

PIStB Praxis Internationale Steuerberatung

10 Betriebsprüfungsfälle zum internationalen Steuerrecht

Typische Risiken und praktische Lösungen

SONDERAUSGABE

Aktuelle Betriebsprüfungsfälle mit internationalem Bezug

1. Steuerfalle „verdeckte“ Einlage.....	1
2. Ort der Geschäftsleitung.....	3
3. Lizenzaufwendungen	5
4. Betriebsstätten	9
5. Fremdvergleichskonforme Verrechnung von Zentralkosten	11
6. Vorwurf von „Doppelverrechnungen“	14
7. Grenzüberschreitende Umwandlungsfälle	15
8. Vorteilsgewährungen zwischen verbundenen Unternehmen	20



Wir helfen Ihnen gern!

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Gesa Dreier
Redakteurin (verantwortlich)
Telefon 0211 616812-25
Fax 0211 616812-77
E-Mail dreier@iww.de

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Susanne Kreutzer
Projektleiterin Online
Telefon 02596 922-42
Fax 02596 922-99
E-Mail kreutzer@iww.de

LESERSERVICE

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice
Max-Planck-Straße 7/9
97082 Würzburg
Telefon 0931 4170-472
Fax 0931 4170-463
E-Mail kontakt@iww.de

DER PRAKTISCHE FALL

Aktuelle Betriebsprüfungsfälle mit internationalem Bezug

von StB Marc Oppermann, Düsseldorf

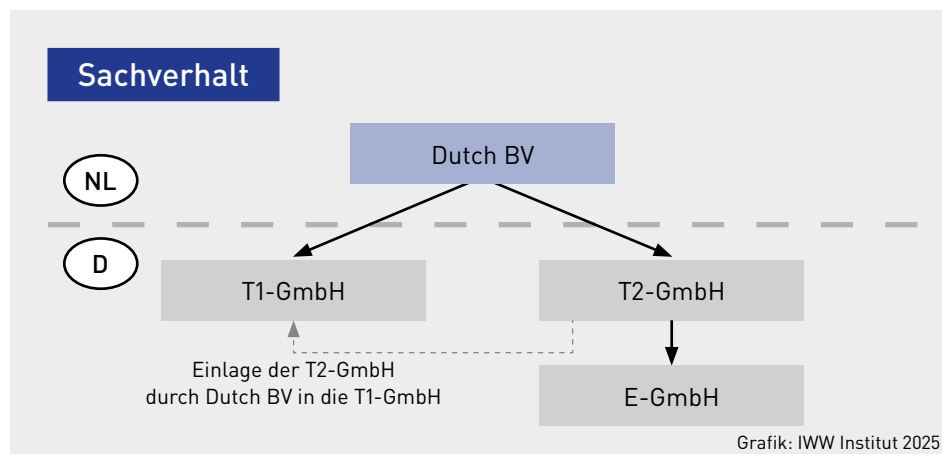
Das internationale Steuerrecht gewinnt in Betriebsprüfungen stetig an Bedeutung. Globale Geschäftsmodelle, immaterielle Wirtschaftsgüter und komplexe Verrechnungspreisfragen stellen Unternehmen wie Verwaltung gleichermaßen vor Herausforderungen. Immer häufiger werden deshalb Fachprüfer für Auslandsbeziehungen hinzugezogen. Für Berater und Unternehmen ist es wichtig, diese Entwicklungen im Blick zu behalten. Diese Sonderausgabe präsentiert zehn ausgewählte Prüfungsfälle aus der Praxis, die typische Problemfelder verdeutlichen und konkrete Anhaltspunkte für die Vorbereitung und Begleitung von Betriebsprüfungen liefern.

1. Steuerfalle „verdeckte“ Einlage

■ Fall 1: „Verdeckte“ Einlage als Steuerfalle bei grenzüberschreitenden Vorgängen

Ein international tätiger Konzern verfügt über eine europäische Zwischenholding in den Niederlanden (nachfolgend Dutch BV), welche 100 % an zwei inländischen Tochter-GmbHs – der T1- und der T2-GmbH – hält. Das DBA zwischen Deutschland und den Niederlanden entspricht dem OECD-MA, sodass eventuelle Veräußerungsgewinne betreffend die deutschen Beteiligungen nur in den Niederlanden besteuert werden dürfen (vgl. Art. 13 Abs. 5 DBA-Niederlande). Im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung wurde im Jahr 2020 die T2-GmbH inklusive ihrer operativen E-GmbH in die T1-GmbH als zukünftiger Landesholding eingelegt. Die Einlage zum gemeinen Wert/Verkehrswert erfolgte handelsbilanziell ohne Gewährung einer Gegenleistung zur Stärkung des Eigenkapitals und damit in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB. In den Niederlanden hat diese Einlage wegen des dort geltenden 100%igen Schachtelprivilegs (ähnlich zu § 8b Abs. 2 KStG) gar keine Steuerfolgen ausgelöst. In Deutschland wurde der Einlagevorgang handels- und steuerbilanziell bei der T1-GmbH gewinnneutral verbucht (Beteiligung T2-GmbH [100 Mio. EUR] an Kapitalrücklage [100 Mio. EUR]), sodass eine außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG gar nicht vonnöten war.

Nach konzerninterner Umstrukturierung wird T1-GmbH zur Landesholding



Einlage der T2-GmbH in die T1-GmbH ohne Gegenleistung

Einkommens-
minderung auch
als verhinderte
Vermögensmehrung

In **Betriebsprüfungen** wird mit Verweis auf das materielle Korrespondenzprinzip in § 8 Abs. 3 S. 4 KStG vertreten, dass eine einkommensneutrale Behandlung dieser (vermeintlichen) verdeckten Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG nicht möglich sei. Schließlich ergebe sich die vorausgesetzte Einkommensminderung des ausländischen Gesellschafters daraus, dass in Höhe der verdeckten Einlage keine stillen Reserven realisiert wurden. Auch wenn der Wortlaut der Norm auf Einkommensminderungen beschränkt scheint, so sind nach der Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 3 S. 4 KStG auch Fälle der hier vorliegenden verhinderten Vermögensmehrung erfasst.

Aus **Beratersicht** lassen sich für den vorliegenden Fall einige Argumente anführen, warum ein erfolgsneutraler Einlagevorgang vorliegen sollte und somit eine Einkommenserhöhung ausscheidet (s. zu nachfolgenden Argumenten insbesondere Mückl/Schnorberger, DStR 17, 2145):

Offene oder
verdeckte Einlage
– das ist die Frage

1. Es ist bereits zweifelhaft, ob die vorliegende gesellschaftsrechtlich offene Einlage in die Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB, welche unmittelbar im handels- sowie steuerbilanziellen Eigenkapital abgebildet wurde, überhaupt eine kritische verdeckte – und nicht eine unkritische offene – Einlage aus steuerlicher Sicht darstellt, nur weil sie ohne Entgelt in Form von Gesellschaftsrechten erfolgte. Die Einstufung als verdeckte Einlage deckt sich zwar mit der Definition der verdeckten Einlage in H 4. 3 Abs. 1 EStH, aber nicht zweifelsfrei mit der Regelung in R 40 Abs. 1 KStR. Nach der Körperschaftsteuerrichtlinie wird nämlich auf die durch das Gesellschaftsverhältnis bedingte Zuwendung eines einlagefähigen Vorteils „außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen“ abgestellt. Leider wird nicht klargestellt, wann eine gesellschaftsrechtliche Einlage vorliegen soll.

Materielles
Korrespondenz-
prinzip überhaupt
anwendbar?

2. Weiterhin ist zweifelhaft, ob das materielle Korrespondenzprinzip für verdeckte Einlagen auf grenzüberschreitende Sachverhalte überhaupt anwendbar ist. Dies wird zwar von der Finanzverwaltung sowie vielfach in der Literatur „unkritisch“ vertreten, allerdings auch von einigen Autoren deziert abgelehnt.

Gesetzesbegründung
weicht vom
Gesetzeswortlaut ab

3. Auch wenn die verhinderte Vermögensmehrung in der Gesetzesbegründung erwähnt wird, so hat sie den Weg ins Gesetz nicht gefunden. Nach dem klaren Wortlaut des § 8 Abs. 3 S. 4 KStG sind nur Einkommensminderungen, aber nicht verhinderte Vermögensmehrungen erfasst.

4. Selbst wenn man die bisherigen Argumente nicht gelten lässt, sollten die Voraussetzungen des materiellen Korrespondenzprinzips dann nicht erfüllt sein, wenn der Gewinn durch die Einlage beim ausländischen Anteilseigner aufgrund eines vollen Schachtelprivilegs zu 100 % steuerfrei ist.

5. Schlussendlich sollte auch die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine auf § 8 Abs. 3 S. 4 KStG gestützte Einkommenserhöhung verhindern.

PRAXISTIPP | In der Gestaltungsberatung empfiehlt es sich, keine „reinen“ Einlagen in die Kapitalrücklagen (nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) vorzunehmen, um die obige Diskussion zu vermeiden.

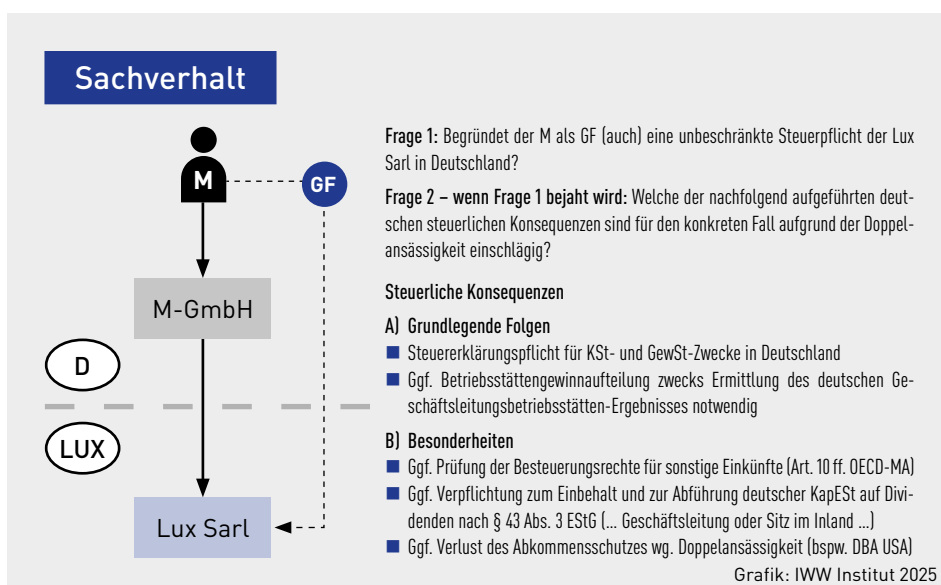
Vielmehr sollte eine (Mini-)Stammkapitalerhöhung und damit die Gewährung von Gesellschaftsrechten vorgenommen werden. Dabei sollte der Betrag, der den Nennwert der neu ausgegebenen Anteile an der übernehmenden GmbH übersteigt, explizit als sog. Agio den Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB zugeführt werden (so auch die Empfehlung von Loose, PISStB 20, 172).

2. Ort der Geschäftsleitung

■ Fall 2: Versehentliche unbeschränkte Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft

Der deutsche Investor M ist 100%iger Anteilseigner der deutschen M-GmbH, welche 100 % an einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft hält. Die Lux Sarl verfügt neben dem in Deutschland ansässigen M über einen lokalen – d. h. in Luxemburg ansässigen – Geschäftsführer. Im Rahmen einer Betriebsprüfung der M-GmbH wird die Betriebsprüfung auf die Geschäftsführertätigkeit des M für die Lux Sarl aufmerksam und möchte daher das Welteinkommen der Lux Sarl im Rahmen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht aufgrund der Geschäftsleitung in Deutschland versteuern (vgl. § 1 Abs. 1 KStG).

Lux Sarl verfügt über zwei Geschäftsführer: einen in Deutschland und einen in Luxemburg



Aus **Beratersicht** stellt sich die Frage, ob der Ort der Geschäftsleitung wirklich im Inland liegt. Dies erfordert nach § 10 AO, dass sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung in Deutschland befindet. Hierbei kommt es nach der ständigen BFH-Rechtsprechung auf die laufende Geschäftsführung der für das Unternehmen relevanten Tagesgeschäfte (Day-to-Day Business) an. Das BMF hat mit der Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) vom 5.2.24 erstmals sein Verständnis zu § 10 AO artikuliert, wobei auch auf praxisrelevante Besonderheiten der „Gewichtung bei mehreren Geschäftsführern“ sowie der „Trennung der Geschäftsführung in kaufmännische und technische Aufgaben“ eingegangen wird.

Ort der geschäftlichen Oberleitung (Day-to-Day Business) entscheidend

Abschirmwirkung
vor der deutsche
Besteuerung
sicherstellen

Verträge sollten
nicht in Deutschland
unterzeichnet
werden

ARCHIV
Ausgabe 3 | 2022
Seite 87



Physische Anwesen-
heit des Geschäfts-
führers vor Ort
nachweisen

Nachfolgend finden Sie eine allgemeine Checkliste für die Praxis (in Anlehnung an FGS Webcast von Engelen/Tcherveniachki vom 25.4.24) anhand dessen geprüft und dokumentiert werden kann, dass ausländische Kapitalgesellschaften (mit statutarischem Sitz im Ausland) den Ort der Geschäftsleitung nicht ungewollt in Deutschland begründen, wenn eine Abschirmwirkung vor der deutschen Besteuerung beibehalten werden soll:

CHECKLISTE

1. Bestellung einer vor Ort ansässigen Person zum Geschäftsführer (oder Erteilung von Prokura)

- **Fachliche Qualifikation:** Stellen Sie sicher, dass der Geschäftsführer über die notwendigen fachlichen Qualifikationen und Erfahrungen verfügt, um die Geschäfte der Gesellschaft effektiv zu leiten.
- **Unterzeichnen von Verträgen im Ausland durch lokalen Geschäftsführer:** Der lokale Geschäftsführer sollte befugt sein, Verträge im Namen der Gesellschaft zu unterzeichnen. Darüber hinaus sollten Verträge nicht in Deutschland unterzeichnet werden.
- **Nachweis des Treffens operativer Entscheidungen durch lokalen Geschäftsführer:** Dokumentieren Sie, dass der lokale Geschäftsführer operative Entscheidungen trifft, die für den täglichen Betrieb der Gesellschaft von Bedeutung sind.
- **Nachweis von Überwachungs-/Kontrollfunktion im Falle etwaiger inländischer Geschäftsführer:** Stellen Sie sicher, dass inländische Geschäftsführer lediglich Überwachungs- oder Kontrollfunktionen ausüben und keine operativen Entscheidungen treffen.

Beachten Sie | In der Gestaltungsberatung lassen sich selbst „kritische“ Fälle gleichwertiger Geschäftsführeraufgaben bei mehreren Geschäftsführern durch ein Letztentscheidungsrecht des ausländischen Geschäftsführers im Rahmen einer Geschäftsordnung rechtssicher regeln. Hierdurch sollte sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i. S. d. § 10 AO an dem ausländischen Tätigkeitsort – Büro oder Home-Office – des lokalen Geschäftsführers befinden, so dass keine deutschen steuerlichen Konsequenzen eintreten (vgl. hierzu Ungemach/Stefaner, PISTB 22, 87 ff.)

2. Protokollierung der Leitungshandlungen

- **Gespräche und Telefonate:** Führen Sie Protokolle über wichtige Gespräche und Telefonate, die der Geschäftsführer führt.
- **E-Mails und sonstige Korrespondenz:** Bewahren Sie Kopien von wichtigen E-Mails und anderer Korrespondenz auf, die der Geschäftsführer versendet oder empfängt.

3. Dokumentation der räumlichen Anwesenheit

- **Reisekosten:** Dokumentieren Sie die Reisekosten des Geschäftsführers, um seine physische Anwesenheit vor Ort nachzuweisen.
- **Buchungen:** Bewahren Sie Buchungsbelege auf, die die Anwesenheit des Geschäftsführers an verschiedenen Orten belegen.
- **Kalendereinträge:** Führen Sie detaillierte Kalendereinträge, die die Aktivitäten und Anwesenheit des Geschäftsführers dokumentieren.

4. Sachliche und personelle Ausstattung vor Ort

- **Mietvertrag/Räumlichkeiten:** Stellen Sie idealerweise sicher, dass die Gesellschaft über angemietete Räumlichkeiten verfügt, die als Büro genutzt werden können.
- **Büroausstattung/Arbeitsplätze:** Sorgen Sie für eine angemessene Büroausstattung und Arbeitsplätze für den Geschäftsführer und eventuelle Mitarbeiter.
- **Telefon-/Internetanschluss:** Stellen Sie sicher, dass die Räumlichkeiten über Telefon- und Internetanschlüsse verfügen.
- **Visitenkarte:** Der Geschäftsführer sollte eine Visitenkarte haben, die seine Position und die Adresse des Büros angibt.
- **Mitarbeiter vor Ort mit entsprechender fachlicher Qualifikation:** Stellen Sie sicher, dass vor Ort Mitarbeiter mit den notwendigen Qualifikationen beschäftigt sind und entsprechende Arbeitsverträge haben.

5. Rechnungswesen¹⁾

- **Buchführung vor Ort:** Die Buchführung der Gesellschaft sollte vor Ort durchgeführt werden.
- **Jahresabschlusserstellung vor Ort:** Der Jahresabschluss der Gesellschaft sollte vor Ort erstellt werden.
- **Steuererklärung vor Ort:** Die Steuererklärungen der Gesellschaft sollten vor Ort erstellt und eingereicht werden.
- **Aufbewahrung/Archivierung:** Bewahren Sie alle relevanten Dokumente und Aufzeichnungen vor Ort auf und archivieren Sie diese ordnungsgemäß.

¹⁾ Anmerkung zu Punkt 5: Dies spielt bei sog. Basisgesellschaften (Holding-, Finanzierungs- und vermögensverwaltenden Gesellschaften) – bei denen kein wirkliches Tagesgeschäft abgesehen von der Vereinnahmung von Dividenden und/oder Zinsen besteht – eine wichtige Rolle.

Buchführung, Jahresabschluss und Steuererklärung sollten vor Ort erstellt werden

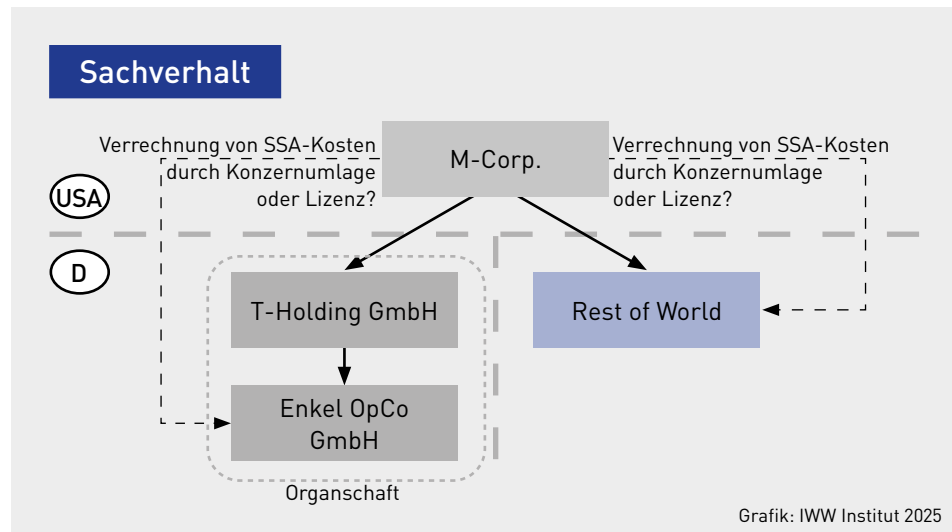
3. Lizenzaufwendungen

■ Fall 3: Lizenzaufwendungen – Anerkennung dem Grunde nach

Die US-amerikanische börsennotierte M-Corporation Gruppe ist ein globaler Player mit weltweiten Produktionsstätten und Vertriebsseinheiten. Die M-Corp. fungiert dabei selbst als zentrale Dienstleistungsgesellschaft, welche diverse Managementleistungen – u. a. im Bereich Controlling, Rechnungswesen, Steuern, Rechtsberatung, Human Resources, IT sowie Business Management Systems – auf Grundlage eines Shared Services Agreements (SSA; Dienstleistungsvertrag) erbringt. Auf Grundlage des SSA wurden die Vollkosten – nach Abzug etwaiger Shareholder Expenses – zuzüglich eines moderaten Gewinnaufschlags von i. d. R. 5 % an die Leistungsempfänger nach unterschiedlichen Allokationsschlüsseln (z. B. Umsatz für Business-Management-System-Leistungen sowie Anzahl der Beschäftigten für Human Resources) an die operativen Tochtergesellschaften in Deutschland (Enkel OpCo GmbH) sowie im Ausland für die Jahre 2017 bis 2019 verrechnet. Ab dem Jahr 2020 wurde die kostenbasierte Weiterbelastung der SSA-Elemente auf eine „Business Royalty“ i. H. v. 4 % vom Umsatz umgestellt. Hieraus ergab sich eine signifikante Erhöhung der Weiterbelastungen um 50 %.

Erhöhung der Weiterbelastung diverser Managementleistungen

Sachverhalt



ARCHIV

Ausgabe 2 | 2023
Seite 49



In **Betriebsprüfungen** steht die fremdvergleichskonforme Verrechnung von Zentralkosten mittels kostenbasierter Konzernumlage häufig zur Diskussion. Dies soll vorliegend allerdings nicht näher problematisiert werden, da insoweit bereits auf die hohen Dokumentationsanforderungen im Beitrag zu den letzten fünf Betriebsprüfungsfällen eingegangen wurde (vgl. Oppermann/Müller, PISTB 23, 49, Fall 2). Untersucht werden soll nachfolgend, ob die Einstufung der Umstellung auf eine „Business Royalty/Lizenz“ i. H. v. 4 % des Umsatzes als verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Enkel OpCo GmbH durch die Betriebsprüfung gerechtfertigt ist. Laut Betriebsprüfung kommen Lizenzgebühren nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kapitel VI nämlich nur für die Nutzung immaterieller Werte infrage. Bei den von der M-Corp. erbrachten Dienstleistungen handelt es sich aber fast ausschließlich nicht um eine Überlassung von immateriellen Werten, sodass keine lizenzpflichtige Nutzungsüberlassung vorliegt, sondern „nur“ eine kostenorientierte Weiterbelastung unter Berücksichtigung eines jeweils angemessenen Gewinnaufschlags, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Nicht kostendeckende
Konzernumlage ohne
Prüfung der Angemessenheit als vGA

Aus **Beratersicht** ist der Betriebsprüfung zuzustimmen, dass eine Umstellung lediglich zwecks Vereinfachung der Intercompany Weiterbelastung äußerst kritisch zu sehen ist. So hat auch das FG Hamburg im Jahre 2021 entschieden, dass eine Konzernumlage für die Erbringung diverser Dienstleistungen für die Tochtergesellschaft in Höhe eines festen Prozentsatzes vom Umsatz als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sein kann, wenn sie in mehreren Jahren nicht kostendeckend ist und keine Überprüfung der Angemessenheit vorgesehen ist (FG Hamburg 17.3.21, 2 K 172/18). Mit Blick auf die Fremdüblichkeit wurde ein Aspekt besonders betont: „Fremde Dritte hätten jedenfalls aus Sicht des Dienstleisters einen Sockelbetrag für eine jedenfalls anteilige Deckung der voraussichtlichen Kosten und aus Sicht des Leistungsempfängers eine Deckelung der Höhe nach verabredet“.

Joint Audit als
effektives Streitvermeidungsinstrument

Fraglich ist daher für den vorliegenden Fall, warum im Jahr 2020 die Umstellung von einer kostenbasierten Weiterbelastung auf eine Value Based Business Royalty erfolgt ist. Falls der Anteil an administrativen Dienstleistungen an der

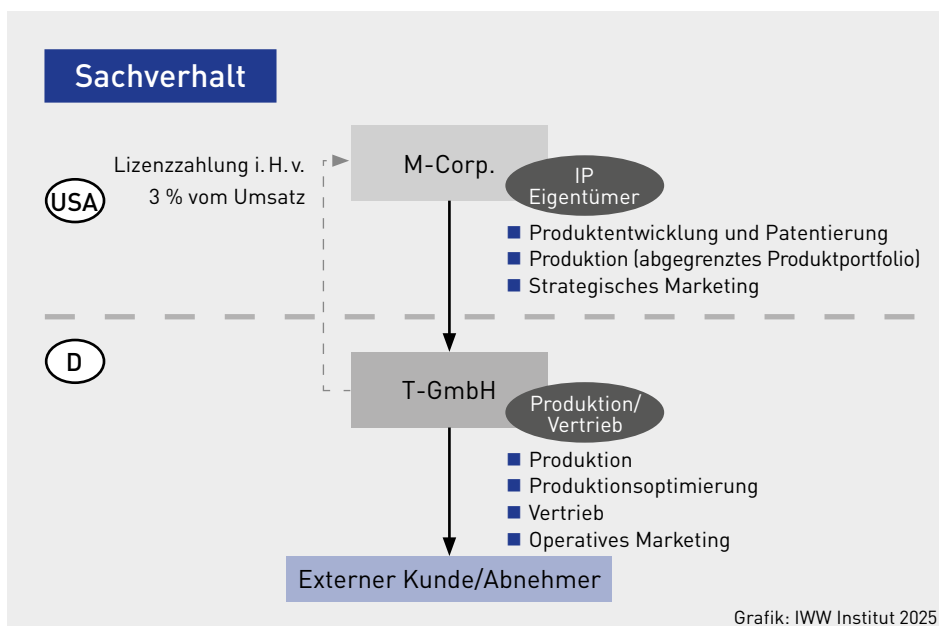
Gesamtweiterbelastung über die Jahre stark gegenüber der Nutzungsüberlassung von IP – aus dem Business-Management-System – gesunken ist, wäre ggf. eine wertbasierte Lizenzvergütung unter Fremdvergleichsgesichtspunkten durchaus sachgerechter. In diesem Fall – aber auch zur Vermeidung einer vollen verdeckten Gewinnausschüttung für den Fall einer gescheiterten Vereinfachung – könnte eine sog. Joint Audit ein effektives Streitvermeidungsinstrument darstellen, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch ein (beabsichtigtes) volles Betriebsausgabenabzugsverbot zu vermeiden.

■ Fall 4: Lizenzaufwendungen – Anerkennung der Höhe nach

Die M-Corp. aus den USA entwickelt Produkte, entscheidet über die Patentierung und setzt das Produkt-IP zur Fertigung eigener Produkte ein. Darüber hinaus wird das Produkt-IP an die deutsche Tochtergesellschaft (T-GmbH) im Rahmen eines Lizenzvertrags mit 3 % vom Umsatz lizenziert. Der Vertrag enthält neben einer klaren Abgrenzung des Lizenzgegenstands (mit Blick auf produktbezogene Patente und Knowhow, fertigungsbezogene Patente und Know-how sowie der Marke und Vertriebs-Know-how) vertragliche Haftungsregelungen. Die M-Corp. haftet danach für eine Schutzrechtsverletzung Dritter, wobei ein Haftungsausschluss für die wirtschaftliche Verwertbarkeit des Lizenzgegenstandes vereinbart ist. Die deutsche Tochter hingegen haftet für Fehler aus dem Produktionsverfahren.

M-Corp. als IP-Eigentümer vergibt Lizenz an dt. Tochtergesellschaft

Anzumerken ist, dass die umsatzbasierte Lizenz i. H. v. 3 % aus einer Lizenz-/Datenbankstudie abgeleitet wurde, wobei Informationen über Lizenzsätze und entsprechende Lizenzverträge aus einer öffentlich zugänglichen Datenbank (hier: Royalty Source) verwendet wurden. Angesichts der praktischen Schwierigkeiten der Durchführung einer Datenbankstudie mit Blick auf die hinreichende Vergleichbarkeit der lizenzierten immateriellen Wirtschaftsgüter und der hieraus seit Jahren zunehmend kritischeren Überprüfung in deutschen Betriebsprüfungen wurde der Median i. H. v. 3 % als zumindest „eingeschränkt vergleichbarer“ Lizenzsatz ausgewählt.



Umsatzbasierte Lizenz von 3 % für Produkt-IP gemäß Datenbankstudie

Minderung des Lizenzsatzes streitig

In **Betriebsprüfungen** werden Lizenzvereinbarungen bisweilen sehr kritisch geprüft. Mit Blick auf die Betriebsprüfung der T-GmbH wurde zwar anerkannt, dass der Lizenzvertrag eine klare Festlegung des Lizenzgegenstands enthält, die TP-Dokumentation an das DEMPE-Konzept angepasst ist und die Lizenzstudie grundsätzlich „verwertbar“ sei. Allerdings wurden folgende Diskussionspunkte hinsichtlich einer beabsichtigten Kürzung der Lizenzaufwendungen identifiziert:

1. Die deutsche Tochter stellt nicht alle Produkte her und setzt die Patente nicht vollumfänglich ein.
2. Die deutsche T-GmbH nimmt im Rahmen ihres Vertriebs operatives Marketing vor und dadurch wird der Markenwert gestärkt.
3. Außerdem sieht die Betriebsprüfung die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung für vier Sachverhalte als gegeben an:

vGA durch Übernahme von Anwaltskosten bei Patentrechtsverletzungen

- a) Übernahme bzw. fehlende Erstattung von Anwaltshonoraren zur Abwehr von vermeintlichen Patentrechtsverletzungen
- b) Übernahme bzw. fehlende Erstattung von Anwaltshonoraren für die Durchsetzung des Patentschutzes der M-Corp. als Lizenzgeber gegenüber Dritten
- c) Übernahme bzw. fehlende Erstattung von Kosten für Produkthaftungsfälle
- d) Übernahme bzw. fehlende Erstattung von Weiterentwicklungskosten des Produktes

Aus **Beratersicht** ist den vorstehenden Diskussionspunkten Folgendes entgegenzuhalten:

- Mit Blick auf die nicht vollumfängliche Nutzung bzw. Verwertung des Produkt-IP (Diskussionspunkt 1.) ist keine Minderung des Lizenzsatzes notwendig. Vielmehr spiegelt sich die Nichtverwertung bereits „automatisch“ in einem niedrigeren Umsatz wider.
- Hinsichtlich der beabsichtigten Minderung des Lizenzsatzes wegen Durchführung des operativen Marketings (Diskussionspunkt 2.) wird es sich vielfach um einen Graubereich handeln. Ein Beitrag der T-GmbH zur Markenwertbildung ist bei der Lizenzsatzbemessung grundsätzlich (mindernd) zu berücksichtigen. Zu prüfen wäre daher zunächst, ob die ausgewählten (Vergleichs-)Lizenzverträge auch Regelungen zum operativen Marketing enthalten, sodass ggf. der Lizenzsatz von 3 % als bereits geminderter Lizenzsatz angesehen werden kann. Ansonsten wird sich ggf. nur ein einvernehmlicher Abschlag in Abhängigkeit der Höhe der Marketingaufwendungen als Kompromisslösung anbieten.
- Mit Blick auf die Anwaltshonorare (Diskussionspunkte 3. a) und b)) stellt sich ähnlich zum operativen Marketing die Frage, was der konkrete IC-Lizenzvertrag regelt und welche Regelungen die Vergleichslizenzverträge vorsehen. Für eventuelle Produkthaftungsfälle (Diskussionspunkt 3. c)) gilt der

Ggf. einvernehmlicher Abschlag abhängig von Höhe der Marketingaufwendungen

Regelungen im IC-Lizenzvertrag prüfen

allgemeine Grundsatz, dass Fehler in der Produktion – anders als Fehler in der Produktentwicklung – vom Lizenznehmer getragen werden müssen und folglich eine Kostenerstattung vom Lizenzgeber nicht fremdvergleichskonform wäre. Ähnliches gilt für die Produktweiterentwicklungskosten (Diskussionspunkt 3. d)). Typischerweise werden Kosten für ein Nachfolgemodell vom Lizenzgeber getragen, wohingegen Kosten für ein angepasstes aktuelles Modell durchaus vom Lizenznehmer getragen werden.

4. Betriebsstätten

■ Fall 5: Gefahr von Qualifikationskonflikten beim „Homeoffice“ im Outbound-Fall

Die deutsche D-GmbH mit Sitz in Saarbrücken beschäftigt aufgrund der Nähe zu Frankreich fünf Mitarbeiter, die in Frankreich wohnen und bislang als sog. „Grenzpendler“ täglich die Arbeitsstätte in Saarbrücken aufsuchen. Drei Mitarbeiter haben angefragt, ob Sie nicht nur noch „remote“ aus dem Home-Office arbeiten könnten, um die tägliche Fahrtzeit von ca. 90 Minuten einzusparen. Grundsätzlich ist die D-GmbH gewillt, diesem Wunsch zu entsprechen, wenn sich Betriebsstätten-Qualifikationskonflikte vermeiden lassen und somit beide Staaten entweder eine Betriebsstätte anerkennen und Deutschland die Betriebsstätteneinkünfte freistellt oder aber beide Staaten keine Betriebsstätte sehen und es daher zu keinerlei Änderungen kommt.

Mit BMF-Schreiben vom 5.2.24 (IV D 1 - S 0062/23/10003 :001, BStBl I 24, 177) wurde auch der AEAO zu § 12 neu gefasst, der sich mit dem nationalen Betriebsstättenbegriff auseinandersetzt. Zum einen wurden Entscheidungen der deutschen Finanzgerichtsbarkeit in den letzten Jahren aufgenommen, die sich mit den Anforderungen an eine Betriebsstätte auseinandergesetzt haben (hervorzuheben ist an dieser Stelle das für die Immobilienbranche wichtige BFH-Urteil vom 23.3.22, III R 35/20 zu einer Betriebsstätte in den Räumen eines Dritten/einer Managementgesellschaft; vgl. hierzu Oppermann, PISTB 24, 142 ff.). Zum anderen wurden einige Präzisierungen und Klarstellungen mit Blick auf das Thema „Homeoffice-Betriebsstätten“ mit aufgenommen.

Dies ist grundsätzlich erfreulich, da im Zuge der modernen Arbeitswelt auch nach der Coronapandemie immer mehr Arbeitnehmer nicht in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers arbeiten, sondern aus den eigenen vier Wänden heraus agieren. Aus steuerlicher Sicht ist bei einem regelmäßigen Tätigwerden des Arbeitnehmers aus der privaten Wohnung stets fraglich, ob hierdurch ggf. eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet wird. Dies gilt insbesondere in grenzüberschreitenden Fällen aufgrund der hiermit zusammenhängenden Besteuerungskonsequenzen:

- Ein ausländisches Unternehmen könnte mit einem inländischen Arbeitnehmer der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (sog. Inboundfall), so dass in Deutschland umfangreiche Registrierungs- und Compliance-/Steuererklärungspflichten begründet werden.



ARCHIV

Ausgabe 5 | 2024
Seite 142

**Arbeit im Homeoffice
könnte Betriebsstätte
begründen**

Verfügungsmacht-
über Geschäftsein-
richtung muss
bestehen

Homeoffice-Tätigkeit
des „einfachen“ AN
begründet grds.
keine Betriebsstätte

Begründung eine
Geschäftsleitungs-
betriebsstätte
möglich

Ausnahme:
Regelmäßiges
Arbeiten im
Homeoffice

- Ein inländisches Unternehmen könnte mit einem ausländischen Arbeitnehmer der beschränkten Steuerpflicht im Ausland unterliegen (sog. Outboundfall), sodass neben ausländischen Registrierungs- und Complianceanforderungen Deutschland – bei Anerkennung der Betriebsstätte – i. d. R. eine Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte für Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerzwecke vornimmt.

Streitpunkt bei der Frage, ob das Homeoffice des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte seines Arbeitgebers begründet, ist das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht. Nach BFH können nämlich nur solche Räumlichkeiten eine Betriebsstätte begründen, über die der Arbeitgeber eine dauerhafte Nutzungsbefugnis (z. B. aufgrund von Eigentum oder Miete) innehat.

Nach AEO zu § 12 Nr. 4 AO soll die Tätigkeit des Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice i. d. R. sowohl keine nationale als auch keine abkommensrechtliche Betriebsstätte (mangels Vorliegens der notwendigen Verfügungsmacht) begründen. Dies gelte selbst in den folgenden Fällen:

- Übernahme der Kosten für Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber
- Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen Arbeitgeber als Mieter und Arbeitnehmer als Vermieter, außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen (etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die Räume oder ein Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit)
- Fälle, in denen dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird

MERKE | Bei normalen Arbeitnehmern wird bei Homeoffice-Fällen grundsätzlich keine (nationale als auch abkommensrechtliche) Betriebsstätte durch die deutsche Finanzverwaltung angenommen. Vorsicht ist allerdings bei Geschäftsführern geboten. Ist keine vorrangige feste Geschäftseinrichtung i. S. d. § 12 S. 1 AO im Inland vorhanden, so kann in der Wohnung der Geschäftsführung eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte nach § 12 S. 2 AO anzunehmen sein, wenn die sog. Tagesgeschäfte von dort aus wahrgenommen werden.

Mit Blick auf die obige letzte Variante („kein Arbeitsplatz“) fällt auf, dass das deutsche Verständnis und die internationale Auslegung voneinander abweichen. Für die abkommensrechtliche Betriebsstätte geht der Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA (Rz. 18) aus dem Jahr 2017 zwar zunächst auch davon aus, dass die Tätigkeit eines einfachen Arbeitnehmers im Homeoffice grundsätzlich nicht zu einer Betriebsstätte im Sinne dieser Norm führt. Eine Ausnahme soll allerdings in solchen Fällen eingreifen, in denen das Unternehmen den Arbeitnehmer dazu anweist, regelmäßig im Homeoffice zu arbeiten. Dies kann auch dadurch geschehen, dass das Unternehmen dem Arbeitnehmer keine Räumlichkeiten zur Verfügung stellt, obwohl solche normalerweise nach der Natur des Beschäftigungsverhältnisses erforderlich

wären. In dieser Auslegung kann die erforderliche Verfügungsmacht des Arbeitgebers angenommen werden, sodass weitergehend zu prüfen wäre, ob die Tätigkeiten des Arbeitnehmers ggf. Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten darstellen, welche nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass für Inbound-Fälle die Verlautbarung der deutschen Finanzverwaltung eine praktikable Handhabung darstellt, da nach deutscher nationaler Sicht keine Betriebsstätte begründet wird und sich die Frage nach einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte damit erübrigt; ein Eingreifen eines DBA als Schrankenrecht bedarf es in diesen Fällen gar nicht.

Dies gilt leider nicht für den umgekehrten Fall der Outbound-Konstellationen (deutsches Unternehmen mit Mitarbeiterereinsatz im ausländischen Homeoffice). Der ausländische Staat wird vielfach – insbesondere in der obigen letzten Variante („kein Arbeitsplatz“) – eine Betriebsstätte nach nationalem ausländischen Steuerrecht annehmen, sodass Registrierungs- und Steuererklärungspflichten im Ausland begründet werden. Folglich wird der ausländische Staat den Betriebsstättengewinn besteuern, da nach ausländischer Sicht auch eine abkommensrechtliche Betriebsstätte vorliegt, sodass die Doppelbesteuerung von Deutschland als Ansässigkeitsstaat zu vermeiden ist. Eine Freistellung in Deutschland zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung scheidet aber mangels abkommensrechtlicher Betriebsstätte (aus deutscher anwenderstaatsbezogener Sicht) aus, da die deutsche Verwaltungsanweisung explizit auch für die DBA-Betriebsstätte gilt.

Beachten Sie | In Outboundfällen gilt es zukünftig Qualifikationskonflikte – soweit möglich – aktiv im Rahmen der Gestaltungsberatung zu vermeiden. Betroffene Unternehmen sind daher gut beraten, sich vor der Homeoffice-Begründung über die steuerlichen Implikationen in Deutschland sowie im Ausland zu informieren, um dann die Vertragsbeziehungen entsprechend auszugestalten. Es kann sich z. B. für die Fallvariante „kein Arbeitsplatz“ anbieten, dass sich der Arbeitgeber ein Recht zum Betreten der häuslichen Arbeitsräume explizit einräumt, um so eine Betriebsstätte „auch“ aus deutscher Sicht zu gewährleisten.

Im Inboundfall: keine Betriebsstätte in Deutschland

Im Outboundfall: Gefahr der Betriebsstättenbegründung nach ausländischem Recht

Aktive Gestaltungsberatung zur Vermeidung der Qualifikationsprobleme

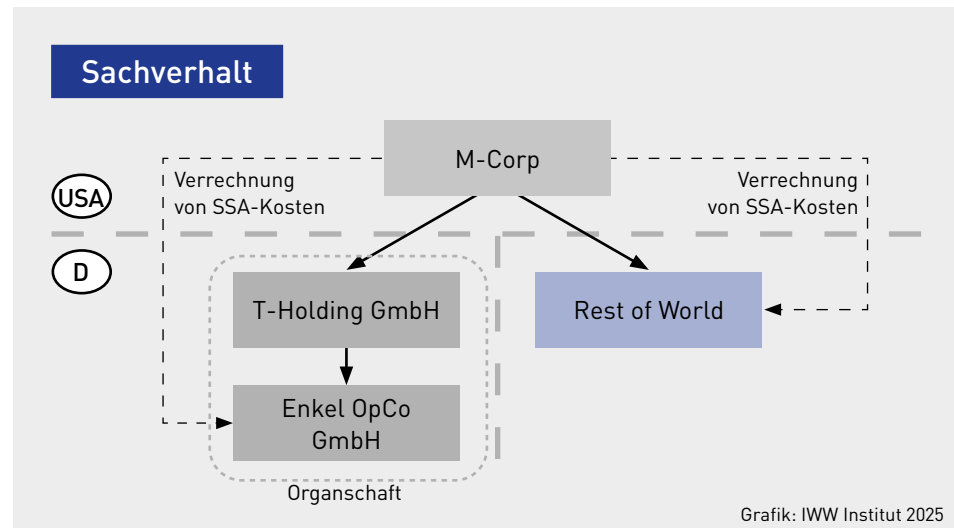
5. Fremdvergleichskonforme Verrechnung von Zentralkosten

■ Fall 6: Verrechnung von Zentralkosten durch Konzernumlage

Die US-amerikanische börsennotierte M-Corporation-Gruppe ist ein globaler Player mit weltweiten Produktionsstätten und Vertriebseinheiten. Die M-Corporation (M-Corp) fungiert dabei selbst als zentrale Dienstleistungsgesellschaft, welche diverse Managementleistungen – u.a. im Bereich Controlling, Rechnungswesen, Steuern, Rechtsberatung, Human Resources, IT sowie Business Management Systems – auf Grundlage eines Shared Services Agreements (SSA bzw. Dienstleistungsvertrags) erbringt. Nach dem Vertrag werden die Vollkosten – nach Abzug etwaiger Shareholder Expenses und zuzüglich eines moderaten Gewinnaufschlags von i. d. R. 5 % – nach unterschiedlichen Allokationsschlüsseln (z. B. Umsatz für Business-Management-Systems-Leistungen sowie Anzahl der Beschäftigten für Human Resources) an die operativen Tochtergesellschaften bzw. hier an die Tochter-Holding GmbH (T-Holding GmbH) in Deutschland sowie im Ausland verrechnet.

M-Corp erbringt diverse Managementleistungen

Die Verrechnungspreisdokumentation enthält abstrakte Erläuterungen zu den einzelnen erbrachten Leistungskategorien, Ausführungen zur Ermittlung der weiterzuverrechnenden Kostenbasis nach Abzug von Shareholder Expenses sowie der Auswahl von Allokationsschlüsseln. Eine Quantifizierung des Nutzens – aus Sicht der deutschen operativen Enkel GmbH (Enkel OpCo GmbH) sowie anderer Leistungsempfänger – ist nicht Gegenstand der Verrechnungspreisdokumentation.



Kosten als Shareholder Expenses im Anteilseignerinteresse

In **Betriebsprüfungen** steht die fremdvergleichskonforme Verrechnung von Zentralkosten häufig zur Diskussion. Beispielsweise wird vielfach die Auffassung vertreten, dass die meisten Kosten – anders als in der Verrechnungspreisdokumentation erläutert – Shareholder Expenses darstellen, welche im Anteilseignerinteresse getätigt wurden und somit nicht weiterzubelasten sind. Für die übrigen Leistungen sei zwar grundsätzlich ein Nutzen erkennbar, eine Quantifizierung sei allerdings – auch im Schätzungswege – für die Enkel GmbH nicht möglich. Somit ist die steuerliche Abzugsfähigkeit zu 100 % auf Ebene der Enkel GmbH über eine vGA außerbilanziell zu versagen.

Im Vorfeld der Betriebsprüfung Checkliste prüfen und dokumentieren

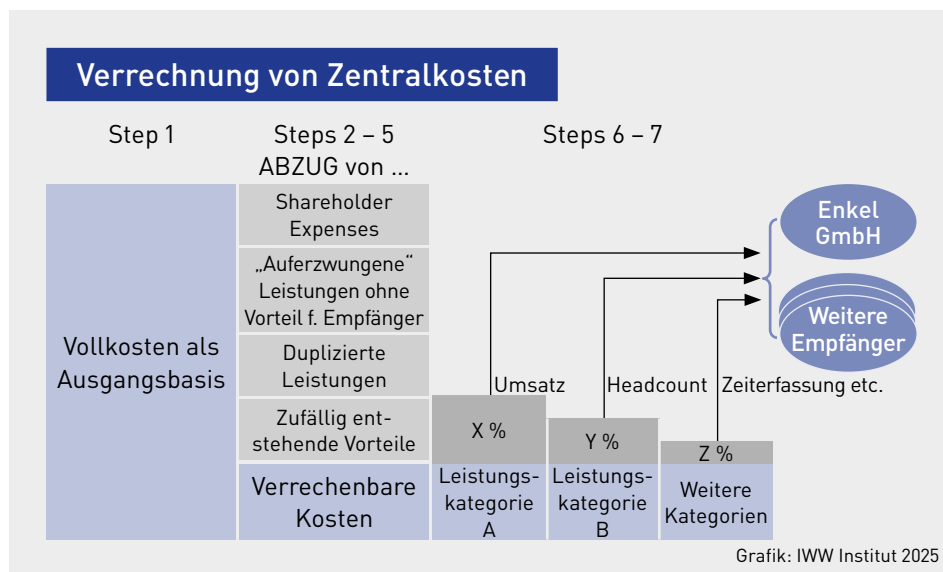
Aus **Beratersicht** stellt dieses Thema höchste Anforderungen an die Dokumentation mit Blick auf die schlüssige Ermittlung der verrechenbaren Kosten, des jeweiligen Gewinnaufschlags sowie den Allokationsschlüssel. Hierbei sollten nachfolgende typische Fallstricke im Vorfeld einer Betriebsprüfung bereits geprüft und entsprechend dokumentiert werden:

- **Step 1:** Wurden die Vollkosten als Ausgangsbasis zutreffend ermittelt?
- **Step 2:** Wurden etwaige Shareholder Expenses in zutreffender Höhe von der Kostenbasis abgezogen?
- **Step 3:** Gibt es „auferzwungene“ Leistungen, für die aus Sicht der leistungsempfangenden Gesellschaft der Benefits Test nicht erfüllt ist?
- **Step 4:** Gibt es nicht verrechenbare „duplizierte“ Leistungen, d. h. Leistungen, die als Eigenleistung erbracht wurden oder von einem Dritten bezogen wurden?

Doppelverrechnungen von Eigenleistungen oder von Dritten bezogenen Leistungen?

- **Step 5:** Gibt es nicht verrechenbare „zufällig entstehende Vorteile“?
- **Step 6:** Wurde ein – für die jeweilige Leistungskategorie – fremdvergleichskonformer Gewinnaufschlag gewählt?
- **Step 7:** Wurde ein – für die jeweilige Leistungskategorie – fremdvergleichskonformer Allokationsschlüssel gewählt?

Grafisch lassen sich die Steps 1 bis 7 wie folgt veranschaulichen:



PRAXISTIPP | Die oben genannten Aspekte wie Benefits Test, Shareholder Expenses, duplizierte Leistungen, zufällig entstehende Vorteile, die Ermittlung der angemessenen Kostenbasis und des Gewinnaufschlags bei der Kostenaufschlagsmethode werden in Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien aus 2022 detailliert behandelt. Daneben sollte man die speziell für Umlagen zu dokumentierenden Informationen nach § 4 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 GAufzV beachten.

Details in Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022 beachten

Mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt sei ergänzend noch angemerkt, dass „flankierend“ zwei Freistellungsbescheinigungen nach § 50c Abs. 2 EStG eingeholt werden sollten:

- Zum einen sollte eine volle – d. h. auf 0 % anstelle von 26,375 % lautende – Freistellungsbescheinigung für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen nach Maßgabe des Art. 10 Abs. 3 DBA-USA zwischen der Tochter Holding GmbH und der börsennotierten M-Corporation beantragt werden; schließlich würde die Versagung von Aufwendungen auf Ebene der operativen Enkel GmbH als vGA bzw. wegen der Organschaft als vorweggenommene Gewinnabführung nach der Fiktionstheorie zunächst an die Tochter Holding GmbH weitergereicht werden, welche sodann ihrerseits eine Weiterreichung in Form einer grundsätzlich kapitalertragsteuerepflichtigen verdeckten Gewinnausschüttung an die M-Corp zur Folge hätte.

Freistellungsbescheinigung gemäß Art. 10 Abs. 3 DBA-USA ...

... sowie für etwaige
Lizenerträge nach
Maßgabe des Art. 12
DBA-USA

Problem der
Verrechnung
duplizierter
Leistungen

Lizenzgebühr an
Mutter und Schwester
für Nutzung von IT
und IP

(Teil-)Abzugsverbot
der Lizenzgebühren
bei Doppel-
verrechnung

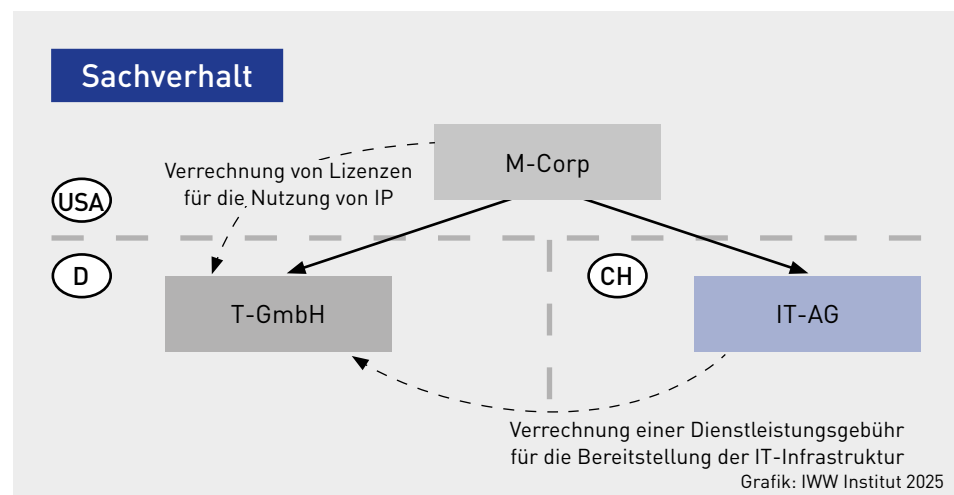
- Zum anderen wird sich vielfach auch eine vorsorgliche auf 0% lautende Freistellungsbescheinigung für Lizenerträge zur Vermeidung eines Steuerabzugs nach § 50a EStG nach Maßgabe des Art. 12 DBA-USA empfehlen, um (vermeintliche) Lizenzanteile aus den in fremdvergleichskonformer Höhe erfolgten Weiterberechnungen – z. B. für IT bzw. Business-Management-Systems-Aufwendungen – kategorisch einer möglichen deutschen Quellensteuerabzugsverpflichtung der Enkel GmbH zu entziehen.

6. Vorwurf von „Doppelverrechnungen“

Wie in Fall 6 unter Step 4 erwähnt ist die Verrechnung von duplizierten Leistungen, d. h. von Leistungen, die ein Konzernunternehmen bereits als Eigenleistung erbracht oder von einem Dritten bezogen hat, nicht zulässig. Diese Problematik (vermeintlicher) Doppelverrechnungen wird zunehmend in Betriebsprüfungen diskutiert. Sie soll daher anhand des nachfolgenden Falls näher betrachtet werden.

■ Fall 7: Verrechnung von duplizierten Leistungen

Die deutsche T-GmbH bezieht seit vielen Jahren über eine Schweizer Schwester-gesellschaft die Bereitstellung der IT-Infrastruktur. Ab dem Jahr 2016 wird (zusätzlich) von der börsennotierten Muttergesellschaft in den USA eine Lizenz für die Nutzung von diversen Arten von IP – welche auch Softwaretools beinhaltet – erhoben. Beide Verrechnungen an Deutschland sind in Verträgen schriftlich geregelt, allerdings ist im zeitlich später geschlossenen Lizenzvertrag keine klare Abgrenzung zum IT-Dienstleistungsvertrag zwischen Deutschland und der Schweiz enthalten.



In **Betriebsprüfungen** wird in solch gelagerten Fällen zunehmend die Auffassung vertreten, dass es sich um Doppelverrechnungen von Aufwendungen handle. Damit sei der Betriebsausgabenabzug für die Lizenzgebühr über das Rechtsinstitut der vGA ganz oder zumindest teilweise (bei einem gewissen Mehrwert für die T-GmbH) auf Ebene der T-GmbH zu versagen.

Aus **Beratersicht** stellt sich dann die Frage, wie man den Vorwurf einer Doppelverrechnung entkräften kann. Hierbei spielen für den jeweiligen Sachverhalt mögliche Ursachen für die unterstellte Doppelverrechnung eine entscheidende Rolle, um ungerechtfertigte Vorwürfe ursachenadäquat und leicht nachvollziehbar abzuwehren. Im Beispielsfall wäre sicherlich eine vertragliche Abgrenzung der durch den Lizenzvertrag überlassenen Nutzungsrechte von den Leistungen im IT-Dienstleistungsvertrag hilfreich gewesen. Somit sollte diese Abgrenzung – wenn möglich – im Nachgang entsprechend herausgestellt und dokumentiert werden.

Mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt sollten „flankierend“ Freistellungsbescheinigungen eingeholt werden. Zum einen ist auf jeden Fall eine volle – d. h. auf 0% anstelle von 26,375% lautende – Freistellungsbescheinigung für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen nach Maßgabe des Art. 10 Abs. 3 DBA-USA zwischen der T-GmbH und der börsennotierten M-Corporation sinnvoll; schließlich würden sowohl überhöhte Lizenzentgelte von der T-GmbH an die M-Corporation als auch überhöhte IT-Dienstleistungsgebühren an die Schwester in der Schweiz als Vorteilsgewährung und damit als grundsätzlich kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung an die M-Corporation gewertet. Zum anderen ist eine zweite auf 0% lautende Freistellungsbescheinigung für Lizenzerträge zur Vermeidung eines Steuerabzugs nach § 50a EStG nach Maßgabe des Art. 12 DBA-USA einzuholen.

Ggf. ist schließlich noch eine dritte Freistellungsbescheinigung zur Vermeidung eines eventuellen Steuerabzugs nach § 50a EStG für Zahlungen von der T-GmbH an die Schweizer Schwestergesellschaft empfehlenswert, falls die Bereitstellung der IT-Infrastruktur auch die Überlassung von Software vorsieht und man sich nicht auf eine Abstandnahme vom Steuerabzug nach Maßgabe des BMF-Schreibens zu § 50a EStG (insbesondere BMF 27.10.17, IV C 5 - S 2300/12/10003: 004, BStBl I 17, 1448) zweifelsfrei berufen kann.

7. Grenzüberschreitende Umwandlungsfälle

■ Fall 8: Grenzüberschreitender Upstream Merger

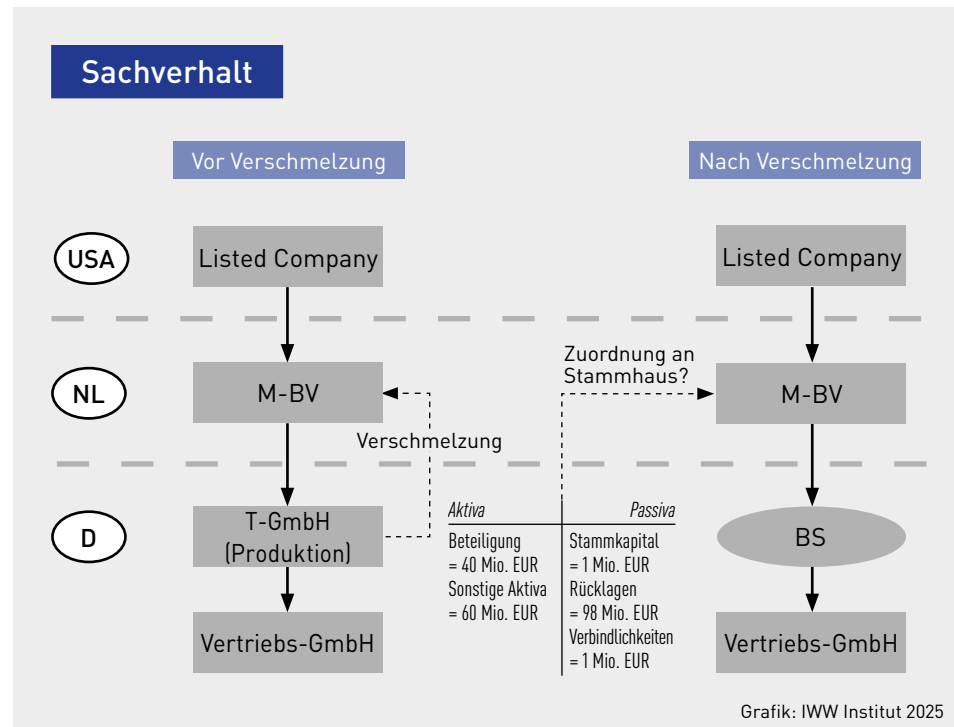
Ein US-amerikanischer börsennotierter Konzern verfügt über eine europäische Zwischenholding in den Niederlanden (nachfolgend M-BV), welche 100 % der Anteile an einer inländischen Tochter-GmbH (nachfolgend T-GmbH) hält. Die T-GmbH wurde zum steuerlichen Übertragungstichtag 31.12.20 auf die M-BV verschmolzen. Die bisherige Geschäftstätigkeit wurde in Form einer Betriebsstätte weitergeführt. Ausländisches Betriebsvermögen besaß die T-GmbH nicht. Sämtliche Wirtschaftsgüter waren vielmehr zweifelsfrei im Inland – d. h. in der deutschen Betriebsstätte der T-GmbH – steuerverstrickt.

Vertragliche Abgrenzungen vornehmen – auch noch im Nachgang

Vorsorgliche Freistellungsbescheinigungen

Verschmelzung der Tochter-GmbH auf die Zwischenholding

Sachverhalt



Upstream Merger
grundsätzlich
steuerneutral
möglich

Besteuerungsrecht
verbleibt über
Zuordnung zur
Betriebsstätte in D

BP: Zuordnung von
ungebundenem
Vermögen zum
Stammhaus

Solche grenzüberschreitenden Upstream Merger sind seit Inkrafttreten des SStEG im Jahre 2006 grundsätzlich steuerneutral möglich. In Betriebsprüfungen werden insbesondere zwei Aspekte diskutiert:

1. Die Entstrickung von Wirtschaftsgütern anlässlich der Verschmelzung sowie
2. eine fiktive Vollausschüttung der offenen Rücklagen.

Zu 1) Mögliche Entstrickung auf Ebene der T-GmbH: Eine wesentliche Voraussetzung für die Möglichkeit einer steuerneutralen Verschmelzung zu Buchwerten ist, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird (§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG). Da regelmäßig nach der Hinausverschmelzung eine Betriebsstätte in Deutschland verbleibt, greift insoweit ein Besteuerungsrecht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG i. V. m. Art. 13 Abs. 3 DBA-Niederlande für diejenigen Wirtschaftsgüter, die nach wie vor der deutschen Betriebsstätte zugeordnet werden können.

Problematisch ist die Zuordnung von sog. ungebundenem Vermögen, d.h. Wirtschaftsgütern, welche für die Funktion eines Betriebs keine wesentliche Bedeutung haben und daher der Betriebsstätte nach der Umwandlung nicht zwangsweise zugeordnet werden müssen. Insbesondere bei Beteiligungen, dem Firmenwert, Patenten sowie anderen immateriellen Wirtschaftsgütern wird bisweilen durch die Betriebsprüfung unter Rückgriff auf Rn. 11.09 i. V. m. Rn. 03.20 S. 2 UmwStG eine Zuordnung zum ausländischen Stammhaus aufgrund der sog. „Zentralfunktion des Stammhauses“ vertreten, sodass insoweit stille Reserven nach § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG i. V. m. Art. 13 Abs. 5 DBA-Niederlande aufzulösen wären.

Aus **Beratersicht** ist allerdings fraglich, ob die Theorie der Zentralfunktion des Stammhauses unter Geltung des Authorised OECD Approach (AOA) seit 2013 – wonach im Grundsatz Stammhaus und Betriebsstätte zueinander wie fremde Dritte zu behandeln sind – überhaupt noch Bestand haben kann. Das BMF hat sich mit der auf § 1 Abs. 6 AStG gestützten Verordnung zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes positioniert. Entscheidende Bedeutung für die Betriebsstättengewinnermittlung hat danach die in der Betriebsstätte ausgeübte Personalfunktion erhalten (§ 1 Abs. 2 BsGaV i.V.m. § 2 Abs. 3 BsGaV). Eine pauschale Zuordnung des ungebundenen Vermögens zum Stammhaus scheidet hiernach aus. Vielmehr kann die Beteiligung an der Vertriebs-GmbH weiterhin auch nach der Umwandlung der inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, wenn die Beteiligung im funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte steht (§ 7 Abs. 1 S. 2 BsGaV); dies ist im vorliegenden Sachverhalt unstreitig erfüllt, da die Vertriebstätigkeit mit der Produktionstätigkeit der ehemaligen T-GmbH im funktionalen Zusammenhang steht.

PRAXISTIPP | Liegt eine Entstrickung anlässlich der Verschmelzung vor, kann nunmehr – aufgrund der Änderung des Wortlauts des § 4g Abs. 1 S. 4 EStG durch das JStG 2024 – die Bildung eines Ausgleichspostens ebenfalls in Umwandlungsfällen erfolgen. Nach der bisherigen Regelung blieben die Vorschriften des UmwStG von § 4g EStG unberührt. Begründet wurde dies damit, dass das UmwStG eigene Entstrickungsregeln enthält. Dies wurde in der Literatur sehr kritisch gesehen und hat in Betriebsprüfungen bisweilen zu kontroversen Diskussionen über den Zeitpunkt einer Entstrickung (rückwirkend auf den steuerlichen Übertragungstichtag oder mit Eintragung der Umwandlung im Handelsregister) geführt. Durch die Neufassung des § 4g Abs. 1 S. 4 EStG, wonach § 4g Abs. 1 S. 1 – 3 EStG in den Fällen des UmwStG entsprechend gilt, hat sich dieser potenzielle Diskussionspunkt zugunsten der Steuerpflichtigen aufgelöst. Schließlich gilt die Neufassung gemäß § 52 Abs. 8a EStG in allen offenen Fällen.

Zu 2) Fiktive Vollausschüttung der offenen Rücklagen: Insbesondere bei hohen Rücklagen sowie fehlender Freistellungsbescheinigung für Dividenden nach § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG wird in Betriebsprüfungen teilweise eine fiktive Vollausschüttung nach § 12 Abs. 5 UmwStG angenommen, die gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Buchst. a) EStG zu einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland führt.

Aus **Beratersicht** ist dies eindeutig abzulehnen. § 12 Abs. 5 UmwStG fingiert eine kapitalertragsteuerpflichtige Vollausschüttung der offenen Gewinnrücklagen – ähnlich zu § 7 UmwStG bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft – an den übernehmenden (nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten) Rechtsträger. Nach h. M. ist § 12 Abs. 5 für Fälle der grenzüberschreitenden Verschmelzung nicht anwendbar, da das Gesetz den Vermögensübergang in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten „Bereich“ des übernehmenden Rechtsträgers fordert, der bei ausländischen Körperschaften mangels Steuerbarkeit in Deutschland nicht existiert, und die Vorschrift zudem nicht an einen Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts anknüpft (vgl. Herfort/Viebrock in: Haase/Hofacker, UmwStG, 3. Aufl. 2021, § 12 UmwStG, Tz. 227 ff.).

Funktionaler Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte

Entstehung von KapEst durch § 12 Abs. 5 UmwStG bzw. § 42 AO

Nicht bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen anwendbar

„Leerschütten“ vor
der Verschmelzung
mit Nullsteuersatz

Eine anderweitige Auslegung würde außerdem einen Verstoß gegen Art. 7 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie bedeuten (vgl. Benecke/Staats, ISR 13, 18).

PRAXISTIPP | Soweit § 50d Abs. 3 EStG einer vollen (aufgrund von § 43b Abs. 1 S. 1 EStG auf 0 % lautenden) Freistellungsbescheinigung für Dividenden nicht entgegensteht und offene Rücklagen leicht ausgeschüttet werden können, empfiehlt sich durchaus ein „Leerschütten“ vor der Verschmelzung (so auch Viebrock/Hagemann, FR 09, 740). So besteht im Falle des Leerschüttens der Vorteil, dass der Dividenden-Nullsteuersatz laut Mutter-Tochter-Richtlinie gewährt wird, wohingegen bei einer fiktiven Vollausschüttung der Nullsteuersatz der Mutter-Tochter-Richtlinie wegen § 43b Abs. 1 S. 4 EStG keine Anwendung fände und daher zumindest eine definitive KapEst-Belastung nach Abkommensrecht von regelmäßig 5 % (so auch Art. 10 Abs. 2 S. 1 Buchst. a) DBA-Niederlande) entstünde.

ARCHIV

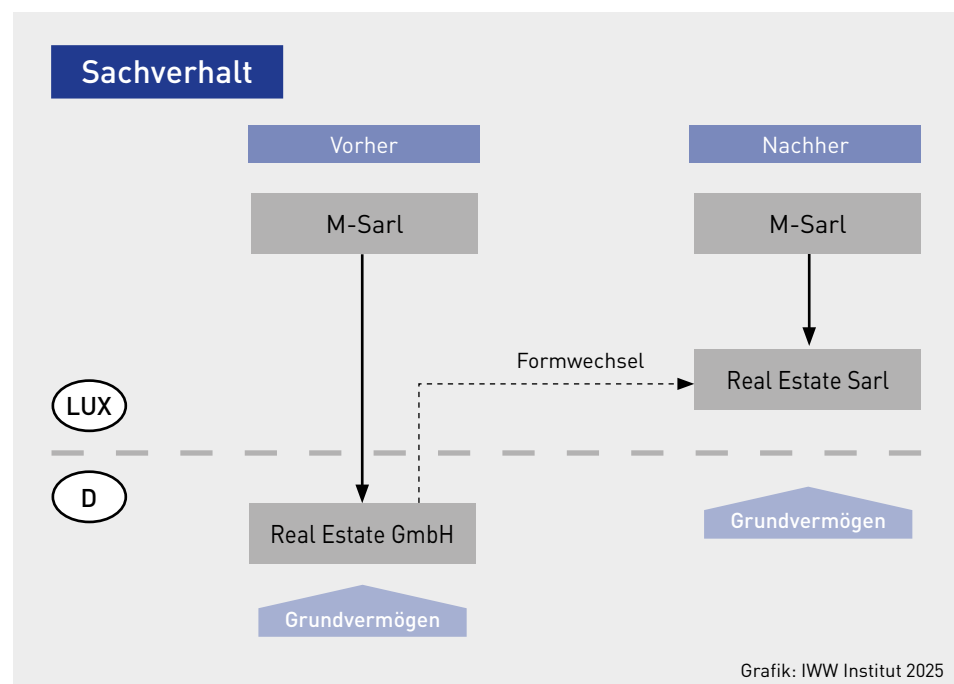
Ausgabe 4 | 2018
Seite 97



■ Fall 9: Grenzüberschreitender Formwechsel

Im Jahre 2020 nimmt die deutsche Real Estate GmbH – welche über umfangreichen in Deutschland gelegenen Grundbesitz verfügt – eine Sitzverlegung nach Luxemburg mit gleichzeitigem (sog. rechtsformkongruenten) Formwechsel in eine luxemburgische Sarl (GmbH aus deutscher Sicht) ohne Liquidierung der GmbH und Neugründung der Sarl vor. Diese seit einigen Jahren neue Variante der Umwandlung über die Grenze basierte bis zur Umsetzung des UmRUG lediglich auf der Rechtsprechung des EuGH und der deutschen OLG (vgl. hierzu Wilke, PISTB 18, 97). Hintergrund war eine Betriebsprüfung für die Jahre 2016 bis 2018, in der nach langen Diskussionen die Anwendbarkeit der sog. „erweiterten Grundstückskürzung“ seitens der Betriebsprüfung aufgrund des Vorliegens von schädlichen Betriebsvorrichtungen versagt wurde. Daher unterlagen die Vermietungseinnahmen der Real Estate GmbH in den Jahren 2016 bis 2018 der Gewerbesteuer. Im Rahmen der aktuellen Betriebsprüfung für die Jahre 2019 bis 2021 wird diskutiert, welche Auswirkung der Formwechsel aus deutscher Sicht hat.

Formwechsel in eine
Gesellschaftsform
des Zielstaats ohne
Liquidierung



Mit der Betriebsprüfung besteht Einigkeit dahin gehend, dass der identitätswahrende Formwechsel als Wechsel des Rechtskleids – ähnlich zum Formwechsel einer GmbH in eine Aktiengesellschaft – keine Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG und mangels Übergang von Vermögen auch keine Grunderwerbsteuer auslöst.

Das UmwStG ist aufgrund fehlender Rechtsgrundlage insoweit nicht anwendbar (vgl. Schönhaus/Müller, IStR 13, 178). Allerdings kann sich eine Aufdeckung stiller Reserven potenziell aus einer Entstrickungsbesteuerung nach § 12 Abs. 1 KStG ergeben. Mit Blick auf eine fiktive Vollausschüttung analog zu § 12 Abs. 5 UmwStG wird seitens der Betriebsprüfung ein Missbrauch nach § 42 AO geprüft.

Aus **Beratersicht** ist hierzu Folgendes zu konstatieren:

Zu 1) Entstrickungsbesteuerung: Nach dem grenzüberschreitenden Formwechsel unterliegt die Real Estate Sarl immer noch der (beschränkten) Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) S. 1 und 4 EStG, die abkommensrechtlich gemäß Art. 6 sowie Art. 13 Abs. 1 DBA-Luxemburg nicht eingeschränkt wird. Das Entfallen der Gewerbesteuerpflicht, vorausgesetzt die Real Estate Sarl verfügt nicht doch „versehentlich“ über eine deutsche Betriebsstätte gemäß § 2 Abs. 1 GewStG, sollte analog zu Rn. 3.18 UmwSt-Erlass unschädlich sein.

Zu 2) Fiktive Vollausschüttung: Hierzu kann im Wesentlichen auf die Ausführungen unter Fall 8 verwiesen werden. Bei hohen Rücklagen sowie u. a. dem Nichtvorliegen einer Freistellungsbescheinigung für Dividenden besteht die Gefahr, dass der grenzüberschreitende Formwechsel seitens der Finanzverwaltung als Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO gewertet werden könnte und § 12 Abs. 5 UmwStG ggf. analog anzuwenden wäre. Zukünftige Dividenden der formgewechselten Real Estate Sarl unterliegen mangels inländischer Geschäftsleitung oder inländischen Sitzes nicht mehr der deutschen Kapitalertragsteuer (vgl. § 43 Abs. 3 S. 1 EStG).

Der Vorwurf eines Gestaltungsmissbrauchs sollte sich in der Regel entkräften lassen. Schließlich ist der grenzüberschreitende Formwechsel wesentlich kosten- und zeitgünstiger als eine Liquidation in Deutschland gefolgt von einer Neugründung in Luxemburg. Daneben werden in der Praxis vielfach noch weitere wirtschaftliche und außersteuerliche Vorteile existieren, wenn ein Formwechsel in den Staat des Anteilseigners vollzogen wird.

Beachten Sie | Zusätzlich sollte die Betriebsprüfung auf ein aktuelles Urteil zur Kapitalertragsteuererstattung für Gewinnausschüttungen während der Liquidationsphase hingewiesen werden (FG Köln 26.10.22, 2 K 2446/19). Auch im Falle einer tatsächlichen Liquidation kommt entgegen der Auffassung des Finanzamtes der Nullsteuersatz nach der Mutter-Tochter-Richtlinie grds. in Betracht, soweit es sich um Gewinne aus der Zeit vor der Auflösung der Gesellschaft und damit um Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt, da diese Erträge nicht gemäß § 43b Abs. 1 S. 4 EStG anlässlich der Liquidation zufließen.

BP prüft Missbrauch nach § 42 AO

(Beschränkte) Steuerpflicht in D bleibt bestehen

Entstehung von KapESt durch § 12 Abs. 5 UmwStG bzw. § 42 AO

Missbrauchsvermutung durch außersteuerliche Vorteile entkräften

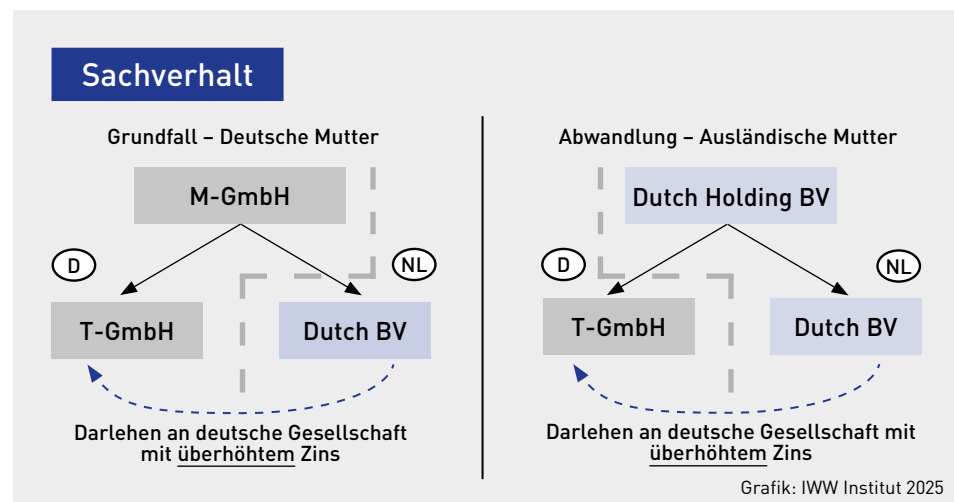
PRAXISTIPP | Ähnlich wie in Fall 8 kann die Einholung einer Freistellungsbescheinigung für Dividenden gefolgt von einem „Leerschütten“ zweckmäßig sein, um vorausschauend etwaige Besteuerungsrisiken zu reduzieren.

8. Vorteilsgewährungen zwischen verbundenen Unternehmen

■ Fall 10: Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG als Steuerfalle

Eine im Grundfall deutsche (und in der Abwandlung niederländische) Muttergesellschaft ist an zwei Tochtergesellschaften – eine T-GmbH in Deutschland sowie eine Dutch BV in den Niederlanden – zu 100 % beteiligt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahre 2023 für die Jahre 2017 bis 2020 wird die Höhe der Zinszahlungen von der T-GmbH an die Dutch BV für eine Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Schwestergesellschaft in den Niederlanden aufgrund eines Fehlers in der Benchmarkinganalyse in Höhe von 500 TEUR p. a. als zu hoch eingestuft. Fraglich sind die steuerlichen Auswirkungen in beiden Fällen.

Überhöhte
Darlehenszinsen
der T-GmbH an die
Dutch BV



Zunächst werden die steuerlichen Implikationen des Grundfalls mit einer deutschen Muttergesellschaft skizziert, um anschließend Besonderheiten bei Auslandsfällen darzustellen. Es ergeben sich folgende steuerlichen Auswirkungen im Grundfall:

VGA der T-GmbH an
die M-GmbH und
außerbilanzielle
Korrektur

■ **Ebene T-GmbH:** Es liegt zunächst eine vGA der T-GmbH an die M-GmbH in Höhe der Vermögensminderung von 500 TEUR p. a. vor. Folglich ist eine außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorzunehmen. Eine nach der Verwendungsrechnung ggf. mögliche Einlagenrückgewähr aus dem steuerlichen Einlagekonto darf regelmäßig nicht nachgeholt werden (vgl. § 27 Abs. 5 S. 2 KStG). Die grundsätzlich anfallende Kapitalertragsteuer wird aufgrund des Vorrangs des Veranlagungsverfahrens bzw. der Inlandsansässigkeit der Muttergesellschaft nicht nacherhoben (s. Fall 1).

- **Ebene M-GmbH:** Da die Vorteilszuwendung von der T-GmbH nicht auf Ebene der M-GmbH verbleibt, sondern von dieser weitergegeben wird und es sich um ein einlagefähiges Wirtschaftsgut (Geld) handelt, liegt auf Ebene der M-GmbH eine verdeckte Einlage in die Dutch BV vor, sodass sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Dutch BV um TEUR 500 p. a. erhöhen; die Korrekturbuchung in Steuerbilanz lautet „Beteiligung Dutch BV (TEUR 500) an Dividendenerträge (TEUR 500)“. Außerbilanziell erfolgt sodann eine 95%ige Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG von 475 TEUR.

- **Ebene Dutch BV:** Für deutsche steuerliche Zwecke ist für die Zukunft zudem die verdeckte Einlage in die niederländische Gesellschaft gesondert zu vermerken bzw. zu dokumentieren, um insoweit bei Ausschüttungen der Dutch BV ggf. 100 % steuerneutrale Einlagenrückgewährungen nach § 27 Abs. 8 KStG an die M-GmbH zu ermöglichen.

In der Abwandlung – d. h. im Falle einer ausländischen Muttergesellschaft – wird bei fehlender Freistellungsbescheinigung i. S. d. § 50c Abs. 2 EStG grundsätzlich Kapitalertragsteuer in Höhe von 26,375 % (hier 131.875 EUR) gemäß §§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 44 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG nach erhoben (vgl. Ditz/Wassermeyer, in: F/W/B/S, § 8 KStG, Rz. 25.3 [März 2023]). Der Kapitalertragsteuerabzug kann in Abhängigkeit vom DBA und/oder dem Eingreifen der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG bei schädlicher Zwischenschaltung zwecks Generierung von Abkommens- oder Richtlinienvorteilen eine definitive Wirkung entfalten (vgl. zu den Herausforderungen der Anti-Treaty-Shopping-Regelung bspw. Oppermann, PISb 23, 158).

PRAXISTIPP | Auch wenn keine offenen Gewinnausschüttungen aus Deutschland an den ausländischen Anteilseigner geplant sind, sollte in Dreieckskonstellationen mit ausländischen Anteilseignern immer vorsorglich eine Freistellungsbescheinigung beim BZSt beantragt werden. Nur so müssen im Falle (vermeintlicher) vGA zunächst keine überhöhten Kapitalertragsteuern an das BZSt abgeführt werden, die anschließend nur in einem zeitaufwendigen Erstattungsprozess teilweise bzw. vollständig reduziert werden können.

VE der M-GmbH führt zur Erhöhung der AK der Beteiligung an der Dutch BV



ARCHIV
Ausgabe 6 | 2023
Seite 158

Vorsorglich
Freistellungs-
bescheinigung beim
BZSt beantragen

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an
IWW Institut, Redaktion „PIStB“
Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen
Fax: 02596 922-80, E-Mail: pistb@iww.de
Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der
IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg
Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de
Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg
IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX

IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter pistb.iww.de finden Sie

- Downloads (Sonderausgaben)
- Archiv (alle Beiträge seit 1999)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren, schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „PIStB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „PIStB“ auch auf facebook.com/pistb.iww

NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf iww.de/newsletter:

- PIStB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren

SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

PRAXIS INTERNATIONALE STEUERBERATUNG (ISSN 1438-8375)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99, E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönnig (Chefredakteur); StB Dipl.-Kffr. Gesa Dreier (Redakteurin, verantwortlich)

Ständige Autoren | Prof. Dr. Dieter Endres, Frankfurt; Dr. Constantin Frank-Fahle, Dubai; RA Prof. Dr. Ralf Jahn, Würzburg; RA Dr. Marc Jülicher, FASteuerrecht, Bonn; StB Dr. Christian Kahlenberg, Frankfurt (Oder); StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler, Freiburg; RiFG Dr. Volker Kreft, Bielefeld; StB Heiko Kubaila MBA (Int. Taxation), Zürich; Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert, Frankfurt (Oder); Advokat Dr. Hubertus Ludwig, Basel; RA StB WP Dr. Georg Rosenbach, Düsseldorf; VRiFG a.D. Prof. Dr. Kay-Michael Wilke, Karlsruhe

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 30,30 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Zitierweise | Beispiele: „Müller, PIStB 11, 20“ oder „PIStB 11, 20“

Bildquellen | Titelseite: © Nichaphat - stock.adobe.com; Umschlagseite 2: Irma Korthals (Dreier), René Schwerdtel (Kreutzer)

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit | Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13, E-Mail: produktsicherheit@iww.de

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

PIStB Praxis Internationale Steuerberatung unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement erhält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter www.iww.de/anmelden

Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter www.iww.de/registrierung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.

☐ Angemeldet bleiben

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter **Mein Konto > Meine Aktivitäten** oder geben Sie den Link www.iww.de/kundencenter ein.

Kurzanleitung herunterladen unter:
www.iww.de/s7219