

# GESELLSCHAFTS- & STEUERRECHT

Prof. Dr. Kay-Michael Wilke • Finanzgericht Baden-Württemberg a.D.

## Umsetzung von BEPS Aktion 13 im deutschen Recht

» RWZ 2016/61

Der bundesdeutsche Gesetzgeber will noch in diesem Jahr die Ergebnisse aus der BEPS Aktion 13 in nationales Recht umsetzen. Hierzu ist ein sog BEPS-Umsetzungsgesetz von der Regierung verabschiedet worden, welches im Herbst im Deutschen Bundestag beraten werden wird. Nachfolgend wird ein Überblick über die geplanten Ergänzungen und Neuregelungen im deutschen Steuerrecht gegeben werden.

Am 5. 10. 2015 hat die OECD den Schlussbericht zu den 15 Aktionspunkten sowie die einzelnen Berichte hierzu veröffentlicht. Von Bedeutung für den Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen bzw nahestehenden Personen ist BEPS Aktion 13: „Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting“. Er beschreibt zum einen die Pflichten, die international tätige Unternehmen für den Nachweis fremdüblicher Verrechnungspreise erfüllen müssen. Und zum anderen eröffnet er den Finanzverwaltungen der Staaten, in denen Unternehmensteile – Tochtergesellschaften, Betriebsstätten – ansässig sind, den Blick auf das gesamte Unternehmen, dadurch dass den beteiligten Staaten aufgrund des sog Country-by-Country Reporting (CbCR) wichtige Informationen zugänglich gemacht werden.

Das bisherige Kapitel V der OECD Transfer Pricing Guidelines „Documentation“ wird durch die neuen „Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogenen Berichterstattung“ ersetzt. Wichtigster Punkt der neuen Regelungen wird der neue CbCR (sog Länderbezogene Berichterstattung) sein, welche im Rahmen eines 3-Komponenten-Ansatzes zusätzlich zum Master-File (sog Stammdokumentation) und Local-File (sog landesspezifische Dokumentation) zu erstellen sein wird. Dieser soll – so der OECD-Schlussbericht – den Steuerbehörden eine Möglichkeit zur besseren Risikoeinschätzung bezüglich der Umsetzung der globalen Verrechnungspreispolitik innerhalb eines Konzerns bieten, nicht aber der Einzelprüfung der Verrechnungspreise dienen.

### 1. 3-Stufen-Ansatz der Dokumentation

Das neue Kapitel V der Verrechnungspreisrichtlinien beinhaltet einen dreistufigen Ansatz für die Dokumentation („three-tiered approach“). Dieser besteht zum einen aus dem völlig neuen CbCR und zum anderen aus Master-File und Local-File.

### 2. Country-by-Country Report

Der CbCR enthält neue Dokumentationsanforderungen: ua Informationen hinsichtlich der globalen Aufteilung der Erträge des multinationalen Konzerns und der von ihm bezahlten Steuern sowie bestimmte Indikatoren für die Orte, an denen die Wirtschaftstätigkeit innerhalb des multinationalen Konzerns stattfindet.

Der Anhang III zu Kapitel V der Verrechnungspreisrichtlinien enthält ein Musterformular für die Berichterstattung des Konzerns über die Aufteilung der Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeiten eines multinationalen Konzerns auf Ebene der einzelnen Steuerhoheitsgebiete. Dieses Musterformular ist fester Bestandteil des CbCR.

Zu dem CbCR hat die OECD im März 2016 den „Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers“ veröffentlicht sowie im Juni 2016 den „Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13“.<sup>1</sup>

### 3. BEPS-Umsetzungsgesetz

Um BEPS Aktion 13 nicht nur als *soft law* gelten zu lassen, hat die OECD im Juni 2015 ein umfangreiches Implementierungspaket verabschiedet.<sup>2</sup> Dies reicht aber allein nicht aus, da zur Gültigkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen dies in zwingendes nationales Recht umgesetzt werden muss. Hierzu hat die deutsche Bundesregierung am 13. 7. 2016 den Regierungsentwurf „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“<sup>3</sup> beschlossen. Dieser Regierungsentwurf kann frühestens in der ersten Sitzung des Deutschen Bundestags nach der Sommerpause am 6. 9. 2016 in erster Lesung behandelt und an die Ausschüsse übersandt werden. Da aber nach der vorliegenden Tagesordnung für die Sitzungswoche vom 6. bis 8. 9. – nach dem Stand der heutigen Planung – die Behandlung des Haushaltsplans 2017 vorgesehen ist, kann man davon ausgehen, dass

<sup>1</sup> Veröffentlicht auf den Internetseiten der OECD.

<sup>2</sup> Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package.

<sup>3</sup> Zu finden auf den Internetseiten des deutschen BMF unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), hier unter Inhaltsübersicht – Gesetze – Gesetzesentwürfe.

## GESELLSCHAFTS- &amp; STEUERRECHT

frühestens in der 38. Kalenderwoche das Gesetz im Bundestag behandelt werden wird.

Der vorliegende Gesetzesentwurf gliedert sich grob gesehen in vier Teile:

- Anpassung der steuerlichen Aufzeichnungspflichten für multinationale Unternehmen;
- Einführung eines verpflichtenden automatischen Informationsaustausches;
- Maßnahmen zur Vermeidung von Unsicherheiten bei der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen;
- Schließung von Besteuerungslücken bzw gesetzgeberische Reaktion auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

Somit zeigt schon ein erster Blick auf den Entwurf, dass nicht nur BEPS Aktion 13 umgesetzt wird, sondern, wie üblich, die Gelegenheit genutzt wird, ausstehende und gewünschte Gesetzesänderungen in anderen Bereichen des Steuerrechts gleich mit abzuarbeiten. So werden durch dieses Gesetz insgesamt 11 verschiedene Steuergesetze und Verordnungen geändert, so auch Gesetze wie Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz, die mit BEPS nichts zu tun haben.

#### 4. Local-File

Die Verpflichtung, eine auf den Sitzstaat unternehmensbezogene Dokumentation zu erstellen, wird – wie bisher – in § 90 Abs 3 Satz 1 und 2 AO-E<sup>4</sup> geregelt. Die Aufzeichnungspflicht umfasst neben der Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation) auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insb Preisen (Verrechnungspreisen), sowie insb Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten (Angemessenheitsdokumentation). Zeitpunkt der Abgabe ist – wie bisher – 60 Tage nach Aufforderung durch die Betriebsprüfung. Diese sprachlich neu gefasste Bestimmung entspricht im Wesentlichen der bisher bestehenden Dokumentationspflicht.

Eine schriftliche Dokumentation – insofern gibt es keine Änderung – ist erst ab einem Warenumsatz von 5 Mio € im Konzern bzw zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bzw bei sonstigen Leistung (company costs) von mehr als 500.000 € zu erstellen. Die Neufassung des § 90 Abs 3 Satz 1 und 2 AO-E soll für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen.

#### 5. Master-File

Die Verpflichtung, eine sog Stammdokumentation (Master-File) zu erstellen, ist in § 90 Abs 3 Satz 3 und 4 AO-E geregelt: Hat ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen iSd Satzes 1 (Local-File) für ein Unternehmen zu erstellen, das Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, so gehört zu den Aufzeichnungen auch ein

Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung, es sei denn, der Umsatz des Unternehmens hat im vorangegangenen Wirtschaftsjahr weniger als 100 Mio € betragen (nicht nur der Konzern-Binnenumsatz). Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, iSd § 1 Abs 2 AStG<sup>5</sup> einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat. Auch diese Neuregelung soll für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. 12. 2015 beginnen.

#### 6. Sanktionen

Werden die Aufzeichnungen nicht vorgelegt oder sind sie im Wesentlichen unverwertbar oder wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige Aufzeichnungen iSd § 90 Abs 3 Satz 8 AO (= Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle) nicht zeitnah<sup>6</sup> erstellt hat, richten sich die Rechtsfolgen – wie bisher – nach § 162 Abs 3 AO. Nach Satz 1 wird widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen iSd § 90 Abs 3 AO dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind. Insofern liegt eine Umkehr der Beweislast vor, denn der Steuerpflichtige muss nun die gesetzliche Vermutung widerlegen. Hat in solchen Fällen die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen und können diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insb nur aufgrund von Preisspannen, bestimmt werden, kann dieser Rahmen zulasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.

Legt ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen iSd § 90 Abs 3 AO nicht vor oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, ist weiter ein Zuschlag von 5.000 € festzusetzen (sog penalties). Der Zuschlag beträgt mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte, der nach einer Berichtigung aufgrund der Anwendung des § 162 Abs 3 AO entsteht, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als 5.000 € ergibt. Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 €, mindestens jedoch 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung. Soweit den Finanzbehörden Ermessen hinsichtlich der Höhe des Zuschlags eingeräumt ist, sind neben dessen Zweck, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Aufzeichnungen iSd § 90 Abs 3 AO anzuhalten, insb die von ihm gezogenen Vorteile und bei verspäteter Vorlage auch die Dauer der Fristüberschreitung zu berücksichtigen. Von der Festsetzung eines Zuschlags ist abzusehen, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs 3 AO entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist.

<sup>4</sup> Entwurf der (deutschen) Abgabenordnung, im Internet zu finden unter [www.gesetze-internet.de](http://www.gesetze-internet.de).

<sup>5</sup> Außensteuergesetz; siehe den Hinweis in FN 4.  
<sup>6</sup> Definiert in § 3 Abs 1 Satz 2 GAufzV: Sie gelten als noch zeitnah erstellt, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat.

## 7. Country-by-Country Report

Das CbC-Reporting wird in einem neuen § 138a AO-E geregelt. Diese völlig neue Vorschrift regelt nicht nur die Einzelheiten für die länderbezogene Berichterstattung, sondern auch die der (neuen) Berichtspflichten nach der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie.

Die Voraussetzungen für die Erstellung des CbC-Reports sind dann erfüllt, wenn der Konzernabschluss mindestens ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland (ausländisches Unternehmen) oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio € betragen haben. Satz 2 bestimmt, dass die Verpflichtung nicht besteht, wenn ein inländisches Unternehmen iSv Satz 1 in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen wird. Dadurch soll – so die amtliche Begründung – die Übermittlung von mehreren länderbezogenen Berichten für einen international tätigen Konzern vermieden werden.

Die Vorlage des CbCR hat jeweils spätestens ein Jahr nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu erfolgen, dh erstmalig zum 31. 12. 2016.

Abs 2 befasst sich mit dem Inhalt des Reports: Er sieht vor, dass getrennt nach „Steuerhoheiten“ (= Völkerrechtssubjekte mit eigener Steuerhoheit, nicht etwa – wie in der Schweiz – auch Kantonalsteuerhoheit) aufzuführen sind:

- Umsatzerlöse und sonstige Erträge, getrennt nach „mit nahestehenden Unternehmen“ und „mit fremden Unternehmen“,
- im Wirtschaftsjahr gezahlte Ertragsteuern,
- im Wirtschaftsjahr für das laufende Jahr gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern,
- Jahresergebnis vor Ertragsteuern,
- Eigenkapital,
- einbehaltener Gewinn,
- Zahl der Beschäftigten,
- materielle Vermögenswerte.

Des Weiteren sind

- eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten, zu denen Angaben in der Übersicht nach Nr 1 erfasst sind, jeweils unter Angabe deren wichtigster Geschäftstätigkeiten, sowie
- zusätzliche Informationen, die nach Ansicht der inländischen Konzernobergesellschaft zum Verständnis der Übersicht nach Nr 1 und der Auflistung nach Nr 2 erforderlich sind, vorzulegen.

Betrachtet man diese Gliederung, so wird man feststellen, dass die Festlegungen und Vorgaben der OECD im Wesentlichen 1 zu 1 umgesetzt werden.

In § 138a Abs 3 bis 6 AO-E sind ausführliche Regeln enthalten, die festlegen, wer der für die Übermittlung der länderbezogenen Berichte Verpflichtete ist. Grundsätzlich muss das CbCR nur von der Konzernmuttergesellschaft eingereicht werden. Allerdings sind zahlreiche Regelungen vorgesehen, falls diese ihren Mitteilungspflichten nicht nachkommt.

Eine in den Konzernabschluss einer ausländischen Konzernmuttergesellschaft einbezogene Konzerngesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland („einbezogene inländische Konzerngesellschaft“) ist gem § 138a Abs 3 AO-E grundsätzlich nicht dazu verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen und dem deutschen Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln. Dies gilt aber dann nicht, wenn sie von der ausländischen Konzernmuttergesellschaft damit beauftragt wird, den länderbezogenen Bericht im Namen der Konzernmuttergesellschaft zu übermitteln. Eine solche einbezogene inländische Konzerngesellschaft wird als beauftragte Gesellschaft bezeichnet (Surrogate Parent Entity). Als beauftragte Gesellschaft kommt nur ein Unternehmen in Betracht, das dazu in der Lage ist, den länderbezogenen Bericht gem Abs 2 zu erstellen und zu übermitteln. Die Verpflichtung der beauftragten Gesellschaft geht nicht über die Verpflichtung hinaus, die für die ausländische Konzernmuttergesellschaft selbst bestünde, falls sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hätte.

Abs 4 sieht zudem vor, dass eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft das CbCR erstellen und übermitteln muss, wenn dies dem BZSt von der grundsätzlich verpflichteten ausländischen Konzernmuttergesellschaft nicht übermittelt wird. Hiedurch soll sichergestellt werden, dass dem BZSt alle entsprechenden Informationen vorliegen, da es weder rechtlich noch tatsächlich in der Lage ist, die Übermittlung des länderbezogenen Berichts einer ausländischen Konzernobergesellschaft zu erzwingen bzw deren Fehlverhalten zu sanktionieren. Soweit mehrere einbezogene inländische Konzerngesellschaften existieren, trifft die Verpflichtung nur eine dieser Gesellschaften (§ 138a Abs 4 Satz 1 AO-E).

Darüber hinaus hat die einbezogene inländische Konzerngesellschaft innerhalb der Frist von Abs 6 Satz 1 alle Angaben iSv Abs 2 zu machen, über die sie verfügt oder die sie beschaffen kann, falls sie den länderbezogenen Bericht weder beschaffen noch erstellen kann.

Satz 4 regelt den Fall, dass innerhalb der Frist kein länderbezogener Bericht beim BZSt eingegangen ist, obwohl die betreffende einbezogene inländische Konzerngesellschaft davon ausgehen konnte, dass der länderbezogene Bericht erstellt und dem BZSt übermittelt wird. In diesem Fall hat die einbezogene inländische Konzerngesellschaft einen Monat Zeit, den länderbezogenen Bericht zu übermitteln, nachdem ihr bekannt wird, dass dieser nicht übermittelt worden ist. Grundsätzlich ist unter den genannten Voraussetzungen jede einbezogene inländische Konzerngesellschaft verpflichtet, den länderbezogenen Bericht zu übermitteln.

Durch Abs 4 Satz 5 wird die Regelung der Sätze 1 bis 4 auf inländische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens, welches entweder eine Konzernobergesellschaft oder eine einbezogene ausländische Konzerngesellschaft darstellt, ausgedehnt.

In Abs 5 werden zusätzliche Angaben zu der einzureichenden Steuererklärung eines inländischen Unternehmens statuiert, um die notwendigen (ergänzenden) Informationen zu dem CbCR zu erhalten.

Abs 6 regelt, bis wann der CbCR beim BZSt eingegangen sein muss.

## BILANZSTEUERRECHT

Abs 7 schließlich befasst sich mit den Aufgaben des BZSt im Rahmen des Austausches der CbCR zwischen den beteiligten Staaten und stellt eine eher technische Vorschrift dar.

Die Nichtbefolgung des § 138a AO-E führt zu einer Ordnungswidrigkeit, die mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden kann (§ 379 Abs 2 Nr 1c AO-E). Dagegen scheidet eine Sanktion nach § 162 Abs 3 und 4 AO aus, dh keine Schätzung, keine penalties.

### 8. Informationsaustausch

Infolge der Einführung der CbCR, die ja zwischen den Staaten ausgetauscht werden sollen, bedarf es auch neuer Regelungen im Zusammenhang mit dem sog automatischen Informationsaustausch. Dazu wird das bestehende (deutsche) EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) umfangreich geändert. So werden in § 2 die Abs 2 bis 7 eingefügt, die die Regeln für den automatischen Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten festlegen. Für den Steuerpflichtigen von Bedeutung ist, dass in nicht unerheblichem Umfang Informationen ausgetauscht werden, ohne dass zuvor seine Anhörung geplant oder vorgesehen ist (§ 7 Abs 8 EUAHIG-E). In § 21 EUAHIG-E ist der Beginn des automatischen Informationsaustausches geregelt; grundsätzlich beginnt er – mit einigen Einschränkungen – am 1. 1. 2017.

### 9. Fazit

Der bundesdeutsche Gesetzgeber wird die Ergebnisse der BEPS Aktion 13 im Verhältnis 1 zu 1 ins nationale Recht umsetzen. Dies bietet den Vorteil, dass die in den OECD-Berichten enthaltenen

Überlegungen und Begründungen zur Auslegung des nationalen Rechts herangezogen werden können. Inwieweit dies aber letztendlich mit nationalen Rechtsgrundsätzen vereinbar sein wird, bleibt abzuwarten. So setzt sich etwa die Stellungnahme der deutschen Bundesteuerberaterkammer<sup>7</sup> stellenweise sehr kritisch mit dem Regierungsentwurf auseinander. Und auch in der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer<sup>8</sup> heißt es, dass man den Vorschlägen „weitgehend“ zustimmt. Bis allerdings Gerichte über die Vereinbarkeit der hier vorgestellten Änderungen entscheiden werden, werden doch noch einige Jahre vergehen.

- 7 Veröffentlicht auf den Internetseiten der Bundessteuerberaterkammer [www.bstbk.de](http://www.bstbk.de) unter Stellungnahmen.  
8 Veröffentlicht auf den Internetseiten des Instituts der Wirtschaftsprüfer [www.idw.de](http://www.idw.de) unter IdW Aktuell.



#### Der Autor:

Prof. Dr. jur. Kay-Michael Wilke, Rechtsanwalt und Steuerberater, war 10 Jahre in der Finanzverwaltung Baden-Württemberg tätig, zuletzt im Finanzministerium als Referent für Abgabenordnung, Steuerfahndung und Betriebsprüfung, seit 1986 dann Richter am Finanzgericht Baden-Württemberg, zuletzt als Vorsitzender Richter, seit 2015 im Ruhestand; Honorarprofessor der Hochschule Reutlingen in der internationalen Fakultät ESB Business School, Verfasser des Standardlehrbuches zum Internationalen Steuerrecht – 2016 in 13. Auflage, Mitautor verschiedener Kommentare sowie Verfasser zahlreicher Aufsätze zum Steuer- und Gesellschaftsrecht.

🌐 [lesen.lexisnexis.at/autor/Wilke/Kay-Michael](http://lesen.lexisnexis.at/autor/Wilke/Kay-Michael)

## BILANZSTEUERRECHT

# Beteiligung an Personengesellschaft und deren Auswirkung auf die Bilanzierung latenter Steuern

» RWZ 2016/62

Der Beitrag behandelt mögliche Auswirkungen von Beteiligungen an Personengesellschaften auf die Bilanzierung latenter Steuern von Muttergesellschaften.

### Beispiel und Frage

Die X-GmbH ist Komplementärin der gewerblich tätigen X-GmbH & Co KG und am Vermögen einschließlich Firmenwert der KG zu

30 % beteiligt. Fraglich ist, ob und in welchem Ausmaß im Jahresabschluss der X-GmbH latente Steuern aus dieser Beteiligung an der KG zu bilanzieren sind.

### Antwort

Unternehmensrechtlich stellt der Anteil an einer Personengesellschaft einen Vermögensgegenstand dar, im konkreten Fall aufgrund des Vorliegens eines Komplementär-Anteils unabhän-