dies wird im Einzelfall zu entscheiden sein. Wenigstens zur Verplausibilisierung einer Neubewertung der IWG sollten diese Daten aber Beachtung finden.

Methodisch hat eine Neubewertung der IWG grundsätzlich nach dem hypothetischen Fremdvergleich unter Anwendung eines üblichen Bewertungsverfahrens, beispielsweise nach IDW S5, zu erfolgen (§ 1 Abs. 3 S. 7 AStG; Tz. 3.12 VWG VP 2023), wobei dabei in analoger Anwendung des § 2 S. 1 FVerIV wohl auch die Steuereffekte in Form des Tax Amortization Benefits und der Exit Tax einzubeziehen sind.

Erfolgt die Übertragung der IWG gegen einen Einmalbetrag ist § 1a AStG zur Preisanpassungsklausel („PAK“) zu beachten, der eine Einkommenskorrektur zulässt, wenn Steuerpflichtige keine PAK vereinbart haben und der Wert der IWG unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung innerhalb der ersten sieben Jahre um mehr als 20% vom vereinbarten Verrechnungspreis abweicht. Steuerpflichtigen ist deshalb anzuraten, in den Übertragungsvertrag der IWG eine fremdübliche PAK aufzunehmen.

Bestehen hinsichtlich der Bewertung der IWG erhebliche Unsicherheiten, kann eine Übertragung der IWG gegen einen bedingten Kaufpreis in Erwägung gezogen werden. Dabei wird das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum an den IWG gegen einen aufschiebend bedingten und damit der Höhe nach unsicheren Kaufpreis in Form einer umsatz- oder gewinnabhängigen Vergütung übertragen. Aufgrund des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) erfolgt die handels- und steuerrechtliche Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns dann nicht in voller Höhe am Übertragungstichtag, sondern laufend bei Eingang der aufschiebend bedingten Kaufpreiszahlungen. Der spätere Zufluss der bedingten Kaufpreiszahlungen ist kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO<sup>8</sup>.

Die steuerliche Anerkennung des bedingten Verkaufs hat der BFH bei der Veräußerung von Anteilen verschiedentlich bestätigt<sup>9</sup>. Es ist nicht ersichtlich, warum dies bei IWG nicht ebenso gelten kann, soweit der Steuerpflichtige den Nachweis der Fremdüblichkeit bedingter Kaufpreisvereinbarungen für IWG führen kann. Letzteres ist stets im Einzelfall zu untersuchen. Hier kann zum einen angeführt werden, dass gerade die hohe Unsicherheit bei der Bewertung von IWG für einen bedingten Kaufpreis spricht und eine Kaufpreisvereinbarung, die an den zukünftigen Umsatz oder den zukünftigen Gewinn des Erwerbers anknüpft, fremdüblichem Verhalten entspricht. Zudem kann auf branchenübliche Praxis verwiesen werden. So ist z. B. in der pharmazeutischen Industrie die Vereinbarung von bedingten Kaufpreiszahlungen bei IWG-Verkäufen eher die Regel als die Ausnahme.

Treten die bei der Bewertung getroffenen Bewertungsannahmen (annähernd) ein, wird sich der Barwert der bedingten Kaufpreiszahlungen nicht (wesentlich) vom Barwert des Einmalkaufbetrags unterscheiden. Es erfolgt lediglich eine zeitlich getreckte steuerliche Berücksichtigung und damit eine niedrigere Cash Tax Belastung im Übertragungszeitpunkt.

## Fazit

IWG sind als Schlüsselfaktoren für die Wertschöpfung eines Unternehmens maßgeblich für dessen Ertragskraft verantwortlich. Konzerninterne Leistungsbeziehungen über IWG bestimmen deshalb wesentlich die Gewinnallokation in einer multinationalen Unternehmensgruppe. Da diese Geschäftsvorfälle im Fokus der Steuerbehörden stehen, sind Steuerpflichtige gut beraten, die Bestimmung und die Dokumentation fremdüblicher Verrechnungspreise bei IWG mit höchster Sorgfalt anzugehen.

- 1 In Deutschland beispielsweise über das bereits 1972 eingeführte Außensteuergesetz und hier speziell die Norm des §8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Ferner gilt es bei Lizenzaufwendungen, die nach dem 31.12.2017 entstanden sind, die Lizenzschranke des §4j EStG zu beachten. Im RefE zum Mindeststeuergesetz ist jedoch als „Begleitmaßnahme“ angedacht, die Lizenzschranke zukünftig abzuschaffen.
- 2 DEMPE steht für Development, Enhancement, Maintenance, Protection und Exploitation und umschreibt die wesentlichen Aktivitäten zur Erschaffung, Erhaltung sowie der Nutzung von IWG.
- 3 Tz. 3.53 und 3.54 VWG VP 2021.
- 4 BMF-Schreiben vom 14.7.2021, BStBl. I 2021 S. 1098.
- 5 BMF-Schreiben vom 6. Juni 2023.
- 6 BStBl. I 2018, S. 743.
- 7 BStBl. I 1999, S. 1122.
- 8 BMF-Schreiben vom 24.7.2015; BStBl. I 2015, 612.
- 9 BStBl. I 1999, S. 1122.

Jana Heß-Mähnert Evonik Industries AG, Essen | Dr. Isabel Ruhmer PwC Stuttgart | Julia Stoltenberg SAP SE, Walldorf

# Besteuerungsverfahren, Nachhaltigkeit & TP

Welchen Einfluss hat ESG auf Verrechnungspreise?

## Hintergrund

Das Thema Nachhaltigkeit in der Unternehmensführung, oft mit dem Akronym „ESG“ gleichgesetzt, ist seit einigen Jahren in aller Munde. Unter ESG versteht man einen Oberbegriff, der sich aus den Anfangsbuchstaben der Worte „Environmental“, „Social“ und „Governance“ zusammensetzt, und im weitesten Sinne zum Ausdruck bringen soll, inwieweit sich ein Unternehmen einem nachhaltigen Zweck verpflichtet, der über die reine Wertsteigerung des Unternehmens hinausgeht und eine breitere Verantwortung gegenüber Klima und Gesellschaft berücksichtigt.

Das Thema ESG strahlt in alle Bereiche eines Unternehmens aus und hat somit auch Verrechnungspreisimplikationen. Ziel des Workshops war es, diese zum Teil direkten, aber auch indirekten Auswirkungen auf die aktuelle Verrechnungspreissetzung und -dokumentation zu identifizieren und die möglichen Konsequenzen für die aktuelle Verrechnungspreispraxis gemeinsam mit den Teilnehmern zu diskutieren.

## Was ist ESG?

Dem Gabler Wirtschaftslexikon<sup>1</sup> folgend, hat sich die Begrifflichkeit „ESG“ als Standard nachhaltiger Anlagen etabliert. ESG beschreibt drei nachhaltigkeitsbezogene Verantwortungsbereiche von Unternehmen:

1. Das „E“ für Environment steht hierbei z. B. für Umweltverschmutzung oder -gefährdung, Treibhausgasemissionen oder Energieeffizienzthemen.
2. Social („S“) beinhaltet Aspekte wie Arbeitssicherheit und Gesundheitsschutz, Diversity oder gesellschaftliches Engagement (oft auch zusammengefasst als Corporate Social Responsibility).
3. Unter Governance („G“) wird eine nachhaltige Unternehmensführung verstanden. Hierzu zählen z. B. Themen wie Unternehmenswerte oder Steuerungs- und Kontrollprozesse.

In den letzten Jahren sind viele verschiedene Nachhaltigkeitsratings und Siegel entstanden, die auf der Analyse dieser Kriterien basieren und den verschiedenen Stakeholdern die Einschätzung der Nachhaltigkeit eines Unternehmens erleichtern sollen. Darüber hinaus gibt es diverse



Fachlich begleitet und moderiert wurde der Workshop „Nachhaltigkeit & TP“ von den Expertinnen Julia Stoltenberg (SAP SE, Walldorf), Dr. Isabel Ruhmer (PwC Stuttgart) sowie Jana Heß-Mähnert (Evonik Industries AG, Essen) (v. l. n. r.).

Nachhaltigkeitsprinzipien und -richtlinien, und diverse Vorschriften und Gesetze auf internationaler und nationaler Ebene, die Unternehmen zu einem nachhaltigeren Wirtschaften anhalten und eine höhere Transparenz mittels standardisierter Nachhaltigkeitsberichtserstattung schaffen sollen. Exemplarisch seien an dieser Stelle der EU Green Deal und das in Deutschland seit 1. Januar 2023 geltende Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz genannt, deren Nichteinhaltung mit teils sehr hohen Strafen geahndet werden kann.

### **Schnittstellen zwischen Nachhaltigkeit, Steuern und Transfer Pricing**

Die Schnittstellen zwischen Nachhaltigkeit und Steuern sind vielfältig und reichen von CO<sub>2</sub>-, Energie- und Umweltsteuern, staatlichen Subventionen und Förderprogrammen für „Net Zero“ über faire Vergütungsregelungen und Steuern als positivem Beitrag zur Gesellschaft bis hin zur Umsetzung einer nachhaltigen Steuerstrategie im Rahmen der Corporate Governance, die vorteilhaft oder sogar zwingend notwendig für die Gewinnung von Investoren und Finanzgebern sowie Kunden sein kann.

Direkte Schnittstellen zu Verrechnungspreisen ergeben sich z. B. dann, wenn intern neue ESG-Funktionen oder Abteilungen geschaffen werden und deren Wertbeitrag ermittelt und konzernintern angemessen vergütet werden muss. Die Teilnehmer haben im Workshop u.a. diskutiert, dass der Wertbeitrag der ESG-Funktion z. B. je nach Branche, Unternehmensgröße und Energieintensität, aber auch in Abhängigkeit von der Kundenstruktur sehr heterogen sein kann, was ein breites Spektrum an möglichen Vergütungsformen von der einfachen kostenbasierten Dienstleistungsverrechnung mit (geringem?) Gewinnaufschlag bis zu lizenzähnlichen Modellen rechtfertigen könnte.

Im Falle von ESG-getriebenen Anpassungen der internationalen Lieferketten (z. B. durch eine stärkere Lokalisierung der Produktion zur Einsparung von langen Transportwegen oder das In-Sourcing von kritischen Vorprodukten zur Gewährleistung der Lieferkettensorgfalt) können sich ebenfalls vielfältige Verrechnungspreisfragestellungen ergeben, insbesondere mit Blick auf Funktionsverlagerungsrisiken. Bei der Erstellung von Datenbankstudien in Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode wäre zu überlegen, ob ESG als Vergleichbarkeitsfaktor für die Ermittlung fremdüblicher Nettorenditen zu berücksichtigen ist und ob ggf. öffentlich verfügbare Informationen (z. B. über Nachhaltigkeitsratings oder -siegel) vorliegen, die es erlauben, besser passende Vergleichsunternehmen zu identifizieren. Dieser Punkt wurde auch unter den Teilnehmern diskutiert und reflektiert, inwiefern man ggf. analog zu den allseits bekannten Working-Capital-Anpassungen zukünftig auch ESG-Anpassungen vornehmen könnte, um in Branchen, in denen ein be-

sonders gutes Nachhaltigkeitsmanagement einen wettbewerbsrelevanten und damit auch gewinntreibenden Einfluss hat, die Qualität von Datenbankstudien zu erhöhen.

Eine weitere Frage, die von den Teilnehmern lebhaft erörtert wurde, drehte sich darum, ob durch bestimmte Tätigkeiten eines Unternehmens sog. „ESG Intangibles“ entstehen könnten und wie diese dann konzernintern zu vergüten wären. Denkbar wäre, dass z. B. in der Konsumgüterbranche durch eine entsprechende ESG-Strategie ein Alleinstellungsmerkmal im Markt geschaffen wird, das die Erzielung eines Preisaufschlags ermöglicht. In diesem Fall stellt sich aus Verrechnungspreissicht die Frage, welche Konzerngesellschaft dieses ESG-Intangible geschaffen und die entsprechenden Entstehungskosten getragen hat und wer letztlich das Preispremium vereinnahmt. Dem allgemeinen DEMPE-Konzept folgend wäre zwingend sicherzustellen, dass eine Gewinnverteilung in Einklang mit den individuellen Wertschöpfungsbeiträgen erfolgt.

### **Tax Transparency und Nachhaltigkeitsreporting**

Die Offenlegungsstandards und -pflichten im Bereich ESG haben sich in den letzten Jahren deutlich erhöht. Im Zuge einer verschärften Forderung nach Transparenz im Hinblick auf die Nachhaltigkeit der Steuerstrategie von Unternehmen wurde z. B. von der Global Reporting Initiative (GRI) am 5. Dezember 2019 der Standard „GRI 207: Tax 2019“<sup>2</sup> publiziert. Dieser GRI 207: Tax 2019 enthält neben diversen nicht-finanziellen Angaben zur Steuerstrategie, der Steuerverwaltung, Kontrolle und Risikomanagement sowie zur Einbeziehung von Stakeholdern und dem Management von Anliegen im Zusammenhang mit Steuerzahlungen auch ein sogenanntes Country-by-Country-Reporting (CbCR), das in etwa den Angaben der Tabelle 1 des CbCR gemäß OECD-Richtlinien<sup>3</sup> (s. nachfolgende Seite) entspricht.

Neben diesen freiwilligen Nachhaltigkeitsberichten gilt für große multinationale Konzerne mit mehr als 750 Millionen EUR Konzernumsatz<sup>4</sup> für Geschäftsjahre, die nach dem 21. Juni 2024 beginnen, in Deutschland die Pflicht zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen. Dieser Ertragsteuerinformationsbericht umfasst eine Teilmenge der Informationen des steuerlichen CbCR gemäß OECD, das lediglich den Steuerbehörden vorliegt.<sup>5</sup> Die Offenlegung dieses sogenannten „Public CbCR“ hat i. d. R. innerhalb eines Jahres nach Geschäftsjahresabschluss im Handelsregister und auf der Unternehmenswebseite zu erfolgen.

Die nachfolgende Grafik stellt die offenzulegenden Informationen nach steuerlichem OECD CbCR („Tax CbCR“), GRI-Standard und Public CbCR gegenüber:

Angabe	Tax CbCR	GRI 207-4	Public CbCR EU
Haupttätigkeiten der Organisation	x	x	x
Anzahl der Mitarbeiter	x	x	x
Erlöse gesamt	x	n/a	x
Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen	x	x	n/a
Einnahmen aus konzerninternen Transaktionen	x	nur grenzüberschreitend	n/a
Ergebnis vor Ertragssteuern	x	x	x
Sachanlagen (Tangible Assets)	x	x	n/a
Gezahlte Ertragssteuer	x	x	x
Entstandene Ertragssteuer	x	x	x
Eigenkapital	x	n/a	n/a
Einbehaltene Gewinne	x	n/a	x
Gründe für die Differenz zwischen dem entstandenen und dem durch Anwendung des Regelerusatzes auf das ergebnis von Ertragssteuern ermittelten Ertragssteuerbetrag.	n/a	x	x

Im Rahmen des Workshops wurde intensiv diskutiert, welche administrativen Aufwände mit der Erfüllung dieser neuen Offenlegungspflichten einhergehen und welche Risiken sich aus der Ermöglichung einer öffentlichen Debatte, ob multilaterale Unternehmen ihren Beitrag zum Gemeinwohl „angemessen“ leisten, ergeben können. Bei der Erstellung des Public CbCR ist neben dem Aufsatz eines effizienten und möglichst automatisierten Datensammelungsprozesses insbesondere die Einbindung zusätzlicher Stakeholder wie der Unternehmenskommunikations- und -presseabteilung, die beim rein steuerlichen CbCR bisher keine Rolle spielten, hervorzuheben. Neben der Sorge vor Reputationsschäden aufgrund einer falschen Interpretation der veröffentlichten Informationen durch Presse oder Nichtregierungsorganisationen ohne entsprechendes steuerliches Fachwissen, fürchteten die Teilnehmer auch Nachteile im Hinblick auf die eigene Wettbewerbsposition und Verhandlungen mit Kunden und Lieferanten.

## Fazit

Die Teilnehmer des Workshops waren sich einig, dass die zunehmende Bedeutung von ESG in der Unternehmensführung und deren Einfluss auf die konzerninterne Wertschöpfungskette zwingend Implikationen für

das Verrechnungspreismodell haben. Weitestgehender Konsens bestand jedoch auch dahingehend, dass man die notwendigen Verrechnungspreisanpassungen, die aus dem geänderten Funktions- und Risikoprofil der Transaktionspartner resultieren, sehr wahrscheinlich mit dem bestehenden „Verrechnungspreismethoden-Koffer“ lösen kann. Dennoch ist es wichtig, das Thema ESG bereits frühzeitig im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse zu berücksichtigen und notwendige Handlungsfelder und -chancen aus Verrechnungspreissicht zu erkennen, anstatt ESG als reines Compliance-Thema zu betrachten.

- 1 Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/esg-kriterien-120056>, aufgerufen am 09.08.2023.
- 2 Vgl. <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>, aufgerufen am 09.08.2023.
- 3 Vgl. Anhang III zu Kapitel V – Country-by-Country-Report, S. 657ff, OECD (2022): Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen.
- 4 In mindestens zwei aufeinanderfolgenden Jahren.
- 5 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen vom 23.06.2023.

Jean-Daniel Geisbüsch PwC Frankfurt am Main

# Zusammenfassung des Vortrags von Michael Beckmann und der Podiumsdiskussion

## Vortrag „Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten“

Michael Beckmann, der als Global Head of Tax Transformation and Technology bei der SGS Germany GmbH tätig ist, eröffnete die Nachmittagsveranstaltung mit einem Vortrag über die Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten. Sein Vortrag diente als Gesprächsgrundlage für die nachfolgende Podiumsdiskussion. Mit seiner langjährigen Erfahrung im Bereich Steuern und Digitalisierung beleuchtete Beckmann das facettenreiche Thema aus verschiedenen Blickwinkeln.

Sein Vortrag skizzierte die Chancen und Herausforderungen der digitalen Transformation innerhalb der Steuerfunktion, wobei er insbesondere auf die wichtigsten Treiber und Eckpfeiler der Digitalisierung, den gegenwärtigen Stand der Steuertechnologie sowie die zukünftigen Trends in diesem Bereich einging. Des Weiteren unterstrich Beckmann die erheblichen Auswirkungen der digitalen Transformation auf Steuerfachleute und deren Organisationen. Die Präsentation war auch mit praktischen Beispielen angereichert und gab Empfehlungen zur Implementierung und Verwaltung digitaler Steuerlösungen.

Nach einer kurzen Vorstellung seiner selbst und des Unternehmens SGS gliederte sich der Vortrag in fünf zentrale inhaltliche Punkte:

1. **Unterschied Disruption und Innovation:** Beckmann betonte hier den innovativen Charakter der digitalen Transformation speziell für die Steuerfunktion.
2. **Transformation der Steuerfunktionen:** Er vertiefte das Thema, indem er die verschiedenen Stufen der Transformation im Detail vorstellte.
3. **Technologieüberblick – „Buzzwords“:** In diesem Abschnitt präsentierte Beckmann einige der prägenden Technologien der jüngsten Vergangenheit.
4. **3 Pillars – Tax Transformation:** Beckmann ist der Überzeugung, dass Kultur, Knowledge Sharing und Tech-Matching die drei tragenden Säulen für eine erfolgreiche Transformation in Unternehmen sind.
5. Abschließend fokussierte er sich auf die **Zielsetzung der Digitalisierung**, wobei er das Spannungsfeld zwischen den Zielen Compliance, Optimierung und Transparenz hervorhob.



Michael Beckmann (SGS Germany GmbH, Hamburg) führte mit seinem Vortrag in das Thema „Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten“ ein.

Damit bot der Vortrag eine fundierte Grundlage für alle weiteren Diskussionen und zeigte deutlich die Relevanz der Digitalisierung im Steuerbereich auf.

### *1. Unterschied Disruption und Innovation*

Beckmann eröffnet den allgemeinen fachlichen Teil seines Vortrags mit der Fragestellung, ob potenziell disruptive Technologien zur Disruption der Steuerfunktion führten oder ob die Digitalisierung der Steuerfunktionen eher als Innovator zu sehen sei. Er vertritt dabei die Meinung, dass die vorhandenen und momentan in der Entwicklung befindlichen Technologien außerhalb des Steuerbereichs durchaus disruptiven Character besitzen, bei der Applikation für Steuerfunktionen aber vor allem die Innovations- und Optimierungsmöglichkeiten im Vordergrund stehen, da momentan eine gewisse „Losgelöstheit“ vom externen Marktgeschehen besteht.

Er betonte weiterhin, dass man bisher nicht habe beobachten können, dass sich das Aufgabenfeld eines Steuerangestellten, Steuerberaters oder der Steuerfunktion insgesamt grundlegend geändert hätte. Es sei kein disruptives Ereignis zu beobachten, das die gesamte Struktur der Aufgaben radikal verändert hätte.

Jedoch gäbe es eine klare Tendenz, dass das Anforderungs- und Personalprofil innerhalb von Steuerabteilungen sich in Richtung digitaler Berufsprofile verlagert. Das spricht dafür, dass die Digitalisierung nicht nur die Arbeitsweise, sondern auch die Art der benötigten Fachkompetenzen verändert. Der eröffnenden Thematik bezüglich der Disruption folgt die Fragestellung, ob mit selektiver Digitalisierung eine wirksame Transformation erwirkt werden kann, während die Technologie als solche schon als Disruption betrachtet wird.

### *2. Transformation der Steuerfunktionen*

Für die Beantwortung der Frage führt Beckmann ein Stufenmodell an, welches die unterschiedlichen „Reifegrade“ der Transformation der Steuerfunktionen aufführt.

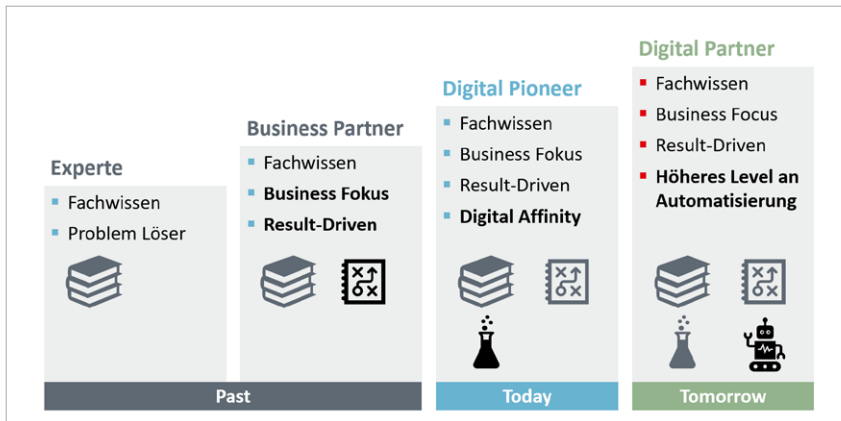


Abbildung 1: Tax Transformation<sup>1</sup>

Im Abschnitt „Transformation der Steuerfunktionen“ wies Beckmann darauf hin, dass die Steuerabteilung im Jahr 2012 traditionell und historisch geprägt gewesen sei durch eine sehr formelle Arbeitsweise, die auf Fachwissen fokussiert war, mit einem Schwerpunkt auf steuer(fach)lichen Fragestellungen. Es gab nur wenig interdisziplinäre Zusammenarbeit und eine Ausrichtung auf Unternehmensziele, Strategie und Optimierung. Dies hätte sich jedoch bereits gewandelt, da Steuern immer mehr als Business Partner wahrgenommen werden würden. Ein Kostenoptimierungspotenzial sei erkannt worden, was einen Wandel in der Aussteuerung der Ziele vom ursprünglichen Profil des „Problemlösers“ hin zur Optimierung eingeleitet hätte.

Heute könne bereits eine gewisse digitale Affinität wahrgenommen werden, was nicht zuletzt auf die immer höheren Anforderungen seitens des Gesetzgebers zurückzuführen sei, mit denen sich die Unternehmen konfrontiert sehen würden. Als Beispiel nannte er das Country-by-Country Reporting (CbCR). Diese und weitere Anforderungen hätten dazu geführt, dass eine strukturierte, durch digitale Technologien unterstützte Beschaffung, Aufbereitung, Analyse und Repräsentation der relevanten Daten unverzichtbar geworden seien, da eine manuelle Bearbeitung der Daten in einem zeitlich und wirtschaftlich angemessenen Rahmen nicht mehr möglich wäre. Er verwies auch auf Sachverhalte, die bereits in der ersten Podiumsdiskussion „Diskussion zum Status Quo und von Ansätzen zur Verbesserung des Verfahrensrechts“ erwähnt wurden.

Dem heutigen vorherrschenden Transformationsstand folge, nach dem von Beckmann vorgestellten Modell, die (zukünftige) Stufe des „Digital Partner“. Diese beinhalte, wie auch die anderen, die wesentlichen Merkmale der jeweils vorangehenden Stufe und ergänze diese mit einem hohen Grad an Automatisierung, Organisation und Optimierung der vorhandenen Daten und der notwendigen Prozesse. Digitalisierungstechnologielösungen seien ein zentraler Bestandteil der steuerlichen Arbeitsabläufe eines „Digital Partner“ und würden mit der Zielsetzung eingesetzt, den Grad der Automatisierung zu steigern.

### 3. *Technologieüberblick – „Buzzwords“*

Um einen Überblick über die Entwicklung der eingesetzten Technologien zu geben, stellte Beckmann eine Reihe von sogenannten „Buzzwords“ (populär gewordene Begriffe, die eine gewisse Technologie beschreiben) in der zeitlichen Reihenfolge vor, in der er deren Verbreitung im steuerlichen Umfeld wahrnehmen konnte.

#### *Applikationen*

Beckmann stellte fest, dass eine Softwarelandschaft mit vielen heterogenen, meist hoch spezialisierten Lösungen vorhanden sei. Diese würden oft außerhalb, ergänzend zu den jeweiligen ERP-Systemen, eingesetzt, was sich meist daraus ergebe, dass die jeweiligen ERP-Standards nicht die nötige Funktionalität abdeckten. Neben den Lösungen kommerzieller Drittanbieter seien auch in vielen Fällen eigene Entwicklungen für sehr spezielle Anwendungsfälle vorhanden, wie etwa Excel-basierte Modelle. Die Herausforderung hierbei bestehe darin, diese Softwarelösungen zu harmonisieren und zielführender zu organisieren. Die vorgefundene Struktur sei meist so, dass mehrere Lösungen auf derselben Datengrundlage betrieben würden und aus mehreren nicht harmonisierten Datenquellen die Informationen, oft auch mittels manuellem Datentransfer (beispielsweise mit Hilfe von Excel- oder CSV-Exports und respektiven Imports), bezogen würden. Aus der Harmonisierung heraus folge das Thema Business Intelligence und Robotic Process Automation.

#### *Business Intelligence*

Business Intelligence (BI) bezieht sich auf Technologien, Anwendungen und Praktiken zur Sammlung, Integration, Analyse und Präsentation von Daten mit dem Ziel, Entscheidungsprozesse zu unterstützen. Technisch gesehen kombiniert BI eine Vielzahl von Datenwerkzeugen, darunter Datenbanken, Data Warehousing, Datenvisualisierung und Datenanalyse. Durch den Einsatz von BI-Systemen können Unternehmen große Mengen strukturierter und unstrukturierter Daten aus verschiedenen Quellen sammeln, sie in einem zentralen Repository organisieren und Analysen durchführen, die zur Verbesserung von Strategien, Prozessen und Entscheidungen beitragen können.

Im Kontext von BI hätten sich nach Beckmanns Erfahrungen mehrere Fragestellungen ergeben. Es sei von entscheidender Bedeutung, wie die Daten organisiert würden, einschließlich der Speicherorte, Datenbanktechnologien und Schnittstellen. Ebenso wichtig sei es, zu klären, ob es Zugriff auf Management-Reporting-Daten gäbe. Bei der Nutzung von ERP-Daten müsse gegebenenfalls eine Anreicherung der bereits in einem Data Warehouse vorhandenen Daten, wie zum Beispiel Finanztransaktionsdaten, erfolgen. Dies betreffe den Datenbewirtschaftungsprozess und weitere steuerspezifische Daten wie Zolldaten oder Ben-

chmarkdaten. Es müsse geklärt werden, ob die benötigten Daten bereits in den vorhandenen Systemen bereitgestellt würden oder ob sie aus zusätzlichen externen Quellen bezogen werden müssten. Diese Überlegung könne auch zu der Frage führen, ob für den Bereich Steuern ein spezifisches Datenmanagement in Form eines „Data Lake“ benötigt würde, das den Zugriff auf Daten in unterschiedlichen Strukturen ermögliche. Bei der Auswahl geeigneter Softwaresysteme müsse auch die Frage berücksichtigt werden, ob eine Cloud-Lösung einer On-Premise-Lösung vorzuziehen sei. Diese Entscheidung müsse im Einzelfall getroffen werden, und es könne keine allgemeingültige, richtige Lösung empfohlen werden.

#### *Robotic Process Automation und Process Mining*

Ein weiterer Ansatz der technologiegestützten Optimierung steuerlicher Prozesse wäre die Automatisierung mittels Robotic Process Automation (RPA). RPA bezieht sich auf den Einsatz von Software-Robotern oder „Bots“, um wiederholende, regelbasierte Geschäftsprozesse zu automatisieren, indem menschliche Aktionen in digitalen Systemen simuliert werden. Diese Technologie ermögliche es Unternehmen, die Effizienz zu steigern, Fehler zu reduzieren und Arbeitskosten zu senken, indem manuelle Aufgaben automatisch und ohne menschliches Eingreifen ausgeführt würden. Diese Technologie könne insbesondere dann eingesetzt werden, wenn die steuerlichen Prozesse bereits für das Tax Compliance Management-System (Tax CMS) dokumentiert oder in ein Shared Service Center ausgelagert wurden. Es könne versucht werden, die manuellen Prozesse mittels RPA zu automatisieren, wodurch erhebliches Einsparpotenzial erschlossen und die Fehleranfälligkeit minimiert werden könnten.

Eine andere Technologie, die in diesem Kontext eingesetzt werden könne, sei das Prozess Mining. Dies bezieht sich auf die automatisierte Analyse von Prozessen, um Abweichungen von Standardprozessen zu erkennen, die Gründe für diese Abweichungen zu verstehen und zu beurteilen, ob diese berechtigt seien, und um festzustellen, ob die Prozesse verbessert oder die Mitarbeiter geschult werden könnten.

#### *Künstliche Intelligenz*

Künstliche Intelligenz (KI) könne eingesetzt werden, wenn die Datenhaltung organisiert und beispielsweise ein für steuerliche Anforderungen geeignetes Data Lake implementiert worden sei. Beckmann habe bereits Erfahrung damit gesammelt, KI für die Erkennung von Anomalien einzusetzen. Dies könne beispielsweise im Umsatzsteuerprozess angewendet werden, um zukünftig Ausreißer zu ermitteln. Eine solche Analyse könne den Vorteil bieten, im Vorfeld bereits den größten Teil der Daten für eine

weitere Betrachtung auszuschließen und den Fokus auf die relevanten Daten zu lenken.

### *ChatGPT*

Gegen Ende des Technologieüberblicks wurde das Thema Chatbots und Large Language Models (LLMs)<sup>2</sup> behandelt. Hierbei wurde ChatGPT als ein Beispiel für eine weit entwickelte Chatbot-Technologie angeführt. ChatGPT, das auf OpenAIs GPT-Architektur basiert, kann komplexe menschenähnliche Textantworten in Echtzeit generieren und hat im letzten Jahr viel Aufmerksamkeit auf sich gezogen. Obwohl es derzeit noch ungewiss sei, ob die Technologie einen signifikanten Mehrwert im Bezug auf steuerliche Fragestellungen bieten kann, sei aus der Erfahrung heraus zu berichten, dass sie im Zusammenhang mit Self-Service-Softwarelösungen im kleineren Rahmen erfolgreich eingesetzt werden konnte. Es habe sich bereits gezeigt, dass mit der Unterstützung von ChatGPT verwendbarer Softwarecode generiert werden konnte, was bei der Implementierung kleiner Softwarelösungen von bedeutendem Vorteil sei. Das Innovationspotenzial solcher Technologien müsse jedoch weiter untersucht und beobachtet werden, um deren volles Potenzial einschätzen zu können.

## *4. 3 Pillars – Tax Transformation*

Um eine erfolgreiche Transformation im Steuerbereich zu erreichen, seien neben der Technologie auch drei weitere Faktoren von großer Bedeutung. Beckmann beschreibt diese als die „3 Säulen der Steuertransformation“, welche sich aus den Dimensionen Kultur, Wissensaustausch („Knowledge Sharing“) und Technologieabgleich („Tech-Matching“) zusammensetzen.

### *Kultur*

Die Unternehmenskultur spiele eine entscheidende Rolle bei der Digitalisierung. Es sei wichtig, dass die Kultur die Akzeptanz digitaler Innovationen fördere und die Mitarbeiter offen für Veränderungen seien. Oftmals würden Mitarbeiter jedoch verschlossen gegenüber Veränderungen erscheinen. Es müsse auch gefragt werden, ob die Steuerabteilung offen für Veränderungen sein dürfe, insbesondere im Hinblick auf Compliance-Anforderungen und KI-Lösungen. Eine Beurteilung der Verwendbarkeit und Datensicherheit sei hierbei unabdingbar. Zudem müsse die gesamte Steuerfunktion als Kollektiv betrachtet werden, denn die eingesetzten Technologien müssten auch von der Steuerverwaltung akzeptiert und nicht abgelehnt werden.

### *Wissensaustausch*

Eine erfolgreiche Adaption von Technologien und Möglichkeiten könne nur erfolgen, wenn diese klar und verständlich kommuniziert würden.

Dies beinhaltet eine Steigerung der Akzeptanz und des Informationsaustauschs auch zwischen den Abteilungen. Der Nutzen und die Funktion der Technologien müssten klar verständlich sein und den jeweiligen Mitarbeitern nähergebracht werden, sonst riskiere man erheblichen Widerstand oder Unverständnis, welches eine erfolgreiche Transformation verhindern würde.

#### *Technologieabgleich*

Es sei notwendig, die vorhandenen Technologien, die potenziell zum Einsatz kommen könnten, genau zu betrachten und zu bewerten. Es sei zielführend, die möglichen vorhandenen Technologien für den jeweiligen Konzern und den jeweiligen Anwendungsbereich zu priorisieren. Nicht jede erfolgreich implementierte Lösung sei auf andere Unternehmen übertragbar. Der Einsatz müsse für jeden spezifischen Fall betrachtet werden, um eine erfolgreiche Transformation erreichen zu können.

#### *5. Zielsetzung der Digitalisierung*

Zum Abschluss des Vortrages wurde die Zielsetzung der Digitalisierung definiert und auf drei wesentliche Bereiche hingewiesen, die in einem Spannungsfeld zueinander stünden und sich gegenseitig beeinflussten. Im Zuge der digitalen Transformation sollten sowohl Transparenz, Compliance als auch Optimierung ausreichend Beachtung finden und in Einklang gebracht werden, um mögliche Zielkonflikte identifizieren und beheben zu können.

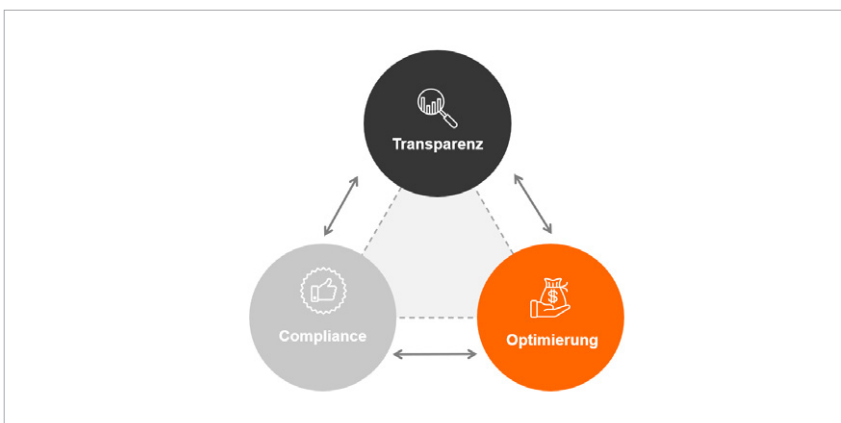


Abbildung 2: Zielsetzung der Digitalisierung<sup>3</sup>

Beckmann verdeutlichte mögliche Spannungsverhältnisse mit offenen Fragen und konträren Beispielen. Ein hoher Grad an Transparenz könne beispielsweise zu verbesserter Cooperative Compliance führen, aber auch das Gegenteil bewirken, indem identifizierte Schwächen in den Prozessen von der Finanzverwaltung aufgegriffen werden könnten. Eine zentrale Frage sei, ob gleichzeitig Compliance und eine Optimie-

zung erreicht werden könnten. Das Unternehmen könne sich steuerlich optimieren oder Technologie nutzen, um eine Prozessoptimierung hinsichtlich Geschwindigkeit und Effizienz zu erzielen, und so auch die Compliance gewährleisten.

### Podiumsdiskussion zur Digitalisierung der Steuerfunktion

Im Anschluss an Beckmanns Einführungsvortrag fand die zweite Podiumsdiskussion der Veranstaltung, diese zum Thema Digitalisierung der Steuerfunktion, statt. Teilnehmer der zweiten Podiumsdiskussion waren:

- **Michael Beckmann** SGS Germany GmbH, Hamburg
- **Jana Heß-Mähnert** Evonik Industries AG, Essen
- **David Schallenberg** Bayer AG, Leverkusen
- **Dr. Alexander Totzek** PwC Hamburg
- **Cornelia Wolff** EY Düsseldorf

Die Diskussion wurde von **Werner Thumbs** (Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein) moderiert.

#### *Stufen der Transformation in der Praxis*

Zu Beginn bezog sich Thumbs auf das von Beckmann vorgestellte Stufenmodell der Transformation der Steuerfunktion und bat die Teilnehmer, aus ihrer Erfahrung und der aktuellen Situation in ihren Unternehmen dazu Stellung zu nehmen.

Heß-Mähnert erkannte die im Vortrag erwähnte heterogene Systemlandschaft in ihrem Unternehmen wieder. Sie berichtete, dass der Bereich der Verrechnungspreisdokumentation bereits weitgehend automatisiert sei und aktuelle Themen der Digitalisierung unter anderem die Operationalisierung des Transfer Pricing (OTP)<sup>4</sup>, Country-by-country Reporting (CbCR), Automatisierung der Steuererklärung und Pillar 2 seien. Obwohl bereits einige Fortschritte erzielt worden seien, habe man noch keine Harmonisierung erreicht, und es gebe weiterhin unterschiedliche Datenquellen ohne ganzheitliches Datenmanagementkonzept. Heß-Mähnert betonte auch die Bedeutung einer transformationsfördernden Unternehmenskultur und des Innovationswillens der Mitarbeiter.

Schallenberg berichtete, dass die Transformation der Steuerfunktionen bei der Bayer AG bereits fortgeschritten sei, was sich auch in der Organisation der Prozesse und deren Verantwortlichkeiten zeige. Bestimmte End-to-End-Prozesse (E2E) seien aus der Steuerabteilung herausgelöst und die E2E-Prozessverantwortlichkeiten mit z. B. den Bereichen Management Account-



Werner Thumbs moderierte auch die zweite Podiumsdiskussion zum Thema „Digitalisierung der Steuerfunktion“.

ting und Financial Accounting gebündelt worden. Dies habe zu Überschneidungen der Bereiche geführt, was jedoch vorteilhaft und auch notwendig für die Ausrichtung auf den Einsatz von Technologie, die digitale Transformation und Prozessoptimierung sei. Schallenberg erläuterte, dass es einen gespiegelten Aufbau einer Steuerabteilung mit Indirect Tax, Direct Tax und OTP gebe, die sich speziell um die E2E-Prozessoptimierung kümmere. Für das Transfer Pricing sei von der Preissetzung bis zur Verrechnungspreisdokumentation (E2E) ein Prozess aufgesetzt und optimiert worden. Dies habe auch zu einem breiteren Anforderungsprofil der Mitarbeiter geführt. Bayer verfügt bereits über ein Team für „Digitale Transformation und Technologie“, in dem vier Mitarbeiter mit IT-Hintergrund tätig seien.

Nach der Einführung stellte der Moderator fest, dass Heß-Mähnert und Schallenberg unterschiedliche Stadien der Transformation in ihren Unternehmen beschrieben hätten. Dies führte ihn zur Frage, ob es einen vorherrschenden Standard für die Transformation gebe. Totzek erklärte, dass es keinen solchen Standard gebe, da die Transformation stufenweise verlaufe, von der klassischen steuerlichen Verrechnungspreisabteilung hin zum „Digital Partner“ mit den damit verbundenen Funktionen und Verantwortungen. Er fügte hinzu, dass die operative Tätigkeit traditionell im Bereich Controlling und Accounting angesiedelt sei, während die Funktionen der digitalen Transformation meist in der IT-Abteilung zu finden seien.

Totzek wies auf zwei beobachtbare Trends hin: einerseits die Intensivierung der „Tax Technology“-Funktionen im Unternehmen, was auch am Beispiel der Bayer AG ersichtlich sei, und andererseits den Versuch, die notwendigen Kompetenzen in die Steuerabteilung zu integrieren und eine OTP-Funktion zu etablieren. Er erklärte, dass die OTP-Funktionen ursprünglich im Controlling angesiedelt seien, und skizzierte die historische Entwicklung dieser Funktionen von einem TP-Verantwortlichen, der die Funktion neben anderen Tätigkeiten ausübte, bis hin zu operativen Tätigkeiten, die meist in einem Shared Service Center durchgeführt werden. Im Durchschnitt befänden sich, nach Einschätzung von Totzek, die Unternehmen auf der Stufe des „Digital Pioneer“.

Zur Herausforderung der Transformation merkte Totzek an, dass die unterschiedlichen Ansätze zur digitalen Transformation einige Risiken und Herausforderungen mit sich brächten, insbesondere im Hinblick auf die Übernahme der Kosten. Im klassischen Fall käme die Bedarfsbekundung für die Operationalisierung der Verrechnungspreisfunktionen von der Steuerabteilung, die tatsächliche Reduzierung des Arbeitsaufwandes würde jedoch dem Controlling zugutekommen, und die IT-Abteilung wäre in hohem Maße für die Umsetzung verantwortlich. Die Kosten würden jedoch der Steuerabteilung zugeordnet. Eine weitere Herausforderung bestehe darin, die Relevanz und das wirtschaftliche Potenzial der

Innovationen zu kommunizieren und zu lernen, auch bei steuerlichen Themen in Business Cases zu denken.

#### *Anforderungen an die Unternehmen und die Mitarbeiter*

Der abschließende Teil der Diskussion konzentrierte sich auf die Anforderungen, die der digitale Transformationsprozess an Unternehmen und Mitarbeiter stellt. Heß-Mähnert verdeutlichte, dass die steigenden steuerlichen Anforderungen des Gesetzgebers eine Digitalisierung der Steuerfunktionen unerlässlich machen. Ohne Technologieeinsatz wären Dokumentationsaufgaben, Auskunftspflichten und die Konsistenz dieser nicht mehr zu bewältigen und entsprechend beim erforderlichen Skill Set der Mitarbeiter zu berücksichtigen.

Auf die Frage des Moderators hin, ob die Betriebsprüfung wohl darauf bestehen würde, die nur durch die digitale Transformation bereitzustellenden Informationen zu erhalten, gab Wolff ihre Einschätzung, dass es durchaus zu einer gesteigerten Erwartungshaltung seitens der Prüfung kommen könne. Sie bezog sich auf die bereits dargelegten Ausführungen über den ungleichen Transformationsstand der Unternehmen und fügte hinzu, dass dies jedoch nicht zwangsläufig die vorherrschende Erwartungshaltung aller Prüfer sei und daraus keine erweiterten Verpflichtungen der Unternehmen entstünden.

Sie betonte weiterhin, dass die Transformation auch das Anforderungsprofil der Mitarbeiter der Unternehmen verändere. Neben den klassischen, primär auf steuerliche Fachkompetenz ausgerichteten Mitarbeitern, würden zunehmend auch solche mit ausgeprägtem technologischem Verständnis bzw. Kenntnissen gefragt sein. Diese Veränderung in der Ausrichtung der Steuerfunktionen schaffe ein zunehmend multidisziplinäres Tätigkeitsfeld. Eine erfolgreiche digitale Transformation der Steuerfunktion im Unternehmen erfordere daher Mitarbeiter mit verschiedenen beruflichen Hintergründen. Noch wichtiger sei jedoch eine hohe Anpassungsfähigkeit und eine ganzheitliche, systemübergreifende Denk- und Arbeitsweise.

Schallenberg fügte hinzu, dass spezielle Kompetenzen im Umgang mit ausgewählten Softwarelösungen, wie beispielsweise Alteryx oder KNIME sowie PowerBI oder Tableau, nicht im Vordergrund stünden. Vielmehr gehe es um die Bereitschaft und die Neugier, sich diese Fähigkeiten neben dem steuerlichen Wissen anzueignen. Auch Totzek war der Auffassung, dass sich das Anforderungsprofil grundsätzlich geändert hat und dieser Trend sich weiter verschärfen wird. Ob und inwieweit der Studienabschluss der Mitarbeiter dabei im Fokus stehen sollte, wurde kontrovers diskutiert. Konsens besteht darin, dass das Anforderungsprofil der Steuerfunktion bereits Stand heute deutlich breiter ist, als es in der Vergangenheit der Fall war, nicht nur im Hinblick auf technologische Themen, sondern auch im Hin-

blick auf das Verständnis von Geschäftsprozessen und auf kommunikative Fähigkeiten.

Abschließend resümierten die Teilnehmer einstimmig, dass auch zukünftig die Expertise der Steuerabteilungen unerlässlich sei, insbesondere im direkten Kontakt mit der Betriebsprüfung. Werner Thumbs fasste treffend zusammen, dass es „nicht den einen richtigen Weg der digitalen Transformation gibt“, der für alle Anwendungsfälle und alle Unternehmen zu bevorzugen sei.

- 1 Quelle: Michael Beckmann, Präsentation zum Plenum 2 mit dem Titel „Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten“ im Rahmen der 6. VP-Fachveranstaltung „Verrechnungspreise in disruptiven Zeiten“, Folie 4, 14. Juni 2023, Ingelheim am Rhein.
- 2 Large Language Models (LLMs) sind hochentwickelte KI-Modelle, die darauf trainiert sind, menschenähnliche Texte basierend auf enormen Mengen von Trainingsdaten zu verstehen und zu generieren. Sie können in zahlreichen Anwendungen eingesetzt werden, von der Beantwortung von Fragen über Textgenerierung bis hin zur Textanalyse, und bieten eine beeindruckende Fähigkeit zur Verarbeitung und Produktion von natürlicher Sprache.
- 3 Quelle: Michael Beckmann, Präsentation zum Plenum 2 mit dem Titel „Digitalisierung der Steuerfunktion in disruptiven Zeiten“ im Rahmen der 6. VP-Fachveranstaltung „Verrechnungspreise in disruptiven Zeiten“, Folie 10, 14. Juni 2023, Ingelheim am Rhein.
- 4 Operational Transfer Pricing (OTP) oder die Operationalisierung des Transfer Pricing bezieht sich auf die Prozesse, Systeme und Kontrollen, die Unternehmen implementieren, um ihre konzerninternen Verrechnungspreise in Einklang mit den steuerlichen Vorschriften und den betriebswirtschaftlichen Zielen zu halten. Es kann eine kontinuierliche Überwachung und Anpassung der Verrechnungspreise in Reaktion auf operative Veränderungen und Marktdynamiken ermöglichen.

Axel Eigelshoven PwC Düsseldorf | Dr. Stefan Greil Bundesministerium der Finanzen, Berlin | Dr. Sebastian Schulz SAP SE, Walldorf

## Pillar I: Implikationen für die Gesamtwirtschaft, insbesondere Digital Service Tax, Amount B und Verfahrensrecht

Im Rahmen von Amount A der Säule 1 (Pillar I) strebt die OECD an, die Gewinne eines Konzerns zwischen den Staaten neu zu verteilen. Bisher ist der Fremdvergleichsgrundsatz der maßgebliche Aufteilungsmaßstab; nunmehr sollen die Gewinne eines Konzerns stärker den Marktstaaten zugeordnet werden, selbst wenn keine wirtschaftlichen Aktivitäten in dem jeweiligen Staat stattfinden. Das neue Konzept soll allerdings nur für Konzerne ab 20 Mrd. Euro Umsatz und mit einer Umsatzrendite von über 10 % gelten. Da das Konzept nur auf sehr wenige Konzerne in Deutschland Anwendung findet, war das Ziel des Workshops, die Themengebiete zu erörtern, die für eine größere Breite von Unternehmen eine Relevanz entfalten können.

Das Thema Amount B der Säule 1 wurde ausführlich im Workshop diskutiert. Im Rahmen von Amount B möchte die OECD eine Vereinfachung für funktions- und risikoarme Vertriebsgesellschaften schaffen. Die OECD hat hierzu ein erstes Diskussionspapier am 8.12.22 veröffentlicht (vgl. Public Consultation Document – Pillar One – Amount B).<sup>1</sup> Im Teilnehmendenkreis gab es für die Bemühungen der OECD viel Zustimmung. Sollte es der Staatengemeinschaft gelingen, für eine bestimmte Gruppe von Transaktionen eine Bandbreite von üblichen Margen zu erzielen, könnte die Administration zumindest für einen Teil der Unternehmen und für ein Teil der Transaktionsströme vereinfacht werden. Allerdings gab es auch zahlreiche Bedenken, insbesondere wird die Definition der OECD als sehr eng empfunden, so dass nur wenige Unternehmen in den Genuss der Vereinfachungsregel kommen (siehe Folie S. 49). Zudem werden zu den Definitionen und Abgrenzungen Streitigkeiten zwischen den Staaten befürchtet. Schließlich muss sich die Staatengemeinschaft auf Gewinnmargen und auf die Ausgestaltung der Abgrenzungsregelungen einigen. Ob eine Einigung gelingen kann, war zum Zeitpunkt des Seminars noch offen.

Das Diskussionspapier zu Amount A ist aber auch vor dem Hintergrund der weltweit viel diskutierten Digital Service Tax von großer Bedeutung. Die Staatengemeinschaft will Digital Service Taxes vermeiden, weil diese auf Bruttobeträge erhoben werden und die Gefahr einer Übermaßbesteuerung in sich bergen. Sollte das Pillar I Projekt scheitern, könnten allerdings viele Überlegungen, die die Staatengemeinschaft entwickelt hat, Eingang in die Digital Service Tax nehmen (s. so schon Artikel



Den Workshop zum Thema Pillar I im Obergeschoss des KING gestalteten die Referenten Dr. Sebastian Schulz (SAP SE, Walldorf, li.), Dr. Stefan Greil (Bundesministerium der Finanzen, Berlin, re.) und Axel Eigelshoven (PwC Düsseldorf, nicht im Bild).

## Pillar I – Amount B

<b>Scope</b>	Sog. „baseline“ distribution activities
<b>Voraussetzungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es muss ein schriftlicher Vertriebsvertrag vorliegen</li> <li>• Es dürfen keine Produktionstätigkeiten, F&amp;E-, Einkaufs- oder Finanzierungs-Dienstleistungen ausgeübt werden</li> <li>• Tragung von begrenzten Risiken, insbesondere Markt-, Forderungsausfall-, Lagerhaltungs-, Produkthaftung und Währungsrisiken.</li> <li>• Keine Funktionen, die zur Entstehung von IWGs bzw. Marketing Intangibles führen; kein Eigentum an Marktzugangsrechten, regulatorischen Lizenzen, die Markteintrittsbarrieren darstellen, kein Anwendungsfall von Profit Split Methoden</li> <li>• Operative Aufwendungen zwischen x und y in % vom Umsatz</li> <li>• Vertrieb erfolgt an fremde Dritte</li> <li>• Vertrieb nur im Markt der Vertriebsgesellschaft (x%-Schwellen)</li> <li>• Keine Funktionen zur Erlangung von Vertriebsrechten oder technischen oder spezialisierten Dienstleistungen, z.B. keine Umsätze aus revolvierenden Wartungsverträgen</li> <li>• Einzelne Kunden dürfen nicht mehr als x% vom Gesamtumsatz ausmachen</li> <li>• Geringer Retail-Anteil (%-Schwellen)</li> <li>• Marketing und Werbeaufwendungen unter x% vom Umsatz + Verpackungs- und Assemblierungsaufwand unter x% vom Umsatz + After-Sales Produkt Support bzw. Garantiefwand unter x% vom Umsatz</li> <li>• Kein Handel mit Commodities und non-physischen Güter</li> </ul>




12B UN-Musterabkommen). Ein großes Problem bei der Digital Service Tax ist die Definition der Bemessungsgrundlage. Hier würden Staaten dann die Möglichkeit haben, auf die bisherigen Arbeiten der OECD zu verweisen, so z. B. auf die Arbeiten zu den Nexus und Revenue Sourcing Rules (vgl. insbesondere Public Consultation Document Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing vom 4.2.2022).<sup>2</sup> Die OECD hat in Abhängigkeit der Dienstleistungen (z. B. Advertisement Services, Online Intermediation Services, Transport Services etc.) detaillierte Allokationsschlüssel definiert, so dass hier ein gewisser internationaler Konsens hergestellt wurde.

## Pillar I als Blaupause für Digital Service Tax?

Mögliche Eigenschaften einer potenziellen Digital Service Tax	Diskussionsstand Pillar I
Digital Service Tax als <b>direkte</b> vs. <b>indirekte</b> Steuer?	Umverteilung von Ertragspotenzialen auf Ebene des <b>konsolidierten Gewinns vor Steuern</b>
Nur auf Unternehmen ab einem bestimmten <b>Umsatzschwellenwert</b> anwendbar?	Konsolidierter Konzernumsatz von mindestens € 20 Mrd. ( <b>Revenue Test</b> )
Nur auf Unternehmen ab einer bestimmten <b>Profitabilität</b> anwendbar?	Mindestprofitabilität der Gruppe: 10 Prozent ( <b>Profitability Test</b> )
Anwendung auf <b>ausgewählte Industrien/Umsatzströme</b> ?	Blueprint ( <b>nicht Progress Report</b> ): Automated Digital Services und Consumer Facing Businesses
Nexus <b>unabhängig von physischer Präsenz</b> eines Unternehmens	Revenue Sourcing auf Basis von <b>Reliable Indicators</b> oder <b>Global Allocation Keys</b>

Im dritten Diskussionsblock wurden die Streitbeilegungsmechanismen besprochen, die die Staatengemeinschaft für Amount A entwickelt. Da die Anwendung von Amount A sich als äußerst komplex darstellen dürfte, sind neue Mechanismen wichtig, die die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen absichern und eine koordinierte zwischenstaatliche Zusammenarbeit gewährleisten.<sup>3</sup> Neu in den Regelungen sind multilaterale Abstimmungsverfahren bei denen Unklarheiten im Vorfeld abgestimmt werden (sog. Tax Certainty Framework). Dies betrifft bspw. die Fragen, ob der Konzern dem Anwendungsbereich von Amount A unterliegt (Scope Certainty Review), ob Unklarheiten bei der Anwendung der Revenue Sourcing Rules bestehen (Advance Certainty Review) und alle anderen Aspekte in der Anwendung von Amount A (Comprehensive Certainty Review). Neben dem Tax Certainty Framework schlägt die OECD auch ein Regelungswerk zur Durchführung von Verständigungsverfahren mit anschließenden verpflichtenden Schiedsverfahren vor, das multilateral ausgestaltet ist.

### Steuersicherheit und Streitbeilegungsmechanismen

<p><b>1</b> </p> <p><b>Scope Certainty Review</b></p> <p>Antrag zur Bestätigung, dass ein Unternehmen im Geltungsbereich des Amount A liegt.</p> <p>Beseitigung des Risikos, dass Unternehmen, die faktisch nicht im Anwendungsbereich liegen, Gegenstand von Untersuchungen der Steuerverwaltungen werden.</p>	<p><b>2</b> </p> <p><b>Advance Certainty Review</b></p> <p>Antrag zur Bestätigung der vom Unternehmen angewendeten Methode zur Zuordnung der Einkünfte (Revenue Sourcing)</p> <p>Sowohl die Steuerverwaltung als auch der Steuerpflichtige erhalten Sicherheit über die Zuverlässigkeit der vom Steuerpflichtigen intern angewendeten Methode.</p>	<p><b>3</b> </p> <p><b>Comprehensive Certainty Review</b></p> <p>Antrag zur Bestätigung der vom Unternehmen vorgenommenen Anwendung der Regelungen zu Amount A.</p> <p>Sicherheit, dass Steuerverwaltungen verschiedener Länder den gleichen Ansätze in Bezug auf die Berechnung und Zuweisung des Amount A und der Beseitigung der Doppelbesteuerung anerkennen</p>
--	---	--

#### Streitbeilegungsmechanismus im Rahmen von Pillar I

- Pillar I sieht einen Mechanismus zur Beilegung von Steuerstreitigkeiten im Rahmen der Verrechnungspreise und der Zurechnung von Betriebsstättengewinnen vor.
- Streitigkeiten, die nicht innerhalb von zwei Jahren im Rahmen eines Verständigungsverfahrens (MAP) gelöst werden können, können auf Antrag einem Streitbeilegungsgremium vorgelegt werden.
- Das Gremium besteht aus jeweils einem Mitarbeiter der Steuerverwaltung der beiden Länder sowie drei Mitgliedern, die aus einer Liste von unabhängigen Experten ausgewählt werden.
- Der Vorsitzende des Gremiums wird von den Gremiumsmitgliedern aus der Liste der unabhängigen Experten bestimmt.

Diese Mechanismen wurden auch vor dem Hintergrund der Verrechnungspreise und der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erörtert. Häufig kann ein Steuerpflichtiger keine Rechtssicherheit bei

Sachverhalten erlangen, die multilateraler Natur sind, z. B. Profit Splits mit mehreren Staaten oder der Abschluss von Kostenumlagenverträgen. Hält beispielsweise eine Finanzverwaltung den Umlageschlüssel für unzutreffend, müssten entsprechende Gegenkorrekturen in anderen Staaten stattfinden. Wenn viele Staaten betroffen sind, ist dies allerdings aufgrund der Komplexität der unterschiedlichen staatlichen Interessen häufig nicht umsetzbar. Die Teilnehmenden der Diskussion waren sich einig, dass die Mechanismen, die im Rahmen von Amount A erarbeitet werden, hilfreich in einem breiteren Kontext wären. Auch eine Fortentwicklung im Zusammenhang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz wäre sehr zu begrüßen.

- 1 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>
- 2 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>
- 3 Siehe zur Fortentwicklung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit auch: <https://www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.htm>; <https://www.oecd.org/publications/2023-progress-report-on-tax-co-operation-for-the-21st-century-d29d0872-en.htm>.

Dr. Martin Lagarden Henkel AG & Co. KGaA, Düsseldorf | Kirsten Rösel Bundeszentralamt für Steuern, Bonn | Martin Wenke Merck KGaA, Darmstadt

# Tax Certainty

(ICAP, Joint Audits, MAP, APA & Co.)

Der Workshop „Tax Certainty (ICAP, Joint Audits, MAP, APA & Co.)“ fand am Nachmittag des Veranstaltungstages statt und traf bei dem spezialisierten Fachpublikum auf reges Interesse, was sich auch an einer großen Teilnehmerzahl zeigte.

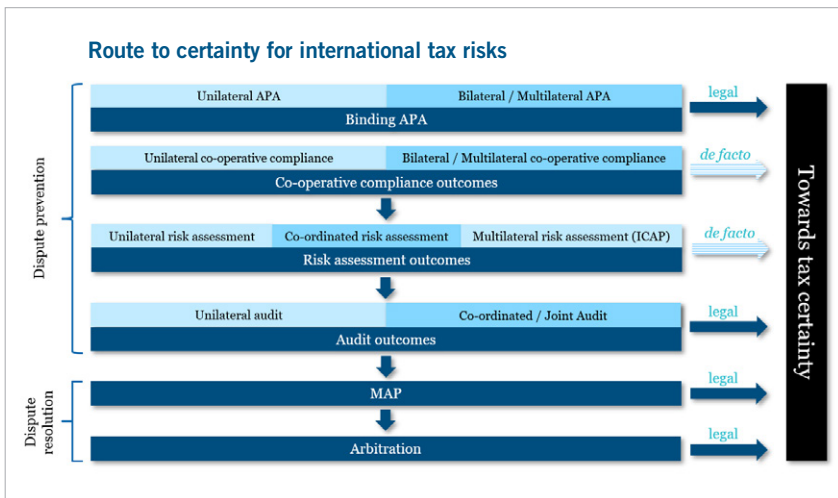
Im Rahmen des gut einstündigen Austauschs diskutierten die Teilnehmer die Möglichkeiten für Unternehmen, Tax Certainty für internationale Steuerrisiken zu erlangen. Impulsgeber waren Kirsten Rösel, beim Bundeszentralamt für Steuern in Bonn insbesondere zuständig für Joint Audit Koordination, Dr. Martin Lagarden, Head of Global Transfer Pricing bei der Henkel AG & Co. KGaA und Martin Wenke, Head of Transfer Pricing bei der Merck KGaA.



Im großen Saal des KING führten Dr. Martin Lagarden (Henkel AG & Co. KGaA, Düsseldorf), Kirsten Rösel (Bundeszentralamt für Steuern, Bonn) und Martin Wenke (Merck KGaA, Darmstadt) (v. l. n. r.) durch den Workshop „Tax Certainty“.

## Ausgangspunkt

Ausgangspunkt der Diskussion war die folgende Grafik der OECD, anhand derer Rösel einen ersten Überblick über mögliche Verfahren gab. Sie informierte die Teilnehmer darüber, welche Verfahren präventiv wirken und welche eher nachträgliche Konfliktlösungen bieten. Sie skizzierte die Rechtsfolgen der einzelnen Verfahren sowie den Grad der erreichbaren Rechtssicherheit und gab Auskunft zur jeweiligen Rechtsqualität und dem Stand der Etablierung der Verfahren.



Quelle: OECD, <https://www.oecd.org/tax/joint-audit-2019-enhancing-tax-co-operation-and-improving-tax-certainty-17bfa30d-en.htm>

Dr. Lagarden griff die dargestellten Aspekte aus der Unternehmensperspektive auf. Er richtete den Blick auf die Entscheidungsfindung im Unternehmen, und zwar hinsichtlich der Auswahl des im konkreten Fall am besten geeignet erscheinenden Verfahrens. Als wichtige Kriterien bei der Identifizierung des „passenden“ Konfliktlösungs- oder Präventionsinstruments wurden praxisrelevante Aspekte wie die jeweilige Anspruchsgrundlage, Belastbarkeit des Sachverhalts (Stärken/Schwächen der eigenen Argumentationsbasis), erwartete zeitliche Dauer des jeweiligen Verfahrens, Ressourcenerwägungen, Transparenzaspekte (inwieweit müssen weitergehende Informationen zur Verfügung gestellt werden, die nicht Kern des Verfahrens sind) und Erwartungen zum erzielbaren Ergebnis (im Hinblick auf den „Streitwert“, d. h., die initial zugrunde liegenden steuerlichen Anpassungsbeträge) erörtert. Rösel erläuterte diesbezüglich die Überlegungen der Finanzverwaltung, wobei die Wahl des Verfahrens oft nicht in der Hand der Verwaltung liegt und viele Fälle aus den Betriebsprüfungen resultieren.

### Joint Audits

Erfahrungen mit Joint Audits wurden ausgetauscht, wobei als Ziele bei der Wahl des Verfahrens schnellere Rechtssicherheit sowie die Vermeidung weiterer nachgelagerter Verfahren hervorgehoben wurden. Dr. Lagarden berichtete vom erfolgreichen und zügigen Abschluss zweier für Henkel wichtiger Verfahren in den letzten Jahren (Dauer: 1,5 Jahre und 22 Monate, im Vergleich zu Verständigungsverfahren [APA, MAP] mit einer regelmäßigen Dauer von mehr als drei und bis zu zehn Jahren). Die Vorteile einer aktiven versus reaktiven Nutzung des Verfahrens wurden ebenfalls diskutiert. „Aktiv“ umschreibt in diesem Zusammenhang, dass der Steuerpflichtige von sich aus an die Finanzverwaltung herantritt, um den Einstieg in ein Joint Audit anzuregen bzw. zu erreichen. Im „reaktiven“ Fall geht die Initiative dagegen von der Finanzverwaltung aus. Die erfolgreiche und schnelle Abwicklung kann seitens der Unternehmen mit einer sorgfältigen Vorbereitung erheblich befördert werden. Dabei spielen Unterstützer im Unternehmen, die Einrichtung von speziellen Projektteams innerhalb der Steuerabteilung sowie die fallweise Unterstützung durch externe Berater eine große Rolle. In der Durchführung setzt dies eine aktive und intensive Beteiligung des Steuerpflichtigen voraus. Es werden sehr hohe Anforderungen an die schnelle Reaktionsfähigkeit des Steuerpflichtigen gestellt, und zwar im Hinblick auf die gegebenenfalls kurzfristig notwendige Erstellung weiterer unterstützender Dokumentationsmaterialien und die Beantwortung der üblicherweise zahlreichen Anfragen der beteiligten Finanzverwaltungen. Rösel wies auf die hohe Quote der mit Joint Audits gelösten Fälle hin. Sie hält Joint Audits insbesondere ab 2024 auf Basis der neuen DAC7-Regelungen für ein Verfahren, das Rechtssicherheit und klare Fristenregelungen abbildet.

### Verständigungsverfahren (APA und MAP)

Vor- und Nachteile von Verständigungsverfahren wie APA und MAP wurden erörtert und anhand praktischer Beispiele zumindest skizzenhaft illustriert. Die Verfahren haben als Ausgangspunkt oftmals einen Streitfall mit teilweise extremen Positionen einer der beteiligten Finanzverwaltungen. Vorteilhaft kann die Festschreibung der Ergebnisse in einem APA für folgende Jahre sein. Der Aufwand für die genannten Verständigungsverfahren ist jedenfalls regelmäßig geringer als bei der Durchführung (finanz-)gerichtlicher Verfahren im In- und Ausland. Kritisch wurde mit Blick auf einen konkreten Fall mit Beteiligung von Mexiko (auf Basis des gültigen DBA) gesehen, dass gegebenenfalls kein Einigungszwang im Verfahren besteht. Daher wurde auch die hohe Relevanz der Kompromissbereitschaft aller Beteiligten herausgestellt. Wichtig sei es, möglichst zügig und pragmatisch zu Lösungen zu kommen, die für die Unternehmen und die beteiligten Finanzverwaltungen tragbar sind. Dies ist nach den Erfahrungen von Henkel aus der Zusammenarbeit mit der Landesfinanzverwaltung und dem BZSt definitiv gegeben. Angesichts der stetig zunehmenden steuerlichen Transparenzanforderungen an Unternehmen im internationalen Kontext betonte Dr. Lagarden darüber hinaus die Vorzugswürdigkeit bilateraler APA-Verfahren. Rösel wies darauf hin, dass beim BZSt zwar viele Fälle offen sind, aber auch eine ähnlich hohe Zahl erfolgreich erledigt werde.

### Improve Multilateral Tax Certainty – ICAP

Ein weiterer Schwerpunkt der Diskussionen im Workshop lag auf dem neuen risikoorientierten Instrument der OECD „International Compliance Assurance Programme“ (ICAP). Es gab bereits zwei Pilotverfahren, wobei das erste ohne deutsche Beteiligung durchgeführt wurde. Weitere Pilotverfahren sind nicht geplant, vielmehr wird das Instrument nun in das Regelverfahren überführt. Allerdings sind einige Aspekte noch ausdifferenzieren und zu regeln, zum Beispiel im Hinblick auf die Risikoanalyse. Rösel wies darauf hin, dass ein entsprechender Entwurf zur Ergänzung in der AO in Arbeit sei.<sup>1</sup> Eine legal Tax Certainty ist dabei allerdings nicht geplant, es wird eher von einer „faktischen Sicherheit“ gesprochen, wobei der Finanzverwaltung Prüfungsrechte vorbehalten bleiben. Rösel skizzierte die Möglichkeiten, bei der zuständigen Steuerverwaltung Interesse an einer Teilnahme an ICAP anzumelden.

Wenke gab vor dem Hintergrund der Beteiligung der Merck KGaA an bereits zwei Verfahren (Pilotverfahren und Regelverfahren) Einblicke in die Erfahrungen mit dem neuen risikoorientierten Instrument ICAP.

Die nachfolgende Grafik zeigt wichtige Eckdaten des jüngsten Projekts:


## Improve Multilateral Tax Certainty – ICAP

Merck's "**International Compliance Assurance Program**" (ICAP 2.1) initiated by the OECD in connection with the **OECD BEPS** program.

In a Nutshell:

- covered periods: FY's 2019 and 2020
- starting point: **Country-by-Country Report**
- simultaneous review of Merck's tax positions by **eight tax authorities** based on a **cooperative approach**
- limited time frame of up to 12 months compared to a couple of years in case of Advance Pricing Agreements (APA) or Mutual Agreement Procedures (MAP)
- **improve tax certainty** and **enhance international co-operation with the tax authorities**
- **international tax disputes** between the countries in scope should either be **avoided** or be **resolved quicker**

Selected countries:

	Germany
	Colombia
	Ireland
	Argentina
	Austria
	Poland
	United Kingdom
	USA

 PROJECT STARTED in SEPT 2021 – EXPECTED TO BE FINALIZED BY END OF June 2023

Wenke betonte die positiven Erfahrungen, die gute Betreuung des Verfahrens durch das BZSt sowie die vorgenommene Länderauswahl. Kriterien für die Länderauswahl wurden im Teilnehmerkreis diskutiert und auch aus Sicht des BZSt kommentiert. Wenke gab einen Einblick in den konkreten Verfahrensablauf, wobei der Detaillierungsgrad, der Umfang der einbezogenen Transaktionen und der länderbezogene Blickwinkel in dem Verfahren deutlich wurden. Er berichtete davon, dass der Abstraktionsgrad der Fragestellungen der beteiligten Länder noch sehr unterschiedlich sei. Dies zeigte sich insbesondere an der Vorgehensweise von erstmalig am Verfahren teilnehmenden Finanzverwaltungen.

Aus dem Teilnehmerkreis wurden praktische Aspekte zu den eingesetzten Tools und Plattformen nachgefragt. Rösel wies in dem Kontext darauf hin, dass es voraussichtlich ab 2024 eine sichere Kommunikationsplattform der OECD geben soll, die wohl für derartige Verfahren genutzt werden kann.

In der abschließenden Diskussion wurde erörtert, wie ICAP sich vom Leuchtturmprojekt zu einem etablierten Verfahren entwickeln kann, das für die breite Masse der Unternehmen anwendbar wird. Überwiegend positive Erfahrungen aus den bisherigen ICAP-Pilotverfahren wurden den Vorteilen der etablierten und klar strukturierten Joint Audits mit legaler Tax Certainty gegenübergestellt.

- 1 Anm. d. Red: Der mittlerweile vorliegende Regierungsentwurf des sog. Wachstumschancengesetzes sieht unter Art. 11 zur Änderung der Abgabenordnung (AO) die Einführung eines § 89b AO „Internationale Risikobewertungsverfahren“ vor.

Dr. Dan Bauer Munich RE | Dr. Claudia Dahle KPMG Hamburg | Thomas Wengenroth Finanzamt Wiesbaden

## Die Betriebsstätte nach dem AOA – immer noch das unbekannte Wesen?

Die an der Betriebsstättenbesteuerung interessierten Workshop-Teilnehmer waren zahlreich und quer durch alle Industrien bunt gemischt. Hieraus wurde deutlich, dass dieses Thema längst nicht mehr nur für einige wenige Spezialisten bei Banken und Versicherungen relevant ist. Stattdessen hat insbesondere die OECD mit dem BEPS-Maßnahmenpunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte) sowie der nahezu weltweiten Einführung des AOA bei Steuerpflichtigen, Finanzverwaltungen und Gerichten für die Notwendigkeit gesorgt, Nachforschungen über das ehemals „unbekanntem Wesen“ anzustellen.

Nach kurzer Vorstellung der Referenten sowie einer Rück Erinnerung an die nur eingeschränkt von Gesetzesvorgaben geregelten Zeiten vor AOA-Einführung geriet der Workshop schnell zu einer intensiven Diskussionsrunde zwischen dem Publikum und den Referenten, wobei letztere zu meist nur noch als Stichwortgeber fungieren mussten. Die Lebendigkeit wurde noch entscheidend durch die Anwesenheit von Manfred Naumann befördert, der als seinerzeitiger Vertreter des BMF bei den OECD-Verhandlungen maßgeblich an der Entwicklung der aktuellen Betriebsstätten-Besteuerungsgrundsätze mitgewirkt und dann auch die Einführung des AOA in das deutsche Recht geprägt hat. Mit großer Leidenschaft und Sachkenntnis schilderte er die damaligen Beweggründe der beteiligten Staaten und Finanzverwaltungen; dies alles ohne Ansehen der Person wie selbst gelegentliche Meinungsunterschiede mit Thomas Wengenroth, dem ebenfalls am Meinungsaustausch interessierten Bp-Hauptsachgebietsleiter vom FA Wiesbaden beweisen.

### Diskutierte Themenbereiche

Neben den materiellen Themen wie Verrechnungspreissetzung bei grenzüberschreitenden „Dealings“ oder Ermittlung des Dotationskapitals waren auch formale Fragen weiter klärungsbedürftig, wenn es etwa um die Ausgestaltung der Hilfs- und Nebenrechnung, Einreichungs- und Erstellungsfristen oder eine etwaige Schätzungsbefugnis bei mutmaßlich unzureichender Dokumentation im Sinne der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) geht.



Unter der Leitung von Dr. Claudia Dahle (KPMG Hamburg), Dr. Dan Bauer (Munich RE) und Thomas Wengenroth (Finanzamt Wiesbaden) fand der Workshop rund um das Thema AOA statt (v. l. n. r.).



Zudem mehren sich auch grundsätzlich die Anzeichen für eine (erneute) Fortentwicklung der Betriebsstättengrundsätze im Internationalem Steuerrecht, da die gegenwärtige Disruption hin zu digitalen Geschäftsmodellen und datengetriebener Wertschöpfung immer weniger mit der „maßgeblichen Personalfunktion“ korrespondiert, welche gemäß AOA zentral über die zwischenstaatliche Verteilung des Steuersubstrats entscheidet. Die diesbezüglichen Auffassungsunterschiede gerade im Verhältnis zu den sich entwickelnden „Marktstaaten“ nehmen an Schärfe zu, was etwa aus deutscher Steuersicht nur schwer mit den gerade einmal „eingeschwungenen“ Rechtsgrundsätzen in Einklang zu bringen ist.

## Fazit

Im Ergebnis hat sich gezeigt, dass einerseits die Gewinnermittlung und -abgrenzung bei den Betriebsstätten durch die detailliertere Rechtssetzung im Zuge der AOA-Einführung einiges von ihrem Schrecken verloren hat. Andererseits verdeutlichen die nicht stringente Verankerung im Gesetz, die teilweise nicht leicht verständlichen BMF-Meinungsäußerungen als auch die zwischenzeitlich ergangenen Gerichtsentscheidungen eine nach wie vor bestehende Rechtsunsicherheit bei den beteiligten Rechtsanwendern.

Dr. Arwed Crüger BDO, Frankfurt am Main | Dr. Stefan Eymann Bundeszentralamt für Steuern, Bonn

## Finanztransaktionen

Finanztransaktionen haben durch die aktuelle BFH-Rechtsprechung (insbesondere Urteile vom 18.5.2021 I R 4/17 sowie I R 62/17), erste praktische Erfahrungen bei der Anwendung der OECD-Leitlinien sowie durch die neuen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 6.6.2023 weiter an Bedeutung gewonnen. Gleichwohl rückten die Finanztransaktionen bereits durch den historischen Schritt, im Rahmen des BMF-Schreibens vom 14.07.2021 als Anlage die OECD-Leitlinien 2020 aufzunehmen, verstärkt in den Fokus. Nicht zuletzt erging eine Klarstellung durch das BFH-Urteil vom 22.2.2023 (I R 27/20) zur Zinsmargenteilung sowie der systematischen Abgrenzung dieses Einzelfalles.

### Wahl der Verrechnungspreismethode bei Finanztransaktionen

Steuerlich ist das ökonomische Abbild des Konzerns und seiner Gruppeneinheiten in Einklang mit einem fremdvergleichskonformen Zinssatz zu bringen und dies zunächst rein ökonomisch ungeachtet davon, welche Verrechnungspreismethode nunmehr Anwendung finden soll.

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode findet breite Zustimmung. Lediglich die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 6.6.2023 erwähnen in der Rn. 3.125 noch die Kostenaufschlagsmethode als Möglichkeit. Die Vortragenden wie auch das Auditorium lehnen die Kostenaufschlagsmethode generell ab. Die aktuellen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 6.6.2023 erkennen die BFH-Urteile vom 18.5.2021 I R 4/17 und I R 62/17 an, womit die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode auszuschließen sein dürfte.

Im Ergebnis ist kein sachlicher Grund ersichtlich, den Bankenansatz (kostenbasierter Ansatz) der Preisvergleichsmethode gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG generell vorzuziehen, zumindest nicht mit dem Argument, die Kostenaufschlagsmethode sei weniger Streitbehaftet. Die Preisvergleichsmethode gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG, bei welcher aufgrund der Marktpreise (bspw. Corporate Bonds) eine bessere Ausgangsbasis geboten ist, überzeugt nach Auffassung der Vortragenden wie auch des Auditoriums – sowohl wissenschaftlich und ökonomisch als auch nach zahlreicher praktischer Erfahrung im Konzernbereich – wesentlich mehr.

Die Auswahl an sich ist jedoch wiederum so zu treffen, dass eine möglichst hohe Vergleichbarkeit besteht, mithin also Diskrepanzen weitgehend vermieden werden. Dies betrifft u.a. insbesondere die Währung, die Darlehensvolumen, die Laufzeit, die Branchenklassifikation, das Ausgabetermin sowie den Auflagezeitpunkt. Bezüglich des Auflagezeitpunktes kann dieses Kriterium entschärft werden, wenn die Yield-to-Maturity (Effektiv-



Fachkundig gingen die Referenten Dr. Stefan Eymann (Bundeszentralamt für Steuern, Bonn, links) und Dr. Arwed Crüger (BDO, Frankfurt am Main) auf die zahlreichen Praxiserfahrungen und Fragen der Teilnehmenden des Workshop ein.

verzinsung) als Kennziffer herangezogen wird. Die Effektivverzinsung passt sich zu jedem Handelszeitpunkt an und errechnet sich als interner Zinsfuß derart, dass der Barwert der zukünftigen Cashflows (Coupon und Nominalbetrag) dem aktuellen Marktwert der Anleihe entspricht.

### Rating bei Finanztransaktionen

Das Rating des Konzerndarlehensschuldners spielt eine determinierende Rolle bei der Zinssatzbemessung. Danach ist es erheblich, ob das Stand-Alone-Rating, ein Zwischenrating oder das Gruppenrating zugrunde zu legen ist. Der BFH (Urteil vom 18.5.2021 – I R 62/17) benennt als Grundsatz das Stand-Alone-Rating. Der BFH hält Adjustierungen des Stand-Alone-Rating grundsätzlich für notwendig. Dabei gibt es keine feste Regel, z. B. zu notching up oder notching down. In der Regel wird das Stand-Alone-Rating eher nach oben anzupassen sein. Handelt es sich bei der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft z. B. um ein Unternehmen mit strategischer Bedeutung für den Gesamtkonzern, weil es ein wesentlicher Bestandteil der Konzernidentität oder der Zukunftsstrategie des Konzerns ist, kann sich die damit verbundene Erhöhung der Kreditwürdigkeit auf die Bonitätsbeurteilung der Konzerngesellschaft auswirken (OECD-Leitlinien 2020, Tz. 10.78).

Ein Ratingurteil basiert sowohl auf der Auswertung von Daten durch statistische Methoden als auch auf der Berücksichtigung weicher Daten, wie z. B. Managementqualität, die sich quantitativ nicht messen lassen. Letztere sind dementsprechend die qualitativen Merkmale. In das bankeninterne Rating fließen sowohl quantitative als auch qualitative Faktoren ein. Bei den quantitativen Faktoren handelt es sich um Informationen aus Zahlenmaterial, wie z. B. Jahresabschluss, Lageberichte (als qualitativer Teil des quantitativen Jahresabschlusses), Cash-Flow-Berechnungen, Rentabilität oder Finanzpläne.

Ratings anerkannter Ratingagenturen sind auch steuerlich anzuerkennen. Dies urteilte der BFH (Urteil vom 18.5.2021 – I R 62/17) eindeutig. Die Vortragenden sowie das Auditorium teilen diese Rechtsauffassung, insbesondere aus Gründen der Praktikabilität und einer effizienten Außenprüfung. Durch die Konzerne selbst erstellte Ratingtools (manuelle Ratings) müssen offengelegt werden. Insgesamt ist es u. U. nicht sinnvoll, das Konzern- bzw. Einzelrating als diskrete Fixpunkte zu definieren, vielmehr kann auch von einem Kontinuum zwischen diesen beiden Endpunkten ausgegangen werden. Als Praktikerlösung wurde die Möglichkeit besprochen, ein Zwischenrating anzusetzen, was dem Einzelfall vorbehalten bleibt.

## Risiken bei der Zinssatzbestimmung

Im Wesentlichen sind i. R. d. Konzernfinanzierung die folgenden Funktionen und Risiken zu kontrollieren, nämlich das Kreditausfallrisiko, das Refinanzierungsrisiko und das Zinsänderungsrisiko.

Das Kreditausfallrisiko ist, aufgrund der Begrifflichkeit des Eigennamens, bereits weitgehend selbsterklärend. Im Ereignis fällt der Kredit aus, d.h., der Schuldner wird zahlungsunfähig und die Restschuld oder Gesamtschuld wird ggf. nicht mehr zurückgezahlt. Die Wahrscheinlichkeit, ob ein Kredit ausfällt, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Das Refinanzierungsrisiko ist die Gefahr der Diversifikationen von Refinanzierungen einerseits und auf die Diversifikationen vergebener Kredite andererseits. Es gilt, dass generell ein Refinanzierungsrisiko vorhanden ist. So erscheint es kaum umsetzbar, dass viele kurzfristige Refinanzierungskredite vollumfänglich als kurzfristige Kredite weiter vergeben werden. Das Zinsänderungsrisiko hängt sachlich mit der Veränderung von Zinssätzen und den dadurch verursachten Veränderungen der Marktpreise, von zinsreagiblen Finanztiteln (Anleihen, Einlagen respektive Zinsderivaten), zusammen. Da die wirtschaftliche Zukunft nicht vollständig prognostiziert werden kann, sind die Zins- und Kursänderungen grundsätzlich unsicher und es bedarf dadurch einer sachlichen Kontrolle. Die mit neuen volkswirtschaftlichen Einschätzungen, Prognosen und neuen Bedingungen verbundenen Änderungen werden daher als Ergebnis risikobehafteter Einflüsse verstanden.

## Sonderfall Zinsmargenteilung

Der BFH nahm am 22.2.2023 die Rechtsache I R 27/20 zum Anlass, den Margenteilungsgrundsatz in ganz bestimmten Fallkonstellationen aufrechtzuerhalten. Der sich aus der Margenteilung ergebende Mittelwert sei aus Fremdvergleichen (bankübliche Haben- und Sollzinssätze) abgeleitet und überdies nur dann anzusetzen, wenn anderweitige tatsächliche Anhaltspunkte für die Schätzung fehlten.

Seien also keine anderen Anhaltspunkte für die regelmäßig gebotene Schätzung der fremdüblichen Zinsen erkennbar, sei es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen werde, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilten.

Der BFH unterscheidet zwischen einem privaten und einem klassischen Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen, was mit seiner eigenen Rechtsprechung nicht in Übereinstimmung gebracht werden kann. Am Margenteilungsgrundsatz sollte künftig vielmehr nicht festgehalten wer-

den, da dieser aus wirtschaftswissenschaftlicher Perspektive nicht haltbar ist. Es wird ein Vergleich angestellt, der bei dem entscheidenden Parameter, wie etwa dem Risiko, untauglich ist und damit zu sachfremden Ergebnissen führen kann.

### **Kritisches Fazit**

Die Ermittlung von fremdüblichen Zinssätzen nach der Preisvergleichsmethode ist national und international üblich. Die Preisvergleichsmethode ist dabei auch in Situationen vorzuziehen, in denen die Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können.

Allerdings setzt die Anwendung der Preisvergleichsmethode ein sehr hohes Maß an Vergleichbarkeit voraus. Zur Ermittlung der Fremdvergleichspreise ist daher eine Untersuchung der unternehmensgruppen-internen Geschäftsbeziehungen und der damit zusammenhängenden Umstände (Funktions- und Risikoanalyse) erforderlich, um sie dann mit denen von unabhängigen Unternehmen mit den gleichen Geschäftsbeziehungen unter den gleichen Bedingungen zu verproben. Eine solche Vergleichbarkeitsanalyse steht damit im Mittelpunkt der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Ein Ratingurteil basiert sowohl auf der Auswertung von Daten durch statistischen Methoden, als auch auf der Berücksichtigung weicher Daten, wie z. B. Managementqualität, die sich quantitativ nicht messen lassen. Adjustierungen des Stand-Alone-Ratings sind u. U. angezeigt. Es ist grundsätzlich sachgerecht, dass eine Orientierung des Stand-Alone-Ratings im Bereich der „notch up“ (Hochstufungen) erfolgt. Demnach ist das Stand-Alone-Rating in vielen Fällen zu verbessern. Liegt ein Konzernrating vor, so kann von einem Kontinuum zwischen diesen beiden Endpunkten (Stand-Alone-Rating vs. Konzernrating) ausgegangen werden.

Liegt ein Konzernrating nicht vor, so ist zunächst zu analysieren, welche Merkmale (quantitativ oder qualitativ) für ein besseres, anzunehmendes Rating, verglichen mit dem Stand-Alone-Rating des Konzerndarlehensschuldners, sprechen. Ist dies nicht der Fall, kann mit einem Stand-Alone-Rating gearbeitet werden.

Marie Totzek Deloitte, Frankfurt am Main

## Zusammenfassung des Ausblicksvortrags von Dr. Stefan Greil

In seinem Vortrag griff Dr. Stefan Greil vom Bundesministerium der Finanzen in Berlin zahlreiche Themen aus den Diskussionen des Tages auf und ordnete diese in die Welt der internationalen Steuern und Finanzen ein. Er behandelte die Hauptthemen der internationalen Verwaltungszusammenarbeit, Steueroasen und Säule 1, die alle in enger Beziehung zu Verrechnungspreisen stehen. Dr. Greil bot einen umfassenden Einblick in die aktuellen Herausforderungen und zukünftigen Entwicklungen.

### Internationale Verwaltungszusammenarbeit

Dr. Greil ging ausführlich auf die internationale Verwaltungszusammenarbeit ein und darauf, wie diese einen Kern der modernen Steuerverwaltung bildet. Er beschrieb, wie Steuerbehörden auf der ganzen Welt gemeinsam zusammenarbeiten und diese Zusammenarbeit weiter ausbauen. Denkbar sind der Zugang zu und die Verarbeitung von Informationen in Echtzeit und andere Aspekte, wie sie im OECD Report „Tax Cooperation for the 21<sup>st</sup> Century“<sup>1</sup> nachzulesen sind. Er erörterte auch die verschiedenen multilateralen Abkommen, die zur Gewährleistung dieser Zusammenarbeit geschlossen wurden, und wie diese im Laufe der Jahre angepasst wurden, um neuen Herausforderungen gerecht zu werden.

### Steueroasen

Ein Großteil des Vortrags war den Steueroasen gewidmet. Dr. Greil beleuchtete die Geschichte der Steueroasen, deren Entwicklung und wie diese es großen Unternehmen und vermögenden Einzelpersonen ermöglichen, ihre Steuerbelastung zu minimieren. Er ging auf die sozioökonomischen Auswirkungen von Steueroasen auf die Weltwirtschaft ein, insbesondere auf Entwicklungsländer, die durch aggressive Steuerplanung Einnahmen verlieren. Er betonte die Bemühungen internationaler Gremien wie der OECD, diesen Herausforderungen zu begegnen, und stellte verschiedene Initiativen vor, die in diesem Kontext eingeführt wurden.

### Säule 1 und die digitale Wirtschaft

Ein weiteres zentrales Thema des Vortrags war die Säule 1, die sich auf die Besteuerung der digitalen Wirtschaft bezieht. Dr. Greil erklärte die aktuellen Herausforderungen bei der Besteuerung „digitaler“ Unternehmen, die oft keine physische Präsenz in den Staaten haben, in denen sie tätig sind. Er sprach über die verschiedenen Modelle und Vorschläge, die zur Reform der internationalen Steuervorschriften in diesem Bereich diskutiert werden. Dabei ging er insbesondere auf die Bemühungen um einen globalen Konsens ein, um Doppelbesteuerung zu



Dr. Stefan Greil (Bundesministerium der Finanzen, Berlin) gab in seinem Vortrag einen Ausblick auf die weiteren Erfordernisse und Entwicklungen in puncto Verrechnungspreisthematik.

vermeiden und sicherzustellen, dass Unternehmen ihren „fairen“ Anteil an Steuern zahlen.

### **Schlussfolgerung**

Zum Abschluss seines Vortrags betonte Dr. Greil die Bedeutung von Transparenz, Fairness und Zusammenarbeit im internationalen Steuersystem. Er betonte, dass es wichtig ist, proaktiv an den Diskussionen und Entwicklungen in der internationalen Steuerwelt teilzunehmen. Bei einer späteren Umsetzung sind die Handlungsspielräume für den Gesetzgeber und die Steuerverwaltung regelmäßig sehr beschränkt, sodass ein Einfluss frühzeitig geltend gemacht werden sollte. Laut Dr. Greil sei der AWW-Arbeitskreis „Verrechnungspreise“ geeignet, um insoweit frühzeitig Ideen zu entwickeln.

- 1 OECD (2022), Tax Co-operation for the 21<sup>st</sup> Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors, May 2022, Germany, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.htm>.

**Prof. Jobst Wilmanns** Honorarprofessor der Justus-Liebig-Universität Gießen; Deloitte, Frankfurt am Main

## Quo vadis? Kommentierung aktueller Entwicklungen und Ausblick

In seiner Replik zu den Ausführungen von Dr. Stefan Greil ging Prof. Wilmanns, Leiter Internationales Steuerrecht/Verrechnungspreise bei Deloitte und Honorarprofessor der Justus-Liebig-Universität Gießen auf die grundlegenden Entwicklungen und Rahmenfaktoren im Bereich der Verrechnungspreise ein und skizzierte hierauf aufbauend die Ziele sowie den zukünftigen Handlungsbedarf.

### Rahmenbedingungen

Verrechnungspreissysteme sind grundlegend Ausfluss von konzerninternen Geschäftsmodellen. Dies bedeutet, dass die steuerliche Welt der Verrechnungspreise nicht nur durch die permanent verändernde Regulatorik, sondern insbesondere durch makroökonomische Faktoren, wie globale Krisen, die zunehmende Digitalisierung von Geschäftsmodellen und auch durch die Nachhaltigkeitsanforderungen (u. a. ESG) und hieraus resultierenden Veränderungsprozessen in den konzerninternen Wertschöpfungsstrukturen beeinflusst wird. Prof. Wilmanns führte dies anhand von Beispielen im Detail aus.

### Ziele eines zukünftigen Besteuerungssystem

Aufbauend auf den dargestellten Rahmenbedingungen gruppierte Prof. Wilmanns das Zielsystem eines internationalen Besteuerungssystems im Bereich der Verrechnungspreise in drei Bereiche, und zwar Ziele der zukünftigen Regulatorik (national, international), Beziehung Steuerpflichtiger und Finanzverwaltung sowie die Umsetzung von Verrechnungspreisen in der Praxis. Herkommend von der Frage, wie Steuergerechtigkeit zu definieren ist, ging es in den weiteren Ausführungen maßgeblich um die Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung, die Reduzierung der Komplexität der bestehenden Regelwerke und die Harmonisierung von nationalen und internationalen Verrechnungspreisvorschriften, die Vermeidung von Konkurrenzverhältnissen im nationalen Steuerrecht und Inkonsistenzen im Regelwerk sowie die praktikable und effiziente Umsetzbarkeit in den Konzernen.

### Bewertung der aktuellen Verrechnungspreisregelungen und -rechtsentwicklungen

Im Kontext des definierten Zielsystems bewertete Prof. Wilmanns die aktuellen Rechtsentwicklungen mit dem Fokus auf Verrechnungspreise.



Prof. Jobst Wilmanns (Honorarprofessor der Justus-Liebig-Universität Gießen; Deloitte, Frankfurt am Main) kommentierte abschließend die aktuellen Entwicklungen und lieferte ebenfalls einen Ausblick in die Zukunft.

Das deutsche Regelwerk ist geprägt von einer aus seiner Sicht partiell rechtlich nicht zulässigen dynamischen Auslegung des Fremdvergleichs. Sowohl der Gesetzgeber als auch der Erlassgeber sind aufgefordert, die zeitliche Anwendung von Verrechnungspreisregelungen weitergehend zu differenzieren zwischen Paradigmenwechsel (z. B. Risikokontrollansatz, DEMPE-Konzept) und einer fortschreibenden Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes basierend auf Erfahrungswerten und makroökonomischen Entwicklungen. Gleichmaßen haben beide genannte Rechtsinstitutionen die Verpflichtung sicherzustellen, dass das Regelwerk in sich konsistent und anwendbar ist. In diesem Kontext sind beispielhaft die Regelungen zur Funktionsverlagerung sowie die Schnittstelle Funktionsverlagerung zum DEMPE-Konzept zu nennen. Prof. Wilmanns ging hier auch auf das DAC7/Betriebsprüfungsmodernisierungsgesetz ein. Er bemängelte, dass das neue Regelwerk nicht ausreichend auf Maßnahmen und Möglichkeiten der Streitvermeidung eingeht. Hier besteht nach seiner Ansicht noch ein unmittelbarer Handlungsbedarf. In diesem Zusammenhang stellte Prof. Wilmanns fest, dass die Anzahl von Gerichtsurteilen zu § 1 AStG und dem hier kodifizierten Fremdvergleichsgrundsatz merklich zunimmt, und dies auch zu Recht. Die Anwendung dieser Urteile beschränkt sich vielfach auf die Verteidigung und weniger auf die Planung von Verrechnungspreissystemen.

### **Ausblick und Forderungen an die weitere Rechtsentwicklung**

Prof. Wilmanns mahnte zum Schluss seines Vortrages mehr Klarheit, Präzision und Umsetzbarkeit bei den vom Gesetzgeber sowie Erlassgeber verfassten Verrechnungspreisregelungen an. Dies auch in Anlehnung an die von Dr. Greil vorgetragene Bedeutung der Ziele Transparenz, Fairness und Zusammenarbeit im internationalen Steuersystem. Es wäre hier wünschenswert, wenn bei zukünftigen Initiativen des Gesetz- und Erlassgebers ein breiterer Austausch zwischen den genannten Institutionen, Verbänden und den Steuerpflichtigen stattfinden würde, um eine erhöhte Akzeptanz bei allen Beteiligten zu erreichen. Die Vermeidung von Disputes hätte grundlegend u. a. bei den Aspekten Zeitraum der Anwendung, dynamische Auslegung des Fremdvergleichs und der Gesetzessystematik (Zusammenspiel allgemeines Ertragsteuerrecht, Außensteuerrecht und Verfahrensrecht) erreicht werden können. Des Weiteren wäre es wünschenswert, wenn die Regelungen zum Risikokontrollansatz, zur Funktions- und Risikoanalyse unter Einbeziehung des DEMPE-Konzeptes klarer und präziser geregelt werden. Die genannten Analysen sind das Herzstück der Verrechnungspreise und stellen eine fundamentale Grundlage für die Methodenwahl sowie den Angemessenheitsnachweis dar. Zu § 1 AStG und den hierauf aufbauenden Verordnungen und Verwaltungsgrundsätzen listete er eine weitere Reihe an Handlungsfeldern auf, in denen Klarstellungen sowie Korrekturen not-

wendig sind. Hinsichtlich der Vorgaben und Empfehlungen der OECD, UN und EU wird für das BMF die große Herausforderung sein, diese ins nationale Recht zu integrieren, ohne dass neue, konkurrierende Steuersysteme entstehen, ohne die Komplexität des bestehenden Regelwerks noch weiter zu erhöhen und ohne die Steuerpflichtigen mit weiteren administrativen „Monstern“ zu belasten. Prof. Wilmanns betonte abschließend, dass die Weiterentwicklung der Verrechnungspreisregulatorik eine Gemeinschaftsaufgabe aller Beteiligten ist. Vokabular wie „Kriegszustände“ sollte vermieden werden. Stattdessen sollte bei allen, auch sicherlich teilweise berechtigten Meinungsdivergenzen, im Interesse des Standortes Deutschland ein konstruktives Klima der Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten sichergestellt werden.

## Über den AWW-Arbeitskreis

Der AWW-Arbeitskreis „Verrechnungspreise“ fördert den aktiven Austausch zwischen Unternehmen, beratenden Berufen und Verwaltung im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise und begleitet die aktuellen Entwicklungen auf nationaler und internationaler Ebene unter besonderer Berücksichtigung ihrer Umsetzung in die Praxis. Im Dialog mit dem Bundesministerium der Finanzen werden aktuelle Fragestellungen des Außensteuerrechts mit Bezug zur Thematik der Verrechnungspreise erörtert. Dem Arbeitskreis gehören Unternehmen unterschiedlicher Branchen von im In- und Ausland produzierenden Unternehmen über international tätige Dienstleister sowie spezialisierte Berater an. Den aktiven Austausch zu aktuellen Verrechnungspreisthemen fördert der Arbeitskreis auch durch die Organisation der AWW-Fachveranstaltungsreihe zu Verrechnungspreisen. Der Arbeitskreis wird von Werner Thumbs (Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein) geleitet, Christian Danner (Boehringer Ingelheim Corporate Center GmbH, Ingelheim am Rhein) ist sein Stellvertreter.

Der Unter-Arbeitskreis des Verrechnungspreis-Arbeitskreises ist das AWW-Gremium „Operational Transfer Pricing“, das von David Schallenberg (Bayer AG) geleitet wird und dessen stellvertretenden Vorsitzende Javier Reche (Robert Bosch GmbH) ist.

## Über die AWW

Die Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV) versteht sich als Netzwerk für Digitalisierung und Bürokratieentlastung. Sie ist ein bundesweites Forum, in dem Antworten auf aktuelle Fragen rund um die wirtschaftliche Gestaltung administrativer Prozesse entwickelt werden. Die AWW wird gefördert vom Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz aufgrund eines Beschlusses des Deutschen Bundestages.



Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.

Gefördert durch:



Bundesministerium  
für Wirtschaft  
und Klimaschutz

aufgrund eines Beschlusses  
des Deutschen Bundestages



