

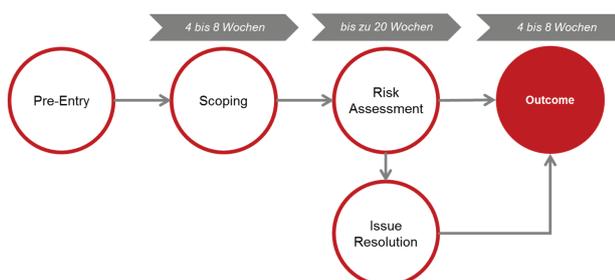
teln und weniger relevante Aspekte auszuklammern. Hierzu übermittelt das MNE ein Informationspaket mit Angaben zu zwischenbetrieblichen Transaktionen samt deren potentiellen Risiken, Konzernstruktur sowie getroffenen Übereinkünften mit Steuerbehörden. Auf dessen Basis werden – nach Diskussion zwischen den teilnehmenden Steuerbehörden – Bewertungsschwerpunkte identifiziert und das weitere Vorgehen mit dem MNE abgestimmt.

Die anschließende „Risk-Assessment-Phase“ startet mit einer umfangreichen Informationslieferung durch das teilnehmende MNE. Der konkrete Umfang wird zum Ende der „Scoping-Phase“ festgelegt und umfasst detaillierte Informationen zu den einzelnen Transaktionen, Angaben zu vorhandenen Tax-Compliance-Mechanismen, Wertschöpfungsanalysen und Betriebsstätten. Hierbei ist zu beachten, dass das Handbuch nur grobe Vorgaben zu den nötigen Informationspaketen enthält und der Inhalt dieser im Ermessen der jeweiligen Steuerbehörden liegt. Ebenfalls ist zu erwähnen, dass Angaben bspw. zu Transaktionen oder zur Wertschöpfungskette grundsätzlich auch in Form einer Verrechnungspreisdokumentation (Master File, Local File, CbCR) geliefert werden können – dies ist abhängig von den konkreten Forderungen der Steuerbehörden. Im weiteren Verlauf werden diese Daten ausgewertet, in verschiedenen Runden – mit und ohne Beteiligung des betrachteten MNE – diskutiert und letztlich im Hinblick auf Risiken bewertet. Diese Risikobewertung sowie damit verbunden auch die Datenverarbeitung und -interpretation obliegt jeder teilnehmenden Steuerbehörde selbst, was letztlich zu unterschiedlichen Risikobewertungen von ein und demselben Sachverhalt führen kann.

Sollten in der Risikobewertung unlösbare Differenzen zwischen MNE und Steuerbehörde auftreten, kann in der sog. „Issue Resolution“ innerhalb des ICAP-Prozesses eine Anpassung und somit eine Lösung des Problems erfolgen. Dies gilt sowohl für Streitfragen zwischen dem MNE und allen teilnehmenden Steuerbehörden, aber auch für länderspezifische Sachverhalte. Bislang musste in solchen Fällen der ICAP-Prozess – zumindest in der konkreten Sache – verlassen werden.

Nach Abschluss der Risikobewertung bzw. der „Issue Resolution“ wird ein sog. „Outcome letter“ von jeder teilnehmenden Steuerbehörde ausgestellt. Dieser beinhaltet jeweils die länderspezifische Risikobewertung sowie Informationen zu im Prozess getroffenen Übereinkünften, Vorbehalten und eine „Unbedenklichkeitsbescheinigung“ für künftige Betriebsprüfungen.

Im Folgenden wird der generelle Ablauf des neuen ICAP-Prozesses skizziert:



Festzuhalten bleibt, dass das ICAP-Projekt mit nun 17 Teilnehmerländern deutlich an Relevanz gewonnen

hat und darüber hinaus Erfahrungswerte – auch wenn diese nicht explizit genannt wurden – in die laufende Projektentwicklung Eingang fanden.

Fraglich ist allerdings weiterhin die rechtliche Bindung des „Outcome letters“ sowohl generell als auch speziell in Deutschland. Denn hierzulande gibt es keine rechtliche Grundlage, diesen bindend anzuerkennen. Eine Stellungnahme der deutschen Steuerbehörden zu diesem Aspekt steht derzeit noch aus. Ebenfalls gibt es keine Auskunft darüber, warum die deutschen Steuerbehörden entgegen der verfassungsrechtlichen Bedenken im ersten Piloten nun doch teilnehmen. Weiterhin ist anzumerken, dass es durch die offene Gestaltung der Risikobewertung zu sehr unterschiedlichen Resultaten von Land zu Land kommen kann. Hier wäre eine Erfahrungsbilanz bzw. eine weitere Standardisierung durch die OECD – vor allem vor dem Hintergrund der Planungssicherheit – wünschenswert.

Grundsätzlich ist das ICAP-Projekt aber nach wie vor in der „Findungsphase“ und weitere Anpassungen sind zu erwarten.

*Stefanie Tausend und Jakob Jung, beide WTS, München*

## Deutsches Außensteuerrecht

### Konsultationsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland zur DBA-Grenzgängerregelung

Zur einheitlichen Anwendung und Auslegung der Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich wurde zwischen den beiden Finanzministerien am 4./9.4.2019 eine Konsultationsvereinbarung geschlossen (veröffentlicht im BMF-Schr. v. 18.4.2019 – IV B 3 – S 1301-AUT/07/10015-02, BeckVerw 449996).

Viele der darin behandelten Zweifelsfragen waren bis dato entweder gar nicht oder nur einseitig durch das österreichische Finanzministerium beantwortet. Des Weiteren fanden auch Ergebnisse vorangegangener Verständigungen zwischen den beiden Ministerien Eingang in diese neue Konsultationsvereinbarung.

Als „Grenzgänger“ iSd DBA gelten Personen, die in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und (grundsätzlich) täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehren.

Kehrt der Arbeitnehmer nicht täglich an seinen Wohnsitz zurück oder wird er ausnahmsweise an Arbeitsorten außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig, geht die Grenzgängereigenschaft nach einer deutsch-österreichischen Verständigungsvereinbarung (in Österreich veröffentlicht mittels Erlass v. 7.10.1986 – AÖF 1986/283) dennoch nicht verloren, wenn

- der Arbeitnehmer während des gesamten Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit höchstens an 45 Arbeitstagen nicht zum Wohnsitz zurückkehrt oder außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig ist oder –
- falls der Arbeitnehmer nicht während des gesamten Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist – wenn die Tage der Nichtrückkehr oder der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone 20 % der gesamten Werk- bzw.

Arbeitstage im Rahmen des Arbeitsverhältnisses bzw. der Arbeitsverhältnisse nicht übersteigen, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage betragen.

Hierbei zählen Krankheits- oder Urlaubstage nicht als Tage der Nichtrückkehr. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, so geht die Grenzgängereigenschaft für das gesamte Kalenderjahr verloren.

Hinsichtlich der oben erwähnten Höchstgrenze der Nichtrückkehr-Tage hält die neue Konsultationsvereinbarung fest, dass Arbeitstage im Tätigkeitsstaat außerhalb der 30 km-Grenzzone, in Drittstaaten oder im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers nur dann als schädliche Nichtrückkehr-Tage gelten, wenn sich der Dienstnehmer dort überwiegend, dh mehr als die Hälfte seiner täglichen Arbeitszeit, aufhält. Das Abstellen auf den überwiegenden Aufenthalt bezog sich bis dato nach einer Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland aus dem Jahr 1994 ausschließlich auf Berufskraftfahrer. Nun gilt diese Regelung ausdrücklich für alle Berufsgruppen.

Neben den bereits erwähnten Krankheits- und Urlaubstagen zählen nach der neuen Konsultationsvereinbarung auch Tage während der Elternkarenz bzw. Elternteilzeit als unschädliche Tage der Nichtrückkehr. Hingegen zählen Tage, an denen der Arbeitnehmer die Grenze deshalb nicht passiert, weil er seine Arbeit im „Home-Office“ verrichtet, als schädliche Tage der Nichtrückkehr.

Bei Teilzeitbeschäftigten, die nur tageweise im anderen Staat beschäftigt sind, ist die Grenze der schädlichen Arbeitstage nach den Ausführungen der Konsultationsvereinbarung entsprechend der 20 %-Regelung, bemessen auf die vereinbarten Arbeitstage, zu ermitteln.

Hat der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in der Grenzzone des einen Staates und wird im Laufe eines Kalenderjahres bei mehreren Arbeitgebern innerhalb der Grenzzone beschäftigt, so werden alle anfallenden schädlichen Tage zusammengerechnet und es ist eine Jahresbetrachtung vorzunehmen.

Bei Zuzug in die Grenzzone bzw. Wegzug aus der Grenzzone während des Kalenderjahres wird der jeweilige Zeitraum der Ansässigkeit in der Grenzzone des einen Staates bei gleichzeitiger Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Staates betrachtet. In diesem Zeitraum sind daher ggf. anfallende schädliche Tage anteilig – 20 % der Arbeitstage im jeweiligen Zeitraum der Ansässigkeit in der Grenzzone des einen Staates bei gleichzeitiger Tätigkeit in der Grenzzone des anderen Staates, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage – zu ermitteln. Die Tage vor dem Zuzug in die Grenzzone oder nach dem Wegzug aus der Grenzzone sind unbeachtlich und gelten dabei insgesamt als nichtschädliche Tage.

Bei Schichtdiensten, die an einem Kalendertag beginnen und am nächsten Kalendertag enden, entsteht durch den Folgetag kein weiterer schädlicher Kalendertag iSd Schädlichkeitsregelung.

Das Besteuerungsrecht für Arbeitslohnzahlungen an in der Grenzzone Deutschlands ansässige Ärzte, die mit Kliniken in der Grenzzone Österreichs Arbeitsverträge haben und dort ihre Tätigkeit ausüben, steht aufgrund der Grenzgängerregelung in Art. 15 Abs. 6 des Abkommens Deutschland zu.

Neben den Lohnzahlungen werden sog. Sonderklassegebühren gezahlt. Deutschland sieht diese Sonderklassegebühren aufgrund der abgeschlossenen Verträge als Arbeitslohnzahlungen an. Die österreichische Finanzverwaltung geht hingegen davon aus, dass es sich bei den Sonderklassegebühren, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.

Sofern eine feste Einrichtung in Österreich fehlt, steht sowohl nach Art. 15 Abs. 6 des Abkommens als auch nach Art. 14 des Abkommens Deutschland das Besteuerungsrecht für diese Zahlungen zu. Liegt hingegen eine feste Geschäftseinrichtung vor, besteuert Österreich die Sonderklassegebühren nach Art. 14 Abs. 1 des Abkommens als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wohingegen Deutschland diese Einkünfte nach Art. 15 Abs. 6 des Abkommens erfasst („positiver Qualifikationskonflikt“). Für derartige Besteuerungskonflikte sieht die Konsultationsvereinbarung vor, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der in Österreich erhobenen Steuer löst.

In jenen Fällen, in denen in Österreich ansässige Ärzte in deutschen Kliniken beschäftigt sind und das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Sonderklassegebühren nach österreichischer Auffassung aufgrund des Bestehens einer festen Geschäftseinrichtung gemäß Art. 14 DBA Deutschland zufallen würde, diese Einkünfte jedoch nach deutscher Auffassung gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA in Österreich zu besteuern wären („negativer Qualifikationskonflikt“), soll die (Einmal-)Besteuerung nach der Konsultationsvereinbarung im Ansässigkeitsstaat Österreich erfolgen.

Die Konsultationsvereinbarung gilt für alle derzeit „offenen Fälle“.

*Robert Hofmann, StB, ICON, WTS Global, Linz*

## Ausländische Rechtsentwicklungen

### Malaysia: Aktuelle Entwicklung bei Verrechnungspreisen

#### 1. Hintergrund

Malaysia hat erstmals im Jahr 2003 Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften erlassen. Erste gesetzliche Regelungen wurden im Jahr 2009 durch die Aufnahme von Regelungen zu Verrechnungspreisen im EStG (Section 140A Income Tax Act, 1967) geschaffen. Die Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften wurden seit dem Jahr 2003 mehrfach überarbeitet und finden derzeit in der Fassung aus dem Jahr 2017 Anwendung.

Malaysia folgt im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation im Wesentlichen den Vorgaben der OECD. Die aktuelle Version der Vorschriften berücksichtigt die neuen Vorgaben der OECD nach dem Base Erosion and Profit Shifting-Projekt.

In der Vergangenheit war die Frage der Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei Transaktionen mit Konzernunternehmen in Malaysia hauptsächlich für große, multinational operierende Unternehmen von Bedeutung, da die Steuerbehörden in Malaysia (Malaysian Inland Reve-