



**AUSLANDSENGAGEMENTS  
IM INTERNATIONALEN MITTELSTAND**



## IN DEUTSCHLAND ZU HAUSE – INTERNATIONAL UNTERWEGS

Der Mittelstand ist wesentlicher Erfolgsgarant für die positive Entwicklung der deutschen Binnenwirtschaft. In Deutschland verwurzelt, sind viele Mittelständler längst weltweit unterwegs. Sie pflegen Geschäftsbeziehungen in zahlreichen Ländern, erbringen Warenlieferungen und Dienstleistungen rund um den Globus und unterhalten Betriebsstätten sowie Tochtergesellschaften im Ausland.

So verlockend und lukrativ diese internationalen Geschäftsbeziehungen in wirtschaftlicher Hinsicht sind – so komplex sind auch die zu beachtenden steuerrechtlichen Anforderungen. Deshalb ist neben dem unternehmensspezifischen und wirtschaftlichen Know-how auch ein umfassendes, aufeinander abgestimmtes und proaktives Management sämtlicher damit verbundener steuerlicher Themenstellungen erforderlich.

## HABEN SIE ALLE STEUERLICHEN ASPEKTE UND IHRE WECHSELWIRKUNGEN IM BLICK?



Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Unternehmensberater von RSM Ebner Stolz bieten Ihnen zusammen mit den Beratern aus dem internationalen RSM-Netzwerk eine ganzheitliche Beratung zu sämtlichen Fragestellungen rund um Ihr Auslandsengagement. Das hierzu erforderliche steuerliche Know-how haben wir in unserem Center of Competence für internationales Steuerrecht gebündelt, um zusammen mit Ihnen die aus Ihrem Auslandsgeschäft resultierenden komplexen steuerlichen Themenstellungen frühzeitig zu identifizieren und proaktiv zu gestalten. Unser oberstes Ziel besteht darin

sicherzustellen, dass nicht mehr Steuern gezahlt werden als notwendig und dass vorhandenes Gestaltungspotential genutzt wird. Dabei ist gleichzeitig zu gewährleisten, dass die formalen Anforderungen seitens der beteiligten Finanzverwaltungen erfüllt werden, um unnötige Zins- und Strafzahlungen zu vermeiden.





## **STOLPERSTEIN BEI GRUPPENINTERNEN LEISTUNGSBEZIEHUNGEN**

Zwischen den in- und ausländischen Gesellschaften einer international operierenden Unternehmensgruppe findet regelmäßig ein umfangreicher Leistungsaustausch statt. Die Preisgestaltung dieser grenzüberschreitenden gruppeninternen Leistungsbeziehungen (Verrechnungspreise) hat einen erheblichen Einfluss auf die Ergebnissituation und damit unmittelbar auf den steuerpflichtigen Gewinn der involvierten Parteien. Um zu verhindern, dass international tätige Unternehmensgruppen bestehendes Gestaltungspotential zu Lasten des Steueraufkommens der beteiligten Staaten ausnutzen, haben die meisten Staaten in ihrem nationalen Steuerrecht und/oder in den mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen spezielle Regelungen verankert. Diese Rahmenbedingungen geben vor, unter welchen Voraussetzungen die Verrechnungspreise steuerlich akzeptiert werden.

Um international ein möglichst einheitliches Vorgehen bei der Akzeptanz von Verrechnungspreisen sicherzustellen, orientieren sich die Regelungen der einzelnen Staaten und der Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig an dem Grundsatz, dass die Preise grenzüberschreitender gruppeninterner Leistungsbeziehungen nur dann steuerlich akzeptiert werden, wenn sie dem entsprechen, was nicht miteinander verbundene Unternehmen, also fremde Dritte, in vergleichbaren Fällen unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten (sog. Fremdvergleichsgrundsatz).

Durch diesen internationalen Konsens zwischen den Staaten soll verhindert werden, dass sich die einzelnen nationalen Regelungen inhaltlich so unterscheiden, dass es entweder zu einer Doppelbesteuerung oder zu einer Nichtbesteuerung von Gewinnen aus gruppeninternen Transaktionen





kommt. Dieser internationale Konsens wurde insb. im Rahmen verschiedener Maßnahmen aus dem in 2015 abgeschlossenen BEPS-Projekt (Base Erosion Profit Shifting) unter Federführung der OECD und der G20-Staaten weiter konkretisiert und fortentwickelt. Insgesamt beteiligten sich an dem BEPS-Projekt letztlich 139 Staaten und Jurisdiktionen.

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf den jeweiligen konkreten Einzelfall stellt sich als besondere Herausforderung dar. Dies liegt zum einen daran, dass die betroffenen Unternehmen oftmals in unterschiedlichsten Branchen mit verschiedenen Geschäftsmodellen operieren, wodurch komplexe Fallkonstellationen und branchenspezifische Besonderheiten abgebildet werden müssen. Zum anderen sorgt die unterschiedliche Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die Finanzverwaltungen der einzelnen Staaten für zusätzliche Unsicherheit. Zwar versucht die OECD durch die Veröffentlichung regelmäßig

aktualisierter Verrechnungspreisrichtlinien einen internationalen Leitfaden zur Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes zu schaffen. Diese Richtlinien sind jedoch rechtlich nicht unmittelbar bindend und insb. die wirtschaftlich bedeutenden BRICS-Staaten (Brasilien, Russland, Indien, China und Südafrika) sind der OECD gegenüber kritisch eingestellt und haben zum Teil eigene, von den OECD-Standards abweichende Regelungen getroffen. Lediglich Brasilien hat mittlerweile neue Regelungen implementiert, die grundsätzlich ab 2024 die Anwendbarkeit des OECD-Standards vorschreiben. Um unerwünschte Überraschungen zu vermeiden, ist deshalb eine Prüfung des jeweiligen Einzelfalls in den betroffenen Staaten unverzichtbar.

Haben Sie Ihre Verrechnungspreise bzw. Ihr Verrechnungspreismodell bereits systematisch unter steuerlichen Gesichtspunkten beleuchtet?

Wichtig zu wissen: Die Verrechnungspreisregelungen umfassen sämtliche Arten von Leistungsbeziehungen, also bspw.

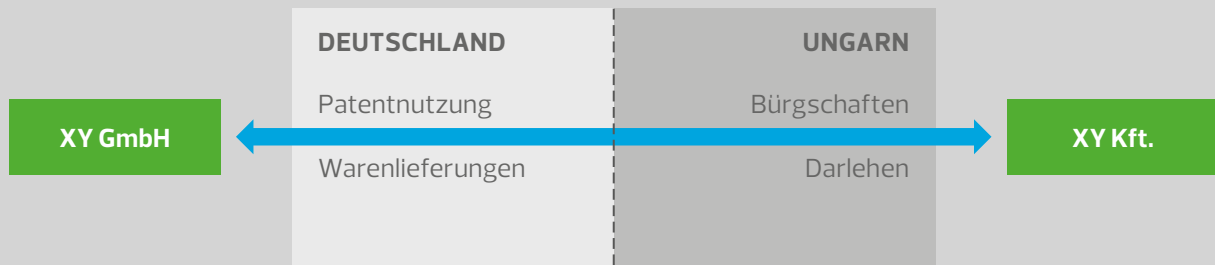
- > Warenlieferungen (z. B. Fertigerzeugnisse, unfertige Erzeugnisse, Rohstoffe),
- > Dienstleistungen (z. B. Marketing, Controlling, IT, Personal, Recht, Steuern),
- > Finanztransaktionen (z. B. Darlehen, Cash-Pooling oder Bürgschaften),
- > Personalgestellungen (Entsendungen und Unterstützungsleistungen),
- > Lizenzierungen, d. h. Nutzungsüberlassungen von immateriellen Wirtschaftsgütern (z. B. Marken, Technologie, Patente, Know-how),
- > Übertragungen von immateriellen Wirtschaftsgütern (z. B. Kundenstamm) oder
- > Vermietung und Verpachtung.

In vielen Staaten prüfen die Steuerbehörden mittlerweile regelmäßig und zunehmend detailliert die Verrechnungspreise. Es ist zu erwarten, dass sich dieser Trend zukünftig noch verstärkt. So werden z. B. in Deutschland vermehrt besonders geschulte Auslandsfachprüfer eingesetzt, um die Angemessenheit von Verrechnungspreisen zu beurteilen. Teilweise sind diese Auslandsfachprüfer nicht beim lokalen Finanzamt, sondern beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) angesiedelt. Der Schwerpunkt dieser BZSt-Prüfer liegt neben der Fokussierung auf Auslandsthemen üblicherweise auch noch zusätzlich auf einzelnen Branchen. Generell lässt sich in den Prüfungen der Steuerbehörden feststellen, dass insb. die verrechnungspreistechnische Abbildung von Geschäftsbeziehungen rund um die immateriellen Werte einer Unternehmensgruppe im Fokus steht, da diese für den Geschäftserfolg der Gruppe regelmäßig entscheidende Bedeutung haben. Auch Finanztransaktionen, wie Darlehen oder Cash-Pooling, werden seitens der Finanzverwaltungen immer häufiger kritisch hinterfragt.

Die Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten erhalten aber zwischenzeitlich nicht nur im Rahmen von Betriebsprüfungen Informationen zu Verrechnungspreisgestaltungen. Infolge der EU-weit eingeführten Meldepflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen (sog. DAC 6-Meldepflicht) können Informationen bereits frühzeitig vorliegen. So können etwa vertragliche Konditionen, die nicht ausschließlich unter Fremdvergleichsgrundsätzen angepasst werden, unter bestimmten Voraussetzungen als meldepflichtige Gestaltung zu würdigen sein, die im Inland oder auch im EU-Ausland der Finanzverwaltung zu melden ist.

**Hinweis:** Werden die Verrechnungspreise in einem der beteiligten Länder nicht oder nicht in vollem Umfang anerkannt, führt dies wirtschaftlich dazu, dass der nicht anerkannte Betrag in beiden Staaten besteuert wird. Dies bedeutet aus Gruppensicht, dass für die betroffenen Korrekturbeträge regelmäßig eine Steuerbelastung von insgesamt über 60 % oder teilweise sogar 70 % eintritt. Eine Eliminierung dieser Doppelbesteuerung ist dabei (insb. bei Nichtvorhandensein eines Doppelbesteuerungsabkommens) entweder gar nicht oder nur mit entsprechendem Zeit- und Kostenaufwand im Rahmen eines bilateralen Verständigungsverfahrens möglich.

Ein solches Verständigungsverfahren dauert erfahrungsgemäß zwischen eineinhalb und zwei Jahren, kann aber teilweise auch länger dauern. Vor diesem Hintergrund empfiehlt sich eine proaktive Gestaltung der Verrechnungspreise bzw. des Verrechnungspreismodells unter Beachtung der steuerlichen Rahmenbedingungen der beteiligten Staaten.



### Beispiel: Produktionstochtergesellschaft im Ausland

Die XY GmbH entwickelt, produziert und vertreibt Rasenmäher in Westeuropa. Um ihren europäischen Marktanteil zu erhöhen, beschließt sie, auch die osteuropäischen Länder zu bedienen. Insb. auf Grund der räumlichen Nähe, der günstigeren Produktionskosten und der im Vergleich zu Deutschland geringeren Körperschaftsteuerbelastung soll die Produktion und der Vertrieb für Osteuropa nicht durch sie selbst, sondern durch die neu gegründete XY Kft. in Ungarn erfolgen. Diese ist rechtlich mit einer deutschen GmbH vergleichbar. Alleinige Gesellschafterin der XY Kft. ist die XY GmbH.

Der in den Rasenmähern verwendete Antriebsmechanismus ist patentgeschützt. Die deutsche XY GmbH gewährt der ungarischen XY Kft. deshalb entsprechende Nutzungsrechte, um ihr die Produktion zu ermöglichen. Zudem gewährt die XY GmbH ein Darlehen zur Finanzierung der Errichtung der Produktionsstätte und geht Bürgschaften zur Absicherung von Rohstofflieferungen und Lieferungen vorgefertigter Teile durch Lieferanten an die XY Kft. ein.

Neben dem Vertrieb im osteuropäischen Markt liefert die XY Kft. die von ihr gefertigten Rasenmäher zum Teil auch an die XY GmbH, die diese wiederum in den von ihr bearbeiteten Märkten vertreibt.

Es bestehen mehrere grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen zwischen der XY Kft. und der XY GmbH, für die zur steuerlichen Anerkennung jeweils Entgelte zu Grunde zu legen sind, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist für steuerliche Zwecke zudem sowohl für den deutschen als auch für den ungarischen Fiskus zu dokumentieren.

**Hinweis:** Basierend auf den Plänen zu einem „Amount B“ im Rahmen von Pillar One zu den BEPS-Maßnahmen der OECD wurden im Februar 2024 Vorgaben zu einem „Simplified and Streamlined Approach for baseline marketing and distribution functions“ (kurz SSA) vorgelegt. Damit können OECD-Staaten verbindlich oder optional vereinfachende Verrechnungspreisvorgaben für einfache Vertriebstätigkeiten im grenzüberschreitend agierenden Konzern einführen. Eine Anwendung ist bereits ab 2025 vorgesehen. Es bleibt abzuwarten, welche OECD-Staaten – einschließlich Deutschland – in welcher Weise von dem SSA-Ansatz Gebrauch machen werden.

## WER IST BETROFFEN?

Die deutschen Verrechnungspreisregeln sind auf alle Geschäftsbeziehungen mit dem Ausland anzuwenden, die in Deutschland steuerpflichtige Unternehmen (z. B. Kapital- und Personengesellschaften, in Einzelfällen aber auch natürliche Personen) mit anderen nahestehenden Personen unterhalten. Dabei handelt es sich im Regelfall um andere Gesellschaften aus der Unternehmensgruppe. Eine betragsmäßige Nichtaufgriffsgrenze (Wesentlichkeitsgrenze) gibt es dabei nicht.

**Wichtig:** Die Hürde, ab wann eine Person als nahestehend gilt, ist sehr niedrig. So reicht es derzeit insb. aus, wenn

- > einer der betreffenden Geschäftspartner unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 %, im steuerlichen Sinne also wesentlich, an dem anderen Geschäftspartner beteiligt ist (Mutter- und Tochtergesellschaft) oder
- > ein Geschäftspartner Anspruch auf mindestens 25 % des Gewinns oder Liquidationserlöses des anderen Geschäftspartners hat oder
- > ein Geschäftspartner auf den anderen Geschäftspartner einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- > eine dritte Person unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an beiden Geschäftspartnern beteiligt ist (bspw. Schwestergesellschaften), gegenüber beiden Geschäftspartnern einen Anspruch auf mindestens 25 % des Gewinns oder Liquiditätserlöses hat oder auf beide Geschäftspartner unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder

- > einer der Geschäftspartner auf den anderen Geschäftspartner bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausüben kann oder einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Einkünfteerzielung des anderen hat.

**Hinweis:** Hierbei handelt es sich um die Definition der nahestehenden Person nach deutschem Recht. In anderen Staaten kann eine Verbundenheit, die zur Anwendung von Verrechnungspreisvorgaben aus Sicht des anderen Staates führt, bereits bei wirtschaftlicher Abhängigkeit zu bejahen sein, so z. B. in China. Umgekehrt kann aber im Ausland ein Nahestehen bspw. auch erst ab einer Beteiligungsquote von mehr als 50 % vorliegen. Insoweit können also durchaus bereits Unterschiede und damit Konfliktpotential bei der Frage bestehen, ob eine Person für steuerliche Zwecke als nahestehend anzusehen ist oder nicht.

Die Prüfung, ob die Verrechnungspreisregelungen anzuwenden sind, kann im Einzelfall auch bei Beteiligungen an Joint Venture Gesellschaften erforderlich sein, an denen zwar keine Mehrheitsbeteiligung, aber zumindest eine Minderheitsbeteiligung von 25 % oder mehr besteht. Um steuerliche Probleme zu vermeiden, muss in solchen Fällen bereits bei den Verhandlungen der Rahmenbedingungen des Joint Ventures die Verrechnungspreisproblematik berücksichtigt werden.





Mittelständische Unternehmen entwickeln sich häufig sehr dynamisch – insb., wenn es um die Struktur des Auslandsgeschäfts geht. Dabei wird regelmäßig dann auf steuerlichen Sachverstand zurückgegriffen, wenn sich die gesellschaftsrechtliche Struktur der Unternehmensgruppe ändert, indem etwa neue Auslandsgesellschaften gegründet oder bestehende Gesellschaften aufgespalten werden. Die steuerlichen Konsequenzen, die sich aus einer rein organisatorischen grenzüberschreitenden Neuausrichtung der Unternehmensgruppe bei unverändert fortbestehenden gesellschaftsrechtlichen Strukturen ergeben, werden hingegen oft übersehen. Dabei können die steuerlichen Auswirkungen solcher Maßnahmen beträchtlich sein. Grund hierfür sind insb. die Regelungen zur sog. Funktionsverlagerung. Dabei handelt es sich um eine besondere Form einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden

Personen. Auch hier sind unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes Verrechnungspreise zu ermitteln. Dabei ist aber nicht nur isoliert auf die einzelne Transaktion mit den konkret übertragenen oder überlassenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen abzustellen. Vielmehr ist ein Transferpaket mit den zugleich übergehenden Chancen und Risiken zu schnüren und als Gesamtheit zu bewerten. Letztlich führt dieses Transferpaket dazu, dass die verlagerte oder veränderte Funktion als Unternehmensteil zu bewerten ist.

**Unliebsame Konsequenz:** Die darauf entfallenden stillen Reserven einschließlich des anteiligen Geschäfts- und Firmenwerts werden aufgedeckt und besteuert.

### **Beispiele für Funktionsverlagerungen (typisierend):**

- > Eine bisher als Eigenfertiger operierende Gesellschaft wird auf einen reinen Auftragsfertiger (verlängerte Werkbank) für eine andere Gruppengesellschaft abgeschmolzen.
- > Eine Eigenhändlergesellschaft wird auf einen Handelsvertreter für eine andere Gruppengesellschaft abgeschmolzen.
- > Ein Vollproduzent verlagert seine Entwicklungsfunktion einschließlich der Rechte an den Entwicklungsergebnissen auf eine andere Gruppengesellschaft.

- > Eine als Entrepreneur operierende Gesellschaft in einem Handelskonzern verlagert die bisher bei ihr angesiedelte Zentraleinkaufsfunktion auf eine andere Gruppengesellschaft.
- > Eine Produktions- und Vertriebsgesellschaft gibt einen bisher von ihr bearbeiteten Markt an eine andere Gruppengesellschaft ab, die ebenfalls als Produktions- und Vertriebsgesellschaft operiert.

**Hinweis:** Bei einer frühzeitigen Berücksichtigung der steuerlichen Konsequenzen lässt sich eine geplante Neustrukturierung häufig so gestalten, dass die Anwendung der zeit- und kostenintensiven Bewertungsregelung zur Funktionsverlagerung (Transferpaketbetrachtung) vermieden werden kann. Dies erfolgt etwa durch eine Funktionsverdoppelung oder wenn bei einer Funktionsverlagerung keine immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile übergehen.

Aber auch wenn aufgrund entsprechender Gestaltung keine Funktionsverlagerung mehr vorliegt, kann dennoch eine vergütungspflichtige Übertragung oder Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern, wie dem Kundenstamm oder von Know-how, vorliegen. Eine Prüfung des konkreten Einzelfalls ist deshalb unverzichtbar.

Eine Funktionsverlagerung kann als meldepflichtige grenzüberschreitende Steuergestaltung zu beurteilen sein und der DAC 6-Meldepflicht unterliegen. Auch insoweit ist daher eine Prüfung des konkreten Einzelfalls unabdingbar.

### **DOKUMENTATIONSPFLICHTEN**

Damit die Steuerbehörden die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften prüfen können, müssen die Unternehmen die gruppeninternen Leistungsbeziehungen umfassend und ausführlich dokumentieren. Details zum Inhalt dieser Dokumentationspflichten sind in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) geregelt.

**Wichtig:** Es reicht nicht aus, nur die realisierten Leistungsbeziehungen und die zur Anwendung gekommenen Verrechnungspreise bzw. deren Ermittlungssystematik zu beschreiben. Vielmehr sind im Rahmen einer Angemessenheitsanalyse unter Beachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls, der konkret ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken sowie der als zumindest eingeschränkt vergleichbar identifizierten Fremdvergleichsdaten Aussagen dazu zu treffen, warum die zur Anwendung gekommenen Verrechnungspreise als fremdüblich und somit als steuerlich angemessen

sen angesehen werden können. Wird eine solche umfassende Analyse nicht vorgelegt, hat die Finanzverwaltung die Möglichkeit, die aus ihrer Sicht angemessenen Verrechnungspreise zu schätzen. Dabei kann der Beurteilungsspielraum zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.

Bei der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation sollte deshalb immer darauf geachtet werden, dass mindestens alle notwendigen Dokumentationsbestandteile enthalten sind, um Schätzungen der Finanzverwaltung zu vermeiden.

Bislang ist die Verrechnungspreisdokumentation der Finanzverwaltung auf Anforderung – regelmäßig im Rahmen einer Betriebsprüfung – vorzulegen. Ab dem 01.01.2025 muss der Steuerpflichtige seiner Vorlagepflicht innerhalb der Betriebsprüfung auch ohne gesondertes Verlangen der Finanzverwaltung nachkommen (s. nachstehende Übersicht). Um diese Pflicht wirksam durchsetzen zu können, ist sie an strafbewehrte Fristen geknüpft.

## FRISTEN ZUR ERSTELLUNG DER VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION UND VORLAGE

	GEWÖHNLICHE GESCHÄFTSVORFÄLLE	AUSSERGEWÖHNLICHE GESCHÄFTSVORFÄLLE
<b>DEFINITION</b>	Sich aus dem Geschäftsmodell heraus ergebende, regelmäßig wiederkehrende Geschäftsvorfälle.	Geschäftsvorfälle, die ihrer Art nach und vor dem Hintergrund des jeweiligen Geschäftsmodells nicht regelmäßig wiederkehrend sind (bspw. Funktionsverlagerungen o. ä.).
<b>DOKUMENTATIONS- ERSTELLUNG</b>	Keine gesetzliche Erstellungsfrist, aber möglichst zeitnahe Erstellung und laufende Pflege der Dokumentation wegen relativ kurzer Frist zur Vorlage sowie wegen Komplexität und Umfang anzuraten.	Zeitnahe Dokumentation gesetzlich vorgegeben, Fertigstellung bis spätestens sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem der außergewöhnliche Geschäftsvorfall realisiert wurde.
<b>VORLAGEPFLICHT</b>	Innerhalb von 60 Tagen nach Aufforderung (z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung).  Ab dem 01.01.2025: Innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, ohne gesonderte Anforderung. Bei Anforderung außerhalb einer Betriebsprüfung innerhalb von 30 Tagen nach Anforderung.	Innerhalb von 30 Tagen nach Aufforderung.  Ab dem 01.01.2025: Innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, ohne gesonderte Anforderung. Bei Anforderung außerhalb einer Betriebsprüfung innerhalb von 30 Tagen nach Anforderung.



Die Nichteinhaltung der Dokumentationsvorschriften und Vorlagefristen wird mit empfindlichen Sanktionen geahndet: Wird keine Dokumentation vorgelegt oder ist diese im Wesentlichen nicht verwertbar, wird ein Strafzuschlag zwischen 5 % bis 10 % des sich aus der Verrechnungspreiskorrektur ergebenden Mehrergebnisses, das aus der Schätzung durch die Finanzverwaltung resultiert, fällig. Mindestens beträgt der Strafzuschlag jedoch 5.000 Euro. Bei verspäteter Vorlage einer vollständigen und verwertbaren Dokumentation fällt ein Strafzuschlag von mindestens 100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung an. Dieser kann sich maximal auf bis zu 1 Mio. Euro aufsummieren.

**Hinweis:** Durch die Nichteinhaltung der Dokumentationspflichten verliert das Unternehmen die Möglichkeit, sich inhaltlich über die Anerkennung bzw. Angemessenheit der Verrechnungspreise mit der Finanzverwaltung auseinanderzusetzen. Eine sorgfältige und nachvollziehbare Dokumentation ist daher ein Muss.

Ab 2025 ist im Rahmen von Betriebsprüfungen zudem die der Finanzverwaltung in § 200a AO neu eingeräumte Möglichkeit des sog. qualifizierten Mitwirkungsverlangens zu beachten. Die Betriebsprüfung hat darüber ein weiteres Instrument erhalten, die für die Beurteilung steuerlich relevanter Sachverhalte notwendigen Informationen in einem übersichtlichen zeitlichen Rahmen vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt zu bekommen. Die Nichtbefolgung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens ist erheblich sanktioniert (insb. im Wiederholungsfall). Für die Verrechnungspreise unterstreicht diese Neuregelung nochmals die Notwendigkeit einer zeitnahen und vollständigen Dokumentationserstellung.

Die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) enthält eine Bagatellregelung für kleinere Unternehmen. Danach können diese ihren Dokumentationspflichten bereits dadurch gerecht werden, dass sie auf Anfrage Auskünfte erteilen und Unterlagen vorlegen, aus denen sich die Fremdüblichkeit der zur Anwendung gekommenen Verrechnungspreise ableiten lässt. Als kleinere Unternehmen gelten dabei solche zusammenhängende inländische Unternehmen (alle inländischen Gesellschaften und Betriebsstätten einer Unternehmensgruppe), die in Summe pro Jahr ins Ausland an nahe stehende Personen Güter oder Waren im Wert von nicht mehr als 6 Mio. Euro liefern und andere Leistungen im Wert von nicht mehr als 600.000 Euro erbringen.

Die Praxis zeigt jedoch, dass auch in diesen Fällen eine dokumentarische Aufbereitung der relevanten Geschäftsvorfälle notwendig ist, weil die notwendigen Auskünfte nur so erteilt und die notwendigen Unterlagen vorgelegt werden können.

**Hinweis:** Auch im Ausland bestehen regelmäßig Dokumentationspflichten in Bezug auf die angewandten grenzüberschreitenden Verrechnungspreise. Die Sanktionierung bei Verstößen ist dabei jedoch zum Teil noch erheblich schärfer als in Deutschland. Deshalb müssen die jeweiligen Dokumentationspflichten rechtzeitig vor Ort geklärt werden, um etwaige ungewollte und teure Konsequenzen zu vermeiden. Zudem sollte beachtet werden, dass die Argumentation zur Angemessenheit der zur Anwendung gekommenen Verrechnungspreise für ein und denselben Sachverhalt im In- und Ausland konsistent ist. Denn die Steuerbehörden arbeiten verstärkt auch grenzüberschreitend zusammen, wodurch Widersprüche in der Verrechnungspreisdokumentation aufgedeckt werden können.

Die Dokumentation ist von der betreffenden Gesellschaft bzw. Betriebsstätte für ihre relevanten grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu erstellen (sog. Local File). Hat das betreffende Unternehmen im vergangenen Wirtschaftsjahr einen Umsatz von mehr als 100 Mio. Euro realisiert, ist es zudem dazu verpflichtet, eine Stammdokumentation mit Grundinformationen zur Unternehmensgruppe, zu der es gehört, zu erstellen (im internationalen Kontext als Master File bezeichnet). Darin sind u. a. Angaben dazu zu machen, wie die Unternehmensgruppe insgesamt rechtlich und organisatorisch strukturiert ist, wie sich die generelle Funktions- und Risikoverteilung zwischen allen Unternehmen der Gruppe darstellt, wie die Lieferketten für die wichtigsten Produkte der Gruppe aufgebaut und wie die Verantwortlichkeiten, Zuordnungen und Verrechnungspreisstrukturen in Bezug auf wesentliche Dienstleistungen, Finanzierungen und immaterielle Werte geregelt sind.

Neben der eigentlichen Verrechnungspreisdokumentation (Master File und Local File) sind Konzerne mit einem im vorangegangenen Wirtschaftsjahr erzielten konsolidierten Konzernumsatz von mehr als 750 Mio. Euro zudem verpflichtet, einen länderbezogenen Bericht zu erstellen (im internationalen Kontext als Country-by-Country Report bezeichnet). In diesem länderbezogenen Bericht sind in Bezug auf die einzelnen Steuerhoheitsgebiete, in denen der Konzern über Gesellschaften oder Betriebsstätten präsent ist, u. a. Angaben zur wirtschaftlichen Tätigkeit und ausgewählten Kennzahlen zu machen. Der länderbezogene Bericht ist grundsätzlich immer nur von der jeweiligen Konzernobergesellschaft, die den Konzernabschluss aufstellt, zu erstellen. Im Falle einer inländischen Konzernobergesellschaft ist der Bericht beim Bundeszentralamt für Steuern in einem verpflichtend vorgegebenen xml-Format einzureichen. Das Bundeszentralamt für Steuern tauscht diesen länderbezogenen Bericht dann mit den

Finanzverwaltungen der betroffenen Steuerhoheitsgebiete aus, die in den Bericht einbezogen sind. Voraussetzung für diesen Austausch ist allerdings, dass entsprechende Vereinbarungen zum gegenseitigen Austausch solcher Informationen bestehen (wie dies z. B. im Rahmen der EU-Amthilferichtlinie der Fall ist). Es gibt jedoch auch Konstellationen, in denen ein inländisches Unternehmen einen länderbezogenen Bericht abgeben muss, selbst wenn es keinen Konzernabschluss aufstellt (sekundäre Berichtspflicht). Vor diesem Hintergrund ist bei Vorliegen eines Konzerns mit mehr als 750 Mio. Euro konsolidiertem Konzernumsatz im Einzelfall immer zu prüfen, inwieweit in Deutschland entsprechende Berichtspflichten bestehen. Weiterhin ist zu beachten, dass zum Country-by-Country Reporting auch verschiedene Angaben in der Steuererklärung zu machen sind (im internationalen Kontext als Notifications bezeichnet).

**Hinweis:** Unsere Erfahrungen haben gezeigt, dass das Country-by-Country Reporting zunehmend Beachtung in Betriebsprüfungen findet. Neben der Prüfung der inhaltlichen Konsistenz rückt inzwischen auch der Verstoß gegen die Abgabepflicht in den Fokus der Behörden.

Die sorgfältige Ermittlung der für das Reporting erforderlichen Daten ist aber nicht nur für die Erfüllung der Dokumentationspflichten relevant. Seit 2024 können diese für etwaige Erleichterungen im Rahmen der globalen Mindeststeuer genutzt werden. Für Geschäftsjahre ab 2025 gehen vergleichbare Daten zudem im Rahmen des sog. EU Public CbCR in einen öffentlich zugänglich zu machenden Ertragsteuerinformationsbericht ein.

Haben Sie die Erstellung der erforderlichen Dokumentationen bereits in die Steuerprozesse des Unternehmens integriert?

## WIE WIR SIE UNTERSTÜTZEN KÖNNEN

Das Thema Verrechnungspreise ist sehr weitläufig, äußerst komplex und erfordert angesichts der erheblichen Auswirkungen auch auf nichtsteuerliche Bereiche, etwa ergebnisabhängige Vergütungsmodelle für leitende Angestellte, Festlegung der relevanten Kennzahlen zur Steuerung des Gesamtunternehmens, oder der Auswirkungen auf das Vertriebsmodell ein durchdachtes und ganzheitlich angelegtes Konzept, das sämtliche relevanten Aspekte berücksichtigt und entsprechend reflektiert. Zudem muss sichergestellt sein, dass das System den Finanzverwaltungen im In- und Ausland gegenüber nachvollziehbar erklärt und im Rahmen von Betriebsprüfungen verteidigt werden kann.

Auf Grund unserer Expertise und jahrelangen praktischen Erfahrungen in diesem Bereich können wir Ihnen die ganze Bandbreite der hierfür erforderlichen Beratungsleistungen anbieten. Dabei richten wir uns stets nach den individuellen Bedürfnissen und Wünschen unserer Mandanten. Unser Leistungsportfolio umfasst u. a. die folgenden Bereiche:

- > Unterstützung bei der Preisgestaltung grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen unter Berücksichtigung sämtlicher steuerlicher Aspekte (bspw. Umsatzsteuer, Zoll, Bilanzierung)
- > Stärken-Schwächen-Analyse der bestehenden Verrechnungspreisdokumentation bzw. des bestehenden Verrechnungspreissystems (Health-Check)

- > Gestaltung von international abgestimmten, belastbaren und auf Ihr Unternehmen zugeschnittene Verrechnungspreismodellen inklusive Begleitung bei der Umsetzung (bspw. durch Vertragsgestaltungen, Durchführung von Workshops, Erarbeitung von Handlungsanweisungen/Richtlinien, Implementierung von Prozessen und Prozessbeschreibungen, Erarbeitung von Templates)
- > Unterstützung bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation – sei es in einzelnen Teilbereichen (bspw. bei der Erarbeitung der Funktions- und Risikoanalyse oder der Angemessenheitsanalyse) oder in sämtlichen Bereichen (bspw. im Rahmen des Masterfile-Konzepts oder der Erstellung einer rein für deutsche Zwecke benötigten Dokumentation)
- > Definition der für die Angemessenheitsdokumentation erforderlichen Erfolgskennziffern für die einzelnen Transaktionsarten ggf. inklusive Benchmarking
- > Erstellung von Datenbankstudien zur Ermittlung von Fremdvergleichswerten für die Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen für verschiedene Transaktionsarten (bspw. Benchmarking von Erfolgskennziffern im Kontext von Vertriebsstrukturen, Fertigungsfunktionen oder Dienstleistungsfunktionen, von Lizenzsätzen im Kontext von Nutzungsüberlassungen immaterieller Werte oder von Zinssätzen im Kontext von Darlehensausreichungen)



- > Unterstützung bei der Analyse der Auswirkungen der Anwendung des neuen OECD-Konzepts zur Vergütung von Kernvertriebstätigkeiten („Amount B“) auf Ihre Unternehmensgruppe
- > DEMPE-Analyse in Bezug auf die wesentlichen immateriellen Vermögenswerte der Unternehmensgruppe
- > Technische Unterstützung beim Aufsetzen von internationalen Dokumentationsstrukturen mit einem IT-gestützten Tool (Digitales Transfer Pricing Management)
- > Verteidigung Ihres Verrechnungspreismodells in Betriebsprüfungen
- > Begleitung in gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfen mit Bezug zu verrechnungspreistechnischen Fragestellungen
- > Einleitung von Verständigungsverfahren zur Eliminierung von wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen, die aus Verrechnungspreiskorrekturen durch in- oder ausländische Steuerbehörden resultieren
- > Durchführung von Vorabverständigungsverfahren (Advanced Price Agreements – APAs)
- > Gutachterliche Stellungnahmen zu komplexen Fragestellungen
- > Koordinierung/Abstimmung mit Ihren Beratern/Kollegen im Ausland oder mit unseren Kollegen aus dem RSM Netzwerk
- > Inhaltliche und/oder technische Unterstützung beim Aufsetzen von Country-by-Country Reports (bspw. Erarbeitung eines Leitfadens zur Ermittlung/Definition der benötigten Daten, Zurverfügungstellung des notwendigen xml-Konverters, Übermittlung der xml-Datei an das BZSt, etc.)
- > Unterstützung bei der Identifikation und Erfüllung von DAC 6-Meldepflichten im Inland sowie im europäischen Ausland.



# AUSLÄNDISCHE BETRIEBSSTÄTTEN

## RISIKO BEI DIREKTEM AUSLANDSENGAGEMENT

Viele deutsche mittelständische Unternehmen werden im Rahmen von einzelnen Kundenprojekten oder –aufträgen über einen längeren Zeitraum im Ausland tätig oder begründen dort eine Zweigniederlassung, ohne in dem jeweiligen Land eine rechtlich selbständige Tochtergesellschaft zu unterhalten. Ertragsteuerlich kann es dadurch zur Begründung einer Betriebsstätte des deutschen Unternehmens in dem betreffenden Staat kommen.

Dies hat zur Konsequenz, dass der ausländische Staat den Teil des Gewinns des deutschen Unternehmens, der auf diese Betriebsstätte entfällt, besteuert. Da Deutschland bereits die gesamten, weltweit erzielten Einkünfte des deutschen Unternehmens der Besteuerung unterwirft, werden dadurch die auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinne grundsätzlich doppelt, d. h. einmal von Deutschland und einmal vom Betriebsstättenstaat,

belastet. Dies kann zu einer Steuerquote für die Betriebsstättengewinne von über 70 % führen.

Dadurch kann es für die Unternehmen wirtschaftlich äußerst unattraktiv werden, Auslandsaktivitäten voranzutreiben, obwohl dies regelmäßig sowohl im Interesse des deutschen als auch des jeweiligen ausländischen Staats liegt. Aus diesem Grund versuchen die involvierten Staaten regelmäßig, die Doppelbesteuerung zu eliminieren – sei es auf Basis von Doppelbesteuerungsabkommen oder aufgrund nationaler Regelungen in den jeweiligen Staaten.

Die Eliminierung der Doppelbesteuerung wird regelmäßig durch den Ansässigkeitsstaat des betroffenen Unternehmens und nicht durch den Betriebsstättenstaat vorgenommen. Technisch wird dies je nach Fallkonstellation auf drei unterschiedliche Arten erreicht:

- > durch Steuerfreistellung der Betriebsstättengewinne im Ansässigkeitsstaat,
- > durch Anrechnung der im Betriebsstättenstaat bezahlten Steuer auf die im Ansässigkeitsstaat entstehende und auf die Betriebsstättengewinne entfallende Steuer oder
- > durch Abzug der im Betriebsstättenstaat auf die Betriebsstättengewinne gezahlten Steuern als Betriebsausgabe im Ansässigkeitsstaat.

Die Begrifflichkeit Betriebsstätte wird in verschiedenen Steuerrechtsgebieten (bspw. im nationalen Ertragsteuerrecht der betroffenen Staaten, im Abkommensrecht oder im Umsatzsteuerrecht) verwendet. Schwierigkeiten bereitet dabei häufig der Umstand, dass sich die Definition und das Verständnis der Begrifflichkeit in diesen Steuerrechtsgebieten und in den einzelnen Staaten zum Teil erheblich unterscheiden. So hat z. B. die Ausweitung der Homeoffice-Tätigkeit von Mitarbeitern als Folge der Corona-Krise dazu geführt, dass in vielen Ländern auch durch die Tätigkeit eines im Ausland ansässigen Mitarbeiters im Homeoffice eine Betriebsstätte begründet wird. Dies kann in vielen Fällen dazu führen, dass ein Staat zu dem Ergebnis kommt, dass eine Betriebsstätte vorliegt, wohingegen der andere involvierte Staat dies verneint. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, dass beide Staaten von einer Betriebsstätte ausgehen, aber komplett unterschiedliche Herangehensweisen haben, den der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinn zu ermitteln. Dies kann zu erheblichen Unterschieden der Höhe des der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinns führen.

Diese unterschiedlichen Interpretationen des Betriebsstättenbegriffs und verschiedenen Systematiken zur Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses führen dazu, dass trotz Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommens regelmäßig Dop-

pelbesteuerungen entstehen, die das Ergebnis des zu Grunde liegenden Geschäfts (ungeplant) erheblich belasten und nicht selten das Geschäft unwirtschaftlich machen.

Bei jedem Auslandsengagement sollte deshalb bereits vor Geschäftsabschluss geprüft werden, ob sowohl aus deutscher als auch aus ausländischer Sicht eine Betriebsstätte vorliegt.

Ist dies der Fall, ist zu eruieren, wie eine für beide Staaten akzeptable Betriebsstättengewinnermittlung aussehen kann. Wird eine solche Prüfung nicht im Vorfeld durchgeführt und stellt sich im Nachhinein heraus, dass doch eine Betriebsstätte vorliegt oder die steuerliche Bemessungsgrundlage wesentlich abweicht, ist es erfahrungsgemäß schwer, die mit dem Geschäft verbundenen wirtschaftlichen Ziele noch zu erreichen. Darüber hinaus drohen im Betriebsstättenstaat häufig Zins- und/oder Strafzahlungen, weil das Unternehmen die (doch) existierende Betriebsstätte nicht bzw. nicht rechtzeitig registriert hat.

**Hinweis:** In Deutschland ist das Ergebnis der Betriebsstätte grundsätzlich nach der Selbstständigkeitsfiktion zu ermitteln (sog. Authorized OECD-Approach, kurz AOA). Dazu werden für steuerliche Zwecke das Stammhaus und die Betriebsstätte wie eigenständige und unabhängige Rechtsträger betrachtet. Die Folge hiervon ist, dass auch fiktive Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anzunehmen sind, die entsprechend den Verrechnungspreisgrundsätzen bepreist werden müssen. Dabei ist zwingend eine Betriebsstättengewinnermittlung entsprechend den Vorgaben in der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) in einer Hilfs- und Nebenrechnung zu dokumentieren und der Finanzverwaltung auf Anfrage vorzulegen.



Zudem sind Meldepflichten zu beachten. So ist die Gründung oder der Erwerb einer Betriebsstätte gegenüber dem zuständigen inländischen Finanzamt im Rahmen der Steuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in dem der Sachverhalt verwirklicht wurde, spätestens aber 14 Monate nach Ablauf des betreffenden Besteuerungszeitraums anzuzeigen. Zudem kann eine DAC 6-Meldepflicht zu beachten sein, wenn im Zusammenhang mit der ausländischen Betriebsstätte Sachverhalte verwirklicht werden, die als grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu qualifizieren sind.

### WER IST BETROFFEN?

Sowohl natürliche Personen als auch Kapitalgesellschaften können durch ihr temporäres unternehmerisches Auslandsengagement Betriebsstätten begründen. Personengesellschaften stellen steuerlich einen Sonderfall dar, auf die aber grundsätzlich auch die Betriebsstättengrundsätze Anwendung finden. Betragsmäßige Nichtaufgriffsgrenzen oder Bagatellregelungen gibt es weder in Deutschland noch im Ausland.

**Hinweis:** Schwierigkeiten bereitet das Thema Betriebsstätten häufig deshalb, weil diese nicht auf Grund eines formalen Gründungsvorgangs, sondern bereits auf Grund der faktischen Gegebenheit des Tätigwerdens im Ausland entstehen. Auch bei einer verstärkten Homeoffice-Tätigkeit leitender Angestellter oder Geschäftsführer im Ausland ist Vorsicht geboten. Trifft z. B. ein Geschäftsführer, der neuerdings in seinem Homeoffice im Ausland tätig wird, dort die in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht wichtigen Entscheidungen, begründet er eine Geschäftsleitungs-

betriebsstätte. Auch die Homeoffice-Tätigkeit eines (nicht geschäftsleitenden) Angestellten im Ausland, der Leitungsfunktionen ausübt und dadurch dem Unternehmen Verfügungsmacht über das Homeoffice vermittelt, kann zu einer Betriebsstätte führen. Deshalb ist bereits im Vorfeld immer eine genaue Analyse eines unternehmerischen Auslandsengagements erforderlich, um unangenehme Überraschungen und unerwartete finanzielle Belastungen zu vermeiden.

Dies gilt umso mehr, als international die Tendenz besteht, die Hürden für das Vorliegen einer Betriebsstätte weiter abzusenken. Deutlich wird dies bspw. an den sog. Dienstleistungsbetriebsstätten, die rein durch Zeitablauf in den betreffenden Staaten, insb. in den BRICS-Staaten, entstehen.

### WIE WIR SIE UNTERSTÜTZEN KÖNNEN

Das Thema Betriebsstätte ist erfahrungsgemäß nur dann richtig in den Griff zu bekommen, wenn die Prozesse im Unternehmen so angelegt sind, dass steuerliches Know-how bereits frühzeitig (bspw. in der Angebotsphase) in die Planung eines temporären Auslandsengagements mit einbezogen wird.

Lässt sich die Entstehung einer Betriebsstätte nicht vermeiden, kann so zumindest sichergestellt werden, dass die Betriebsstätte rechtzeitig registriert wird, um unnötige und teilweise erhebliche Strafzahlungen oder aber formale Probleme bei der Anerkennung von Betriebsausgaben zu vermeiden.

Darüber hinaus ist darauf zu achten, dass verrechnungspreisrelevante Transaktionen (bspw. durch Unterbeauftragung eines ausländischen Gruppenunternehmens) im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung korrekt berücksichtigt werden. Dabei ist insb. auch die Sichtweise des betreffenden ausländischen Staats auf den relevanten Sachverhalt mit einzubeziehen, um ein aufeinander abgestimmtes und weitestgehend harmonisiertes Ergebnis in allen betroffenen Ländern sicherzustellen.

Gerne unterstützen wir Sie bei diesen anspruchsvollen Aufgaben mit auf Ihre individuellen Bedürfnisse zugeschnittenen Beratungsleistungen.

Unser Leistungsportfolio umfasst u. a. die folgenden Bereiche:

- > Stärken-Schwächen-Analyse der bereits existierenden Betriebsstättendokumentation und der bereits existierenden Systematiken zur Betriebsstättengewinnermittlung (Health Check)
- > Beurteilung, inwieweit für einzelne Sachverhalte vom Vorliegen einer Betriebsstätte auszugehen ist
- > Entwicklung einer Systematik zur Ergebnisermittlung für existierende Betriebsstätten
- > Unterstützung bei der Erstellung einer den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Betriebsstättendokumentation

- > Erarbeitung eines auf Ihr Unternehmen zugeschnittenen Prozesses zur zeitnahen Identifizierung und gezielten Steuerung von Betriebsstättenthemen
- > Durchführung von Workshops zur Qualifizierung und Sensibilisierung Ihrer Mitarbeiter
- > Klärung von Qualifikationskonflikten mit den in- und ausländischen Steuerbehörden
- > Verteidigung Ihres Betriebsstättenmodells in Betriebsprüfungen
- > Koordinierung/Abstimmung mit Ihren Beratern/Kollegen im Ausland oder mit unseren Kollegen aus dem RSM Netzwerk.



# AUSLANDESENGAGEMENTS IM FOKUS DER FINANZVERWALTUNG

## **INTERNATIONALES STEUERRECHT ALS SCHWERPUNKT IN DER BETRIEBSPRÜFUNG**

Nicht nur der deutsche Fiskus, sondern auch die ausländischen Finanzverwaltungen richten den Fokus ihrer Betriebsprüfungen zunehmend auf die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Das ist für die betroffenen Unternehmen vor allem deshalb herausfordernd, weil sie sich in Bezug auf die gleiche Sachverhaltskonstellation mit den Finanzverwaltungen von mindestens zwei Ländern auseinandersetzen müssen, deren Interessen regelmäßig vorrangig darauf ausgerichtet sind, das eigene Besteuerungssubstrat so umfangreich wie möglich zu gestalten.

In Deutschland zeigt sich der Fokus der Betriebsprüfungen auf das internationale Steuerrecht darin, dass auch bei kleineren Mittelständlern mit Geschäftsbezug zum Ausland zunehmend speziell geschulte Auslandsfachprüfer eingesetzt werden. Dabei verfügen diese Auslandsfachprüfer nicht nur über umfassendes Know-how im Bereich der Verrechnungspreise und Betriebsstätten. Sie überprüfen im internationalen Geschäfts-

verkehr vielmehr zugleich die korrekte Umsetzung der umsatzsteuerrechtlichen Vorgaben sowie weiterer internationaler Steuerrechtsthemen, etwa die sog. Hinzurechnungsbesteuerung.

Bei größeren mittelständischen Unternehmen wird darüber hinaus immer häufiger auch die Bundesbetriebsprüfung einbezogen. Deren personelle Ressourcen wurden im Bereich des internationalen Steuerrechts in den letzten Jahren kontinuierlich erweitert und sollen auch in Zukunft weiter aufgestockt werden.

## **STEUERLICHE MEHRFACHBELASTUNGEN DROHEN**

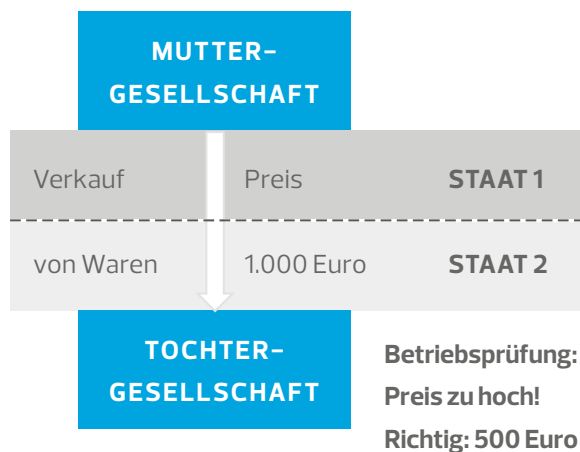
Feststellungen der Betriebsprüfung führen regelmäßig dazu, dass der bisher in der Veranlagung des betreffenden Staats berücksichtigte steuerliche Gewinn nachträglich erhöht wird. Dies hat in Bezug auf die grenzüberschreitenden Sachverhalte in aller Regel zur Folge, dass der von der Betriebsprüfung identifizierte Anpassungsbetrag von der betreffenden Person oder Unternehmensgruppe

sowohl im Betriebsprüfungsstaat als auch im anderen Staat zu versteuern ist und somit zu einer Doppelbesteuerung führt.

Zur Eliminierung solcher Doppelbesteuerungen kann versucht werden, eine Gegenberichtigung im Rahmen von Vorabverständigungsverfahren zu erreichen. Im Rahmen derartiger Verfahren tauschen sich die Finanzverwaltungen der betreffenden Staaten zum relevanten Sachverhalt und der daraus resultierenden steuerlichen Würdigung aus und kommen im Optimalfall zu einer Übereinkunft, wie dieser Sachverhalt in beiden Staaten

einheitlich zu behandeln ist. Wird kein Vorabverständigungsverfahren durchgeführt bzw. kein Ergebnis erzielt, und nimmt keiner der beteiligten Staaten eine unilaterale Korrektur des steuerlichen Ergebnisses vor, wird die Doppelbesteuerung zu Lasten des Steuerpflichtigen bzw. der Unternehmensgruppe definitiv.

## BEISPIEL



**Staat 1:** Keine Änderung (= 1.000 Euro fließen in Gewinnermittlung ein und nicht nur 500 Euro wie von Staat 2 als richtig angesehen)

**Staat 2:** Erhöhung des Gewinns um 500 Euro (1.000 Euro bisher abzgl. 500 Euro richtig)

**Folge:** 500 Euro werden sowohl von Staat 1 (wie bisher) als auch von Staat 2 (Änderung durch Betriebsprüfung) besteuert = **wirtschaftliche Doppelbesteuerung!**



## WIE WIR SIE UNTERSTÜTZEN KÖNNEN

Steuerliche Betriebsprüfungen stellen regelmäßig eine nicht unerhebliche Belastung für die betroffenen Unternehmen dar – und zwar sowohl hinsichtlich der Bereitstellung der vom Betriebsprüfer angeforderten Daten, Informationen und Unterlagen, als auch hinsichtlich etwaiger Arbeitssitzungen, der Schlussbesprechung bzw. etwaiger Rechtsbehelfs- oder Verständigungsverfahren im Anschluss an eine Betriebsprüfung.

Eine Betriebsprüfung läuft erfahrungsgemäß dann am reibungslosesten ab, wenn der Betriebsprüfer zu den aufgeworfenen Fragen möglichst zügig und in einer guten Qualität bedient wird. Vor diesem Hintergrund kommt einer proaktiven Gestaltung der Sachverhalte, deren laufender Dokumentation und steuerlicher Würdigung eine entsprechend große Bedeutung zu. Dies ist nicht zuletzt auch deshalb ratsam, weil die Finanzverwaltung sehr umfangreiche Dokumentations- und Beweisvorsorgepflichten auf Seiten des Steuerpflichtigen sieht. Dies hat sie zuletzt in ihren im Juni 2023 veröffentlichten sog. Verwaltungsgrundsätzen 2023 nochmals detailliert ausgeführt.

Gerne unterstützen wir Sie mit unserem erfahrenen Team dabei, steuerliche Mehrbelastungen als Folge einer Betriebsprüfung möglichst zu vermeiden.

Hierfür bieten wir u. a. die folgenden Leistungen an:

- > Prüfung und Sicherstellung der Einhaltung des verfahrensrechtlichen Rahmens
- > Unterstützung bei der Aufarbeitung von Sachverhalten für die Betriebsprüfung insb. hinsichtlich steuerrechtlicher Würdigungen
- > Unterstützung oder Übernahme der Kommunikation mit der Betriebsprüfung
- > Erstellung von Stellungnahmen zu ausgewählten Themenstellungen aus der Betriebsprüfung
- > Erarbeitung von Argumentationsansätzen gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung
- > Unterstützung bei außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfen als Folge von Betriebsprüfungsfeststellungen
- > Begleitung im Rahmen von grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen (Joint Audits)
- > Einleitung von Verständigungsverfahren zwischen den in- und ausländischen Finanzverwaltungen zur Eliminierung von Doppelbesteuerungen
- > Koordinierung/Abstimmung mit Ihren Beratern/Kollegen im Ausland oder mit unseren Kollegen aus dem RSM Netzwerk.



# NEUE HERAUSFORDERUNG: GLOBALE MINDESTSTEUER

## **BEPS-PROJEKT DER OECD**

Auf internationaler Ebene wurden im Rahmen des BEPS-Projekts unter Federführung der OECD und der G20-Staaten aus 2015 bereits diverse Reformen zur Bekämpfung sog. aggressiver Steuergestaltungen umgesetzt. Vorrangiges Ziel des BEPS-Projekts war und ist es, international abgestimmte Regelungen zu finden, die verhindern, dass Unternehmen durch das Ausnutzen von (legalen) steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten auf Grund bestehender Regelungslücken in einzelnen Staaten oder nicht abgestimmter Regelungen zwischen verschiedenen Staaten das Besteuerungssubstrat aushöhlen können oder Gewinne durch entsprechende Gestaltungen dorthin verlagern, wo es für sie steuerlich optimal ist, auch wenn die Gewinne tatsächlich in einem anderen Staat erwirtschaftet wurden. Beispielhaft für die BEPS-Umsetzung sind die Maßnahmen zur Ausdehnung der Dokumentationsvorschriften im Bereich der Verrechnungspreise (Stichwort „Country-by-Country Reporting“), zu Meldepflichten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (Stich-

wort „DAC 6“) oder zur Neutralisierung von Effekten aus der unterschiedlichen Einordnung hybrider Gestaltungen (Stichwort „ATAD“).

## **BEPS 2.0**

Fortgeführt werden die Bestrebungen der OECD zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs unter dem Stichwort „BEPS 2.0“. Dazu wurde ein Zwei-Säulen-Konzept (Pillar 1 and 2) entwickelt, das zum einen die Neuverteilung von Besteuerungsrechten bei multinational agierenden Konzernen mit einem weltweiten Umsatz von mindestens 20 Mrd. Euro beinhaltet (Pillar 1) und zum anderen die Einführung einer weltweit greifenden Mindeststeuer vorsieht (Pillar 2).

Während die Arbeiten an Pillar 1 auf OECD-Ebene noch andauern, haben sich in 2021 rund 140 Staaten auf die Einführung einer globalen Mindeststeuer im Rahmen von Pillar 2, auch bekannt unter der Bezeichnung „Global Anti-Base Erosion Rules“ (GloBE), geeinigt.

Um eine einheitliche Einführung und Ausgestaltung der Anwendung der globalen Mindeststeuer im EU-Raum sicherzustellen, beschloss der Rat der Europäischen Union am 15.12.2022 die Mindestbesteuerungsrichtlinie. In Deutschland wurden die Richtlinienvorgaben mit dem Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 21.12.2023 in nationales Recht umgesetzt und sind bereits grundsätzlich für Wirtschaftsjahre ab 2024 anzuwenden. Ebenso erfolgte bereits in anderen EU-Mitgliedstaaten eine Umsetzung bzw. werden EU-Vorgaben noch umgesetzt.

## **GLOBALE MINDESTSTEUER NACH DEUTSCHER UMSETZUNG**

Nach dem deutschen Mindeststeuergesetz müssen multinationale sowie nationale Konzerne mit einem Gesamtjahresumsatz von 750 Mio. Euro oder mehr in mindestens zwei der vier vorangehenden Geschäftsjahren prüfen, ob die Konzerngewinne weltweit in den jeweiligen Steuerjurisdiktionen einer effektiven Steuerbelastung von mindestens 15 % unterliegen. Wird dieser effektive Mindeststeuersatz in einem Land unterschritten, ist grundsätzlich auf Ebene der obersten Muttergesellschaft ein Ergänzungssteuerbetrag in Höhe der Differenz zum Mindeststeuersatz von 15 % zu zahlen. Zu den komplexen Mindeststeuer-Regelungen bestehen einige Vereinfachungs- und Ausnahmeregelungen, die teilweise dauerhaft gelten und teilweise auf einen Übergangszeitraum beschränkt sind. In der Praxis be-

sonders relevant dürften dabei Vereinfachungsregelungen sein, die die bereits zu ermittelnden CbCR-Daten als Datengrundlage heranziehen.

Erstmals anzuwenden sind die Regelungen auf nach dem 30.12.2023 beginnende Wirtschaftsjahre. Somit sind die Mindeststeuervorgaben bereits im Rahmen von Steurrückstellungsberechnungen für das Wirtschaftsjahr 2024 und ggf. bereits für Quartalsabschlüsse in 2024 zu beachten. Für das Wirtschaftsjahr 2023 können zudem bestimmte Anhangangaben erforderlich sein. Ab grundsätzlich 2026 kommen nach den nationalen Regelungen auf in Deutschland ansässige Konzerngesellschaften umfassende Berichts- und Deklarationspflichten zu. Entsprechende Verpflichtungen können sich auch im Ausland ergeben.

## **ZUSÄTZLICHER ERMITTLUNGS-AUFWAND DURCH MINDESTSTEUERVORGABEN**

Betroffene Unternehmen müssen sich – soweit nicht bereits geschehen – intensiv und zeitnah mit den Vorgaben zur Ermittlung der Berechnungsgrundlagen für die Prüfung des effektiven Steuersatzes sowie weiterer relevanter Größen auseinandersetzen. Dabei kann der im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet vorgesehene Nominalsteuersatz allenfalls einen groben Hinweis auf etwaig zu zahlende Ergänzungssteuern geben. Denn durch die umfangreichen Anpassungen sowohl des maßgeblichen Mindeststeuer-Gewinns als auch der zu berücksichtigenden Steuern können sich hier erhebliche Abweichungen ergeben. Uner-

lässlich zur Ermittlung der Berechnungsgrundlagen wird dabei ein entsprechend angepasstes konzerninternes Reporting sein, das weit über die bisherigen Reporting Packages im Zusammenhang mit der Konzernrechnungslegung hinausgeht.

Ob von einer der Vereinfachungsregelungen basierend auf CbCR-Daten Gebrauch gemacht werden kann, lässt sich praxisorientiert und effizient mit dem toolbasierten Beratungsansatz zu den CbCR-basierten Safe Harbour-Regelungen von RSM Ebner Stolz abschätzen. Mehr dazu lesen Sie hier



Ausführliche Informationen zur Globalen Mindeststeuer mit Fokus auf mittelständische Unternehmensgruppen finden Sie hier



## WIE WIR SIE UNTERSTÜTZEN KÖNNEN

Bei der Umsetzung der GloBE-Vorschriften zur globalen Mindeststeuer unterstützen wir Sie u. a. mit folgenden Leistungen:

- > Analyse vorhandener Daten aus den ERP- und Tax Reporting-Tools und Identifikation fehlender Informationen für die Erfüllung der GloBE-Compliance-Verpflichtungen
- > Identifikation der sog. GloBE-Gruppe innerhalb Ihres Konzerns, auf die in den Mindeststeuerregelungen abgestellt wird
- > Definition und Schulung verantwortlicher Mitarbeiter im Unternehmen im In- und Ausland
- > Prozess-Beschreibung in einer GloBE-Konzernrichtlinie
- > Erste Einschätzung, ob und inwieweit von Vereinfachungsregelungen Gebrauch gemacht werden kann, unter Einsatz des RSM Ebner Stolz Transitional Safe Harbour Quick Check.





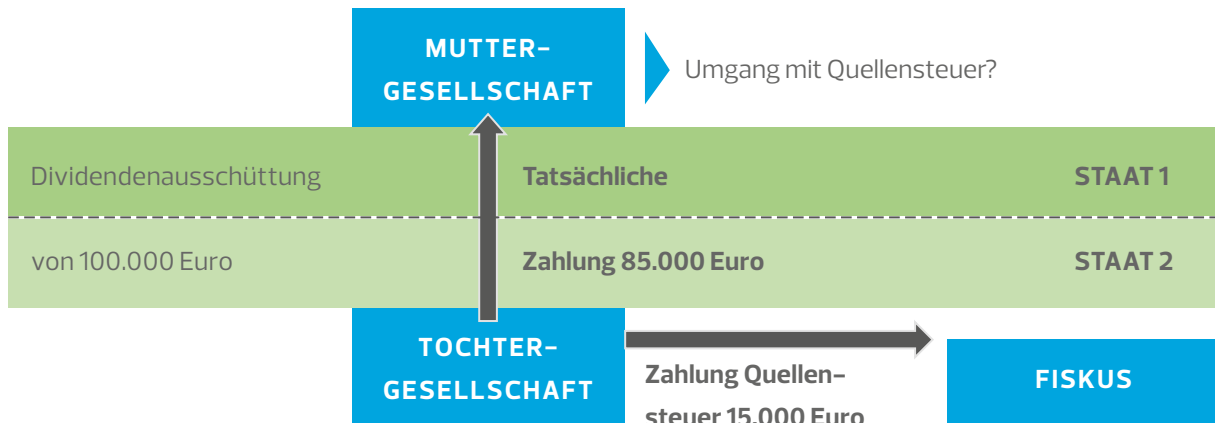
# GRENZÜBERSCHREITENDER ZAHLUNGSVERKEHR

## QUELLENSTEUER IM BLICK

Erhält eine in einem Staat ansässige Person (bspw. eine Kapitalgesellschaft) von einer in einem anderen Staat ansässigen Person (bspw. ebenfalls eine Kapitalgesellschaft) eine Gewinnausschüttung (Dividende) bzw. eine Vergütung für die Erbringung bestimmter Leistungen (bspw. für eine Aufsichtsrats­tätigkeit), für die Überlassung von Kapital (Zinsen) oder von Nutzungsrechten an immateriellen Wirtschaftsgütern (Lizenzen), sind diese Vergütungen vom Empfänger der Vergütungen regelmäßig nicht nur in dem Staat, in dem er ansässig ist, sondern auch in dem Staat aus dem die Vergütung stammt (Quellenstaat), zu besteuern.

Zur Sicherstellung seines Besteuerungsrechts und –aufkommens verpflichtet der Quellenstaat den Vergütungsschuldner dabei regelmäßig dazu, im Zeitpunkt der Zahlung einen bestimmten Prozentsatz der Vergütung als Steuer für den Vergütungsgläubiger einzubehalten und an das Finanzamt im Quellenstaat abzuführen. Es erfolgt somit ein Steuereinbehalt an der Quelle, weshalb die Steuer auch als Quellensteuer bezeichnet wird.

## BEISPIEL



Je nachdem, ob die betroffenen Länder Doppelbesteuerungsabkommen miteinander abgeschlossen haben oder entsprechende EU-rechtliche Vorschriften (bspw. Mutter-Tochter-Richtlinie oder Zins- und Lizenzrichtlinie) bestehen, ist es möglich, dass die Höhe der Quellensteuer im Quellenstaat reduziert oder die Quellensteuer ganz eliminiert wird. Dies setzt allerdings sowohl in Deutschland als auch im Ausland die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen und die Einhaltung gewisser Formalien (Anträge, Fristen, Nachweise) voraus.

Nimmt ein Vergütungsschuldner den Abzug von Quellensteuer für die Rechnung des Vergütungsgläubigers nicht vor, obwohl er eigentlich dazu verpflichtet gewesen wäre, haftet er regelmäßig für diese Steuer. Die Finanzverwaltung kann also die nicht einbehaltene und abgeführte Quellensteuer beim Vergütungsschuldner einfordern – mit der Folge, dass der Vergütungsschuldner diese Steuer zunächst vorfinanzieren muss. Anschließend kann er versuchen, diese auf zivilrechtlichem

Weg von seinem Vergütungsgläubiger zurückzuerhalten. Dies ist erfahrungsgemäß nicht nur zeitintensiv. Es führt unter Umständen auch dazu, dass die Beziehung zwischen Vergütungsgläubiger und Vergütungsschuldner unnötig belastet wird.

### WER IST BETROFFEN?

Das Thema Quellensteuer betrifft sowohl natürliche Personen als auch Kapital- und Personengesellschaften – sei es als Vergütungsschuldner, der die Quellensteuer einzubehalten und abzuführen hat, als auch als Vergütungsgläubiger, für den die Quellensteuer einbehalten wird. Betragsmäßige Nichtaufgriffsgrenzen oder Bagatellregelungen bestehen in aller Regel weder in Deutschland noch im Ausland.

## WIE WIR SIE UNTERSTÜTZEN KÖNNEN

Bei Zahlungen vom Ausland oder in das Ausland stellt sich immer die Frage, ob unter quellensteuerlichen Gesichtspunkten alles beachtet ist. Dies gilt sowohl für Zahlungen zwischen den Gesellschaften einer Unternehmensgruppe als auch für Zahlungen von und an Personen außerhalb einer Unternehmensgruppe.

Dabei sind immer auch die vorgeschriebenen Formalien zu beachten, da etwaige Ansprüche oder Befreiungen regelmäßig von deren Einhaltung abhängen.

Um kostspielige Fehler in Sachen Quellensteuer einbehalt zu vermeiden bzw. um die Möglichkeiten von Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen voll auszuschöpfen, bieten wir Ihnen u. a. die folgenden Leistungen an:

- > Prüfung der aktuellen Prozesse zum Quellensteuereinbehalt
- > Prüfung der Möglichkeiten einer Quellensteuerreduktion oder -befreiung
- > Prüfung der Anrechnungs- oder Abzugsmöglichkeiten von Quellensteuern
- > Unterstützung bei der Deklaration der Quellensteuer
- > Unterstützung bei der Beantragung von Freistellungsbescheinigungen
- > Koordinierung/Abstimmung mit der Finanzverwaltung

- > Prüfung der Optimierung der Beteiligungsstrukturen zur Verringerung der Quellensteuerbelastung
- > Workshops zur Sensibilisierung Ihrer Mitarbeiter
- > Koordinierung/Abstimmung mit Ihren Beratern/Kollegen im Ausland oder mit unseren Kollegen aus dem RSM Netzwerk.



# GRENZÜBERSCHREITENDE ARBEITSEINSÄTZE

## WELTWEIT PRÄSENT MIT MITARBEITERN VOR ORT

Der Einsatz von Mitarbeitern des inländischen Unternehmens im Ausland oder umgekehrt die Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer im Inland hat zahlreiche Vorteile für das Unternehmen: So kann Know-how übertragen werden und die Zusammenarbeit innerhalb der Unternehmensgruppe wird durch den fachlichen sowie persönlichen Austausch verbessert. Ferner können gruppenweite Prozesse durch die vielfachen Einblicke der in mehreren Unternehmen eingesetzten Mitarbeiter besser abgestimmt werden. Auch auf die Projektabwicklung wirkt sich der grenzüberschreitende Einsatz von Mitarbeitern positiv aus. Und schließlich werden dadurch regelmäßig qualifizierte Mitarbeiter an das Unternehmen gebunden.

Aufgrund des Fachkräftemangels prüfen Unternehmen auch, ob nicht eine direkte Anstellung im Ausland möglich ist und welche Compliance-Pflichten dies auslöst.

Aber auch für die Mitarbeiter ist der Auslandseinsatz regelmäßig von Vorteil. Dieser bietet u. a. die Möglichkeit, Wissen auszubauen, Erfahrungen zu sammeln, internationale Kontakte zu knüpfen oder sich für eine Beförderung zu empfehlen.

Darüber hinaus rückt das Thema „Homeoffice“, „Remote Working“ oder „Work Anywhere“ immer mehr in den Fokus. Zum einen hat das Arbeiten vom Homeoffice aus enorm zugenommen. Viele Mitarbeiter nutzen – zumindest teilweise – ihr Homeoffice als Arbeitsplatz, der sich nicht selten in einem anderen Land als dem Land befindet, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat. Zum anderen kann auch langfristig für ein Unternehmen durch die virtuelle Zusammenarbeit und das flexible Arbeiten auf globaler Basis ein Wettbewerbsvorteil entstehen. Hierbei geht es um die Flexibilität, von überall arbeiten zu können (auch über die Grenzen des eigenen Homeoffice hinaus). Eine für Ihr Unternehmen passende Remote Working-Strategie kann zu

- > einem Umsatzwachstum,
- > der Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber (die besten Talente gewinnen, motivieren und halten),
- > der Steigerung des Gewinns durch Reduzierung des Kostenaufwands für Reisezeiten, Entsendungen, Büromieten etc.

führen. Wir begleiten Sie auf dem Weg von der Erarbeitung bis zur Umsetzung einer für Ihr Unternehmen passenden Strategie unter Berücksichtigung der Unternehmenskultur, den globalen Compliance-Anforderungen sowie Prozessen und Fürsorgepflichten.



## **CHANCEN UND RISIKEN LIEGEN ENG BEI EINANDER**

Abgesehen von den vielfältigen Vorteilen, die der Auslandseinsatz eines Mitarbeiters – oft auch als Entsendung bezeichnet – oder auch das Remote-Working mit sich bringt, bestehen zahlreiche Fallstricke:

### **> Unternehmensbezogene Aspekte**

- > Wird der Aufwand korrekt den rechtlichen Einheiten im Unternehmensverbund zugeordnet?
- > Ist die Entsendung rechtlich durch entsprechende vertragliche Regelungen flankiert?
- > Sind Entsende- und/oder Remote-Working-Richtlinien sinnvoll und erforderlich, um einheitliche Regelungen bei Entsendungen zu schaffen?
- > Wird etwa durch das grenzüberschreitende Arbeiten eines Geschäftsführers eine Betriebsstätte begründet (vgl. Ausführungen zur Betriebsstätte)?
- > Sind lokale Mindeststandards einzuhalten?

### **> Mitarbeiterbezogene Aspekte**

- > Sind die aufenthaltsrechtlichen Fragestellungen geklärt (Immigration)?
- > Sind die sozialversicherungsrechtlichen Fragen im Heimatstaat und im Beschäftigungsstaat geregelt?
- > Sind Meldungen/Registrierungen im Einsatzland notwendig?

> Ist die lohnsteuerliche Behandlung in beiden Staaten geprüft und ein vollständiges Reporting der Gehaltszahlungen zwischen den Gesellschaften sichergestellt? Denn bei Fehlern haftet der Arbeitgeber!

> Inwiefern wird der Mitarbeiter beim Umzug, seinen familiären Belangen, Wohnungssuche, Kinderbetreuung, Schulen unterstützt?

> Sind vor einer Entsendung auch testamentarische Fragestellungen geklärt, da ansonsten im Todesfall eventuell das ausländische Erbrecht einschlägig ist? Sind eine Vorsorge- und Patientenvollmacht vorhanden bzw. sinnvoll?

Werden Mitarbeiter im Ausland eingesetzt oder Mitarbeiter aus verbundenen Unternehmen temporär/dauerhaft ins inländische Unternehmen geholt, gilt es eine Vielzahl von Fragen zu beantworten, wobei sich arbeitsrechtliche, sozialversicherungsrechtliche und steuerrechtliche Fragen überlagern und abgestimmte Lösungen erfordern.

## WIE WIR SIE UNTERSTÜTZEN KÖNNEN

Bei grenzüberschreitenden Mitarbeiterereinsätzen, Anstellung und Remote-Working im Ausland sind zahlreiche Fragen sowohl von Seiten des Unternehmens als auch von Seiten der Mitarbeiter unter Berücksichtigung der in- und ausländischen rechtlichen Vorgaben zu klären.

Bei der Vielzahl der sich daraus ergebenden Aufgaben unterstützen wir Sie mit folgenden Leistungen:

### > Unternehmensbezogene Leistungen

- > Zugrundelegung angemessener Verrechnungspreise im Zusammenhang mit der Entsendung
- > Festlegung, in welchem Interesse die Entsendung erfolgt
- > Prüfung und Durchführung der notwendigen Meldungen (EU-Entsendemeldung)
- > Durchführung bzw. Unterstützung bei der Gehaltsabrechnung sowie Klärung aller lohnsteuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der Auslandstätigkeit
- > Optimierung der steuerlichen Gestaltung einer Mitarbeiterentsendung für das Unternehmen
- > Minimierung des Betriebsstättenrisikos
- > Optimierung des Dienstreisemanagements
- > Schulung Ihrer Mitarbeiter
  
- > Unterstützung bei Anfragen zum mobilen Arbeiten vom Ausland aus (Einzelfallprüfung und Unterstützung beim Ausarbeiten einer Richtlinien und eines Prozesses zur Genehmigung/Dokumentation).

### > Mitarbeiterbezogene Leistungen

- > Unterstützung bei der Ausgestaltung individualvertraglicher Regelungen mit dem Mitarbeiter
- > Klärung aller nationalen steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Fragen sowie Unterstützung bei Anträgen im Zusammenhang mit der Entsendung
  
- > Klärung der internationalen Fragen sowie Unterstützung bei Anträgen im Bereich des Steuerrechts und der Sozialversicherung in Zusammenarbeit mit unseren Kollegen aus dem internationalen RSM Netzwerk
  
- > Unterstützung bei der Erstellung oder Optimierung von Entsende-/Remote-Working-Richtlinien (Identifizierung des konkreten Mehrwerts für das Unternehmen oder Mitarbeitergruppen, Entwicklung eines Konzeptes sowie die Durchführbarkeit, Implementierung und Prozessierung einer Richtlinie)
  
- > Unterstützung bei der Erstellung von Entsenderichtlinien
  
- > Erstellung der deutschen Steuererklärungen für die ins Ausland entsandten Mitarbeiter sowie der ausländischen Steuererklärungen in Zusammenarbeit mit unseren Kollegen aus dem internationalen RSM Netzwerk
  
- > Erstellung der Steuererklärungen für die nach Deutschland entsandten ausländischen Mitarbeiter
  
- > Vertretung der entsandten ausländischen Mitarbeiter in außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit der inländischen Steuerdeklaration.



# INDIREKTE STEUERN

Die Bestimmung von Verrechnungspreisen ist nicht nur für die Frage der Ertragsbesteuerung von zentraler Bedeutung. Auch für die Umsatzbesteuerung der konzerninternen Lieferungen oder sonstigen Leistungen sind die Verrechnungspreise ein wichtiges Thema. Dieser Betrag wird regelmäßig der Umsatzbesteuerung zugrunde gelegt. Zudem sind bei Warenlieferungen an Konzerngesellschaften außerhalb der EU bzw. von diesen ins Inland zollrechtliche Implikationen zu beachten.

So vielfältig wie unternehmerisches Handeln sind auch die umsatzsteuerlichen bzw. zollrechtlichen Folgen. Am Beispiel einer international tätigen Unternehmensgruppe wird dies eindrucksvoll deutlich. Allein bei grenzüberschreitenden Lieferungen, aber auch bei sonstigen Leistungen über die Grenze innerhalb der EU (wie etwa bei Wartungsarbeiten oder konzerninternen Verwaltungstätigkeiten, die zwischen den Gruppenmitgliedern erbracht werden)

ergeben sich zahlreiche umsatzsteuerliche Fragestellungen.

Zudem gilt es, die aktuellen umsatzsteuerlichen Entwicklungen auf internationaler Ebene in Blick zu behalten:

- > Im Rahmen der Initiative VAT in the Digital Age („ViDA“) strebt die EU-Kommission die Einführung der verpflichtenden E-Rechnung für innergemeinschaftliche Umsätze und eines darauf aufbauenden digitalen Meldesystems an. In Deutschland ist bereits ab 2025 eine verpflichtende Verwendung der E-Rechnung im B2B-Bereich bei innerstaatlichen Leistungen gesetzlich geregelt.
- > Ferner steht eine Vereinfachung der umsatzsteuerlichen Registrierungs- und Meldepflichten im Raum. Wann diese Änderungen EU-weit in Kraft treten können, ist allerdings noch offen.

## **FOKUS UMSATZSTEUER BEI LEISTUNGEN INNERHALB DER EU**

Bei grenzüberschreitenden Leistungen innerhalb der EU liegt der Fokus des leistenden Unternehmers vor allem auf

- > der Klärung einer möglichen Registrierungs-  
pflicht im EU-Ausland,
- > der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens,
- > der korrekten Rechnungsstellung und
- > der richtigen Deklaration der Umsatzsteuer.

### **Dauerbrenner: Das umsatzsteuerlich maßgebliche Entgelt**

Seitens des Leistungsempfängers kann die Verrechnungspreisbestimmung grundsätzlich zwar auch für die Geltendmachung der Umsatzsteuer als Vorsteuer maßgeblich sein. Zumeist hat allerdings bei Leistungsbeziehungen über die Grenze die korrekte Deklaration als Reverse-Charge-Umsatz (i. d. R. bei sonstigen Leistungen) bzw. als innergemeinschaftlicher Erwerb (im Falle einer Lieferung) im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung zu erfolgen. Erschwerend kommt hinzu, dass es bei einer Korrektur des Verrechnungspreises durch die Finanzverwaltung regelmäßig auch einer entsprechenden Berichtigung der Rechnung und der Umsatzsteuerdeklaration bedarf. In diesem Fall ist zu klären, ob die Berichtigung durch den Leistenden noch erfolgen kann – und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt die Vorsteuerkorrektur bzw. die Korrektur des Reverse-Charge-Verfahrens bzw. des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Leistungsempfänger zu berücksichtigen ist.

### **Mit Blick auf das gesamte Leistungsspektrum**

Oftmals sind in Abhängigkeit der Geschäftsfelder des Konzerns auch noch weitere umsatzsteuerliche

Frage zu klären. Erbringen bspw. die Unternehmensgruppe oder einzelne Gruppenmitglieder elektronische Dienstleistungen auch an Nichtunternehmer, steht u. a. in Europa die Nutzung des sog. One-Stop-Shop-Verfahrens im Raum.

Auch bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Lizenzen, der Personalgestellung und bei Lieferungen mit mehreren Vertragspartnern sind i. d. R. umsatzsteuerliche Besonderheiten zu beachten.

### **Umsatzsteuer als wesentlicher Bestandteil der Tax Compliance**

Da fehlerhafte umsatzsteuerliche Wertungen von erbrachten und bezogenen Leistungen zum einen zu finalen Steuer Mehrbelastungen führen können, zum anderen seitens der Finanzverwaltung oftmals in Prüfungen aufgegriffen und ggf. als steuerstrafrechtlich relevant gewürdigt werden, ist die Umsatzsteuer ein wesentlicher Bestandteil der Tax Compliance von international tätigen Unternehmen und Unternehmensgruppen.

Aufgrund des Masseaufkommens an Umsätzen und Leistungsbezügen mit Umsatzsteuerausweis kann ein Überprüfen der korrekten umsatzsteuerlichen Beurteilung im Unternehmen letztlich nur IT-unterstützt gelingen. Dadurch lassen sich zudem Arbeitsabläufe steuern und überprüfen sowie Verbesserungspotenzial heben.

RSM Ebner Stolz bietet mit dem VAT Audit Tool zur Prüfung von Massendaten eine auf die Anforderungen mittelständischer Unternehmen und Konzerne abgestimmte IT-gestützte Lösung an. Zudem bietet RSM Ebner Stolz einen „Readiness Check“ für die E-Rechnungsstellung an, um möglichst zeitnah alle erforderlichen Schritte bei der Umsetzung der neuen Rechnungsvorschriften in Ihrem Unternehmen zu identifizieren.



## Wie wir Sie unterstützen können

In den zahlreichen aufkommenden Fragen zur Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden Leistungen innerhalb der EU können wir die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung im In- bzw. Ausland klären und sicherstellen. Sei es auf Basis von Kurzanfragen, Gutachten, Unterstützung bei Prozessabläufen, Deklarationsunterstützungen oder der Kommunikation mit den Finanzbehörden: Sie können auf unser sehr erfahrenes Umsatzsteuererteam sowie (sofern gewünscht) auf Umsatzsteuerexperten aus unserem RSM-Netzwerk in dem jeweiligen Ausland zurückgreifen.

Konkret bieten wir Ihnen dazu u. a. folgende Leistungen:

- > Prüfung der umsatzsteuerlichen Behandlung von konzerninternen und -externen Leistungsbeziehungen
- > Unterstützung bei der IT-gestützten Überprüfung von umsatzsteuerlichen Sachverhalten unter Einsatz unseres VAT Audit Tools oder eines bereits im Unternehmen vorhandenen Tools
- > Unterstützung bei der Einbindung umsatzsteuerlicher Prüffelder in ein bestehendes Tax Compliance Management System
- > Prüfung der ordnungsgemäßen Rechnungstellung und Deklaration bei Korrekturen von Verrechnungspreisen
- > Unterstützung bei Umsatzsteuersonderprüfungen
- > Unterstützung in außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfen im Bereich der Umsatzsteuer.

## HERAUSFORDERUNG GLOBALE WARENSTRÖME

Die deutsche Wirtschaft und mit ihr der Mittelstand sind stark exportorientiert. Zugleich sind die Rohstoffvorkommen Deutschlands begrenzt und das Land ist auf Importe angewiesen. Durch die Globalisierung sind die Möglichkeiten der Erschließung von Märkten einschließlich der Errichtung von Produktionsstätten im Ausland weiter gewachsen. In den letzten Jahren hat der grenzüberschreitende Handel daher weiter deutlich zugenommen. Inzwischen existieren eine Vielzahl von Freihandelsabkommen der EU mit bedeutenden Wirtschaftsnationen, z. B. mit Südkorea, Kanada oder Japan, bzw. wird über weitere Liberalisierungen verhandelt, was u. a. die Verringerung von Zöllen beinhaltet. Gleichzeitig versuchen Staaten oder Staatengemeinschaften zum Schutz ihrer eigenen Wirtschaft durch eine Anhebung von Zöllen, den Zugang für ausländische Marktteilnehmer zu erschweren.

Für international agierende Unternehmen ist es deshalb unerlässlich, sich mit dem Thema Zoll zu beschäftigen. Es sollte gleichzeitig nicht zwingend als ein notwendiges Übel hingenommen werden. Im Gegenteil, das Zollrecht bietet auch viele Chancen; oft können Kosten durch Ausschöpfen zollrechtlicher Möglichkeiten reduziert werden. Dies betrifft in erster Linie die Frage, ob und in welcher Höhe Einfuhrabgaben (Zölle und Einfuhrumsatzsteuer) tatsächlich entstehen müssen. Zum anderen kann die Nutzung zollrechtlicher Vereinfachungen bei der Abwicklung der Warenströme zu Zeit- und Kostenvorteilen führen.

## **Einschaltung von Dienstleistern**

Zollrechtlich in der Pflicht ist, wer Waren ein- bzw. ausführt. Die Einschaltung von Dienstleistern hat daher – entgegen gelegentlich anzutreffender Auffassung – nicht zur Folge, dass das Thema Zoll an diese ausgelagert werden könnte und das Unternehmen aus der Verantwortung entlassen wäre. Der Dienstleister wird i. d. R. keine eigenen zollrechtlichen Pflichten übernehmen. Dies bedeutet, dass der Dienstleister für die richtige Zollabwicklung diverse Informationen benötigt, u. a. zu den anzumeldenden Zolltarifnummern, dem anzumeldenden Zollwert und dem sog. Zollverfahren, in das die Waren überführt werden sollen. Eine eindeutige Festlegung von Rechten und Pflichten auch vor zollrechtlichem Hintergrund ist daher unerlässlich, um die optimale und korrekte Zollabwicklung zu gewährleisten. In Zeiten, in denen die Verwaltung großen Wert auf Compliance legt, sind schriftliche Anweisungen, Vereinbarungen und Dokumentationen zwingend erforderlich.

## **Wie hoch sind die Einfuhrabgaben?**

Zölle sind echte Kosten. Anders als z. B. die Einfuhrumsatzsteuer können sie nicht im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend gemacht werden. Ganz wichtig für jedes Unternehmen, das am grenzüberschreitenden Warenverkehr teilnimmt, ist daher zum einen die Kenntnis des jeweiligen Zollsatzes, der auf einer Ware lastet, zum anderen muss bekannt sein, welche Bestandteile in den sog. Zollwert (Bemessungsgrundlage für den Zollsatz) einbezogen werden müssen.

Der Zollsatz folgt aus der sog. Zolltarifnummer. Eine unzutreffende Tarifierung kann zu einem falschen Zollsatz und ungeplanten Mehrkosten führen. Die anwendbare Zolltarifnummer ist mitunter jedoch nicht ohne Weiteres und eindeutig aus dem Zolltarif ersichtlich. Die Einordnung in den Tarif kann z. B. abhängig sein von den individuellen Eigenschaften der fraglichen Ware, u. a. ihrer Beschaffenheit, ihrem Verwendungszweck oder der Fertigungsstufe.

Ist die richtige Zolltarifnummer bekannt, kommt es für die Bemessung der Einfuhrabgaben zudem auf den Zollwert an. Ausgangspunkt hierfür ist i. d. R. der Kaufpreis einer Ware, der mit diesem aber nicht zwingend identisch ist. Vielmehr sind etwa Verpackungs- und Versicherungskosten hinzuzurechnen, ebenso Transportkosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet, wenn sie im Kaufpreis nicht bereits inkludiert sind. Andererseits gehören Beförderungskosten innerhalb des Zollgebiets nicht zum Zollwert. Auch müssen Maklerlöhne und Provisionen hinzugerechnet werden, außer es handelt sich um Einkaufsprovisionen.

## **Zollvorteile bei der Bearbeitung von Waren bzw. zeitweisem Verbleib**

U. U. kann das Entstehen von Einfuhrabgaben im Ergebnis auch vollständig unterbleiben, sollen sie doch nur anfallen, wenn Waren tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf eines Zollgebiets eingehen. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn sie lediglich z. B. bearbeitet oder repariert werden oder nur zeitweise dort genutzt werden und anschließend das Zollgebiet wieder verlassen, z. B. bei der zeitweisen Nutzung von Baumaschinen.

U. U. werden Waren zunächst auch lediglich im Zollgebiet gelagert und es ist noch unklar, ob und zu welchem Zeitpunkt sie in den Wirtschaftskreislauf eingehen werden. Hier bietet das Zolllager vor allem für Handelsunternehmen mit internationalen Geschäftsbeziehungen und Lieferketten eine weitere Option, Zölle zu sparen und Liquiditätsvorteile zu realisieren, da die Einfuhrabgaben erst bei Entnahme aus dem Zolllager entstehen. Wird eine im Zolllagerverfahren befindliche Ware wieder exportiert, entstehen demgegenüber keine Einfuhrabgaben.

### **Als „zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ Zeit und Geld sparen**

Eine besondere Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Behörde und Zollbeteiligtem hat mit dem Status eines „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ (Authorized Economic Operator, AEO) Einzug in die Rechtssystematik der EU gefunden. Unternehmen, die ihre Zoll-Organisation und -Prozesse entsprechend strukturieren, dokumentieren und den Zollbehörden nachweisen, dass sie über eigenes Zoll-Know-how verfügen, können den AEO-Status erhalten. Inhaber eines solchen Status gelten als besonders zuverlässig und sollen eine bevorzugte Behandlung bei der Zollabwicklung genießen, ihre Sendungen sollen seltener Prüfungen unterzogen und bei Kontrollen priorisiert behandelt werden. Zudem eröffnet der AEO-Status den Zugang zu weiteren zollrechtlichen Vereinfachungen, die z. B. ermöglichen, Waren schneller und bequemer zur Ausfuhr anzumelden, und sich den Aufwand für das Aufsuchen der Zollstelle vor Ausfuhr der Waren zu sparen. Nicht zuletzt soll der AEO-Status auch international Vorteile bei der Zollabwicklung schaffen und eine Art

Qualitätssiegel darstellen, so dass sich für Zertifikatsinhaber neben den rechtlichen Vorteilen auch Wettbewerbsvorteile ergeben.

### **Wie wir Sie unterstützen können**

Damit internationale Leistungsbeziehungen zollrechtlich korrekt abgewickelt und Risiken von Steuer- sowie Zollnachzahlungen vermieden werden, bieten wir Ihnen folgende Leistungen an:

- > Prüfung der Möglichkeiten zur Reduzierung der Zollkosten
- > Analyse und Optimierung der Lieferkette sowie der Zollorganisation
- > Compliance-Risikoanalysen, Tax-Compliance-Managementsysteme im Zollbereich
- > Unterstützung bei Tarifierung und Zollwert
- > Gerichtliche und außergerichtliche Vertretung
- > Prüfungsbegleitung
- > Beratung an der Schnittstelle zu Umsatzsteuer und Verrechnungspreisen.

# INDIKATIVE CHECKLISTE

Haben Sie alle Themen im Zusammenhang mit Leistungsbeziehungen Ihrer international aufgestellten Unternehmensgruppe im Blick?

## LEISTUNGSBEZIEHUNGEN ZU VERBUNDENEN UNTERNEHMEN IM AUSLAND:

- Bestehen Leistungsbeziehungen mit Geschäftspartnern, an denen unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung von mindestens 25 % oder ein Anspruch auf mindestens 25 % des Gewinns oder Liquidationserlöses besteht?
- Bestehen Leistungsbeziehungen mit einer Person, an der unmittelbar oder mittelbar eine dritte Person zu mindestens 25 % beteiligt ist, die auch zu mindestens 25 % unmittelbar oder mittelbar am Unternehmen beteiligt ist; gleiches gilt wenn eine solche dritte Person sowohl gegenüber diesem Geschäftspartner als auch dem Unternehmen einen Anspruch auf mindestens 25 % des Gewinns bzw. Liquidationserlöses hat oder auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann?
- Bestehen Leistungsbeziehungen zu Geschäftspartnern, auf die ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann oder die einen solchen Einfluss ausüben?

## VERRECHNUNGSPREISE (FALLS MINDESTENS EINE DER VORGENANNTEN FRAGEN BEJAHT WURDE):

- Werden für grenzüberschreitende gruppeninterne Leistungsbeziehungen die Verrechnungspreise unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelt?
- Wird der Fremdvergleichsgrundsatz nicht nur bei Warenlieferungen geprüft, sondern auch bei allen anderen gruppeninternen Leistungsbeziehungen, wie bspw. Dienstleistungen oder Überlassungen von immateriellen Wirtschaftsgütern?
- Gab es Umstrukturierungen und Neuorganisationen im Ausland? Wenn ja, wurden mögliche verrechnungspreistechnische Implikationen (bspw. Funktionsverlagerungsthematik) geprüft?
- Werden Dokumentationen über die Ermittlung der Verrechnungspreise zeitnah erstellt?
- Enthalten die Dokumentationen alle Informationen, um die Angemessenheit der Verrechnungspreisermittlung nachweisen und begründen zu können?

## BETRIEBSSTÄTTE:

- Gibt es längerfristige Auslandsaktivitäten und wenn ja, wurde dadurch eine Betriebsstätte begründet?
- Sind Vertreter mit Vertretungsmacht im Ausland tätig?
- Dauern Montagen oder Bauausführungen im Ausland länger als zwölf Monate?
- Wird der durch die Betriebsstätte erwirtschaftete Gewinn gesondert ermittelt?
- Wird die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses dokumentiert?



### **BETRIEBSPRÜFUNG:**

- Waren Verrechnungspreise oder Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten bereits Gegenstand einer Betriebsprüfung?
- Können im Falle einer Betriebsprüfung die erforderlichen Verrechnungspreis- bzw. Betriebsstätten-dokumentationen fristgerecht vorgelegt werden?

### **Globale Mindeststeuer:**

- Fällt die Unternehmensgruppe in den Anwendungsbereich der Vorschriften der globalen Mindeststeuer?
- Falls ja, bestehen bereits entsprechende Prozesse, um den Anforderungen der globalen Mindeststeuer nachzukommen?

### **QUELLENSTEUER:**

- Werden grenzüberschreitende Zahlungsvorgänge hinsichtlich eines möglichen Quellensteuereinhalts geprüft?
- Wurden die Möglichkeiten einer Reduktion oder Freistellung vom Quellensteuereinbehalt geprüft?
- Wird bei Verzicht auf den Einbehalt von Quellensteuer regelmäßig überprüft, ob die Freistellungsvoraussetzungen weiterhin gegeben sind?

### **MITARBEITERENTSENDUNG:**

- Werden Mitarbeiter des inländischen Unternehmens in ein ausländisches Unternehmen entsendet bzw. umgekehrt Mitarbeiter eines ausländischen Konzernunternehmens temporär im Inland beschäftigt?
- Bestehen Entsenderichtlinien, in denen alle arbeits- und melderechtlichen, steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Belange geregelt sind?
- Ist die Besteuerung der Arbeitsentgelte durch den wirtschaftlichen Arbeitgeber sichergestellt?

### **UMSATZSTEUER:**

- Wird die umsatzsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Leistungen an verbundene Unternehmen regelmäßig überprüft?
- Wird die Rechnungsstellung solcher grenzüberschreitenden Leistungen regelmäßig überprüft?

### **ZÖLLE:**

- Wird die zollrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Leistungen an verbundene Unternehmen regelmäßig überprüft?
- Werden die internationalen Leistungsbeziehungen im Konzern zollrechtlich korrekt abgewickelt?

# RSM EBNER STOLZ UND RSM INTERNATIONAL

Qualitativ hochwertige Beratung über nationale Grenzen hinweg erfordert ein starkes Netzwerk im Ausland. Darum ist RSM Ebner Stolz Teil des internationalen RSM-Netzwerks. Mit mehr als 8 Mrd. US\$ Umsatz ist RSM das weltweit sechstgrößte Netzwerk unabhängiger Prüfungs- und Beratungsgesellschaften.

RSM ist in 120 Ländern weltweit vertreten. In mehr als 830 Niederlassungen in den Vereinigten Staaten von Amerika, Europa, Nordafrika und Nahost, Afrika sowie Asia Pacific setzen sich mehr als 57.000 Mitarbeitende für ihre Mandanten ein. Die Experten von RSM unterstützen und beraten dabei vorwiegend mittelständische Mandanten in einer Vielzahl von Bereichen wie Wirtschaftsprüfung, Consulting, Steuerberatung, Rechtsberatung, Risikoberatung, IFRS, Umstrukturierung, Transaktionen sowie Unternehmens- und Finanzberatung. Neben diesen Kerndienstleistungen bietet



RSM weltweit eine breite Palette von Spezialdienstleistungen an, etwa, IT-Beratung sowie forensische Rechnungslegung. Einheitliche Qualität, Systeme und Standards unter einer Marke ermöglichen jederzeit weltweit homogene Prüfungs- und Beratungsleistungen unter Führung und Verantwortung der Partner von RSM Ebner Stolz.

Nutzen Sie unser grenzüberschreitendes Leistungsspektrum, ob als weltweit tätiger börsennotierter Konzern oder als inhabergeführtes Unternehmen mit grenzüberschreitenden Aktivitäten.

**Weitere Informationen zum  
RSM-Netzwerk finden Sie unter**  
[www.rsm.global](http://www.rsm.global).





# ANSPRECHPARTNER



Bei Fragen stehen Ihnen Ihre Ansprechpartner bei RSM Ebner Stolz und die Experten im Internationalen Steuerrecht jederzeit gerne zur Verfügung.

## Herausgeber

RSM Ebner Stolz  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte  
Partnerschaft mbB

Rechtsstand: 08.04.2024

## Redaktion

Dr. Ulrike Höreth, T +49 (0)711 2049-1371  
Brigitte Stelzer, T +49 (0)711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

The RSM Ebner Stolz group companies are members of RSM network and trade as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2024

**THE POWER OF UNDERSTANDING**  
ASSURANCE | TAX | CONSULTING | LEGAL