

## ICAP-Pilotprojekt der OECD – Ein neuer internationaler Betriebsprüfungsansatz

Die OECD hat am 23.01.2018 ein neues Pilotprojekt zur internationalen Weiterentwicklung von Betriebsprüfungen („International Compliance Assurance Programme“ – ICAP) gestartet. Mit diesem Projekt soll ein Programm für eine multilaterale, kooperative steuerliche Risikobeurteilung von großen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen geschaffen werden, um die Rechts- und Planungssicherheit für Unternehmen zu verbessern sowie mehr Effizienz bei grenzüberschreitenden Prüfungen zu erreichen. Deutschland nimmt bedauerlicherweise an diesem Pilotprojekt nicht teil.

**WP/StB Prof. Dr. Ulrich Prinz** und **M.Sc. Fabian Ludwig** sind für die WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH in Köln tätig.

**Kontakt:** [autor@der-betrieb.de](mailto:autor@der-betrieb.de)

### I. Ausgangslage: Zunehmende internationale Doppelbesteuerungsgefahren

Die Diskussion im internationalen Steuerrecht ist in den letzten Jahren durch die BEPS-Initiativen der OECD, EU-Umsetzungsmaßnahmen per Richtlinien (vgl. sog. Anti Tax Avoidance Directives ATAD I und ATAD II) und eine vielgestaltige deutsche Missbrauchsabwehrgesetzgebung (z.B. Einfügung von § 4i EStG mit Wirkung ab 01.01.2017) geprägt. Die OECD hat sich dabei als „neuer Standardsetzer“ präsentiert. Jeder Staat soll im internationalen Steuerrecht seinen „fairen Anteil“ an den Wertschöpfungsbeiträgen der multinational tätigen Unternehmen erhalten. Ein überzeugend klingender methodischer Ansatz; die Vorstellungen über einen „fair share“ könnten aber im Detail unterschiedlicher kaum sein.

Schaut man einmal auf die aktuelle Besteuerungsrealität, zeigt sich ein diametrales Bild. Die ab 01.01.2018 greifende Trump'sche Steuerreform („Tax Cuts and Jobs Act“, unterschrieben von Präsident Trump am 22.12.2017; zur Einordnung vgl. *Watrin*, Ubg 2018 S. 1; *Maywald*, DB 2018 S. 279) zur Umsetzung von „America first“ hat einen klar protektionistischen Angang. Auch das Brexit-geplagte UK plant eine signifikante Absenkung der Unternehmensteuerbelastung mit Attraktionskraft für international tätige Unternehmen. Das Unternehmensteuerrecht in Deutschland scheint dagegen „in Lethargie“ gefallen zu sein. Die Niedrigsteuerschwelle von 25% in der deutschen CFC-Gesetzgebung (§ 8 Abs. 3 AStG) ist ein deutlicher Beweis dafür.

Es wird immer offensichtlicher, dass die Exportnation Deutschland zunehmend Doppelbesteuerungsgefahren ausgesetzt ist, die zuletzt durch die Umsetzung des CbC-Reportings in § 138a AO „mit Händen zu greifen“ sind. Streitigkeiten vor allem um Verrechnungspreise, Funktionsverlagerungen und internationale IP-Gestaltungen münden immer öfter in langwierigen Verständigungs- und Schiedsverfahren mit ungewissem Ausgang. Die klassische deutsche Betriebsprüfungstradition gerät bei grenzüberschreitenden Vorgängen personell, zeitlich und inhaltlich zunehmend an ihre Grenzen. Jeder neue Fiskalansatz in der Kontrolle des Besteuerungsverhaltens der Unternehmen trifft auf eine positive Grundstimmung, sofern die Rechts- und Planungs-

sicherheit für die Unternehmen verbessert wird. EU-weite Joint Audits werden deshalb kurzfristig stärkere praktische Bedeutung erlangen; die Bemühungen der Unternehmen um prospektiv wirkende APAs im Bereich grenzüberschreitender Verrechnungspreisgestaltung sind in den letzten Jahren deutlich intensiviert worden. Kürzlich hat nun die OECD ein neues Pilotprojekt zur internationalen Weiterentwicklung von Betriebsprüfungen gestartet, das auch für Deutschland von großem Interesse sein dürfte. Die Rede ist von dem ICAP-Pilotprojekt mit einem „Tax Assurance-Ansatz“, das nachfolgend kurz beschrieben wird. Allerdings steht hier Deutschland etwas abseits, da es lediglich über einen Beobachterstatus verfügt.

### II. Das neue ICAP-Pilotprojekt

Am 23.01.2018 hat die OECD den Start des Pilotprogramms „International Compliance Assurance Programme“ (ICAP) bekanntgegeben. Dieses Pilotprojekt wird vom OECD Forum für Steuerverwaltung (FTA) geleitet und konzentriert sich auf die multilaterale, kooperative steuerliche Risikobeurteilung von großen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen (MNEs). Die Ziele von ICAP sind die Schaffung zunehmender Rechts- und Planungssicherheit für Unternehmen sowie mehr Effizienz bei grenzüberschreitenden Prüfungen. An dem Programm nehmen acht Staaten teil (Australien, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, Niederlande, Spanien und USA). Deutschland war ursprünglich als weiterer Staat für das Projekt angedacht. Eine Teilnahme kam vermutlich aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken – worin auch immer diese im Detail bestanden haben mögen –, ggf. auch unterschiedlicher Interessenlagen innerhalb der FinVerw. zunächst nicht in Betracht.

ICAP ist ein Programm, an dem sich Stpfl. und Steuerverwaltungen freiwillig beteiligen können. Die Unternehmen stellen den Steuerverwaltungen länderspezifische „Country by Country“ (CbC) Reports (vgl. auf nationaler Ebene § 138a AO, eingefügt durch Gesetz vom 20.12.2016, BGBl. I 2016 S. 3000) und weitere steuerlich relevante Informationen zur Verfügung. Anhand dieser Informationen soll dann eine offene Diskussion zwischen dem Unternehmen und den teilnehmenden Steuerverwaltungen über steuerliche Risiken stattfinden. Hierbei werden insb. Risiken aus den Bereichen der Verrechnungspreise/Betriebsstätten und andere spezifische Risiken, die sich z.B. aus dem CbC-Report ergeben, analysiert („the covered risks“). Ziel dieses Austausches ist eine Einordnung der geprüften Risikobereiche in „Low Risk“ und „Not Low Risk“-Positionen (Entwicklung von Risikoprofilen). Sofern sich das Unternehmen und die Verwaltungen im Rahmen der Risikoprüfung auf den „Low Risk“-Status für die untersuchten Bereiche einigen, erhalten die Unternehmen einen „Outcome Letter“, welcher ihnen zusichert, dass sie den Status „Low Risk“ haben und folglich für eine bestimmte Zeit nicht oder zumindest nicht in den untersuchten Risikobereichen geprüft werden. ICAP ist somit nur MNEs zugänglich, die ihren Sitz in den beteiligten Ländern haben und die im Rahmen der Risikobewertung ein niedriges bzw. mittleres Risiko vorweisen können. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass ein „Outcome Letter“ nicht die rechtliche Verbindlichkeit eines „Advance Pricing Agreement“ (APA) erreicht. Details der rechtlichen Bindungswirkung des „Outcome Letter“ werden sicherlich

noch weiter aufgefächert werden müssen (Abgrenzung zu einer verbindlichen Auskunft, § 89 Abs. 2 AO). Wie viele Unternehmen sich tatsächlich an dem Programm beteiligen werden, bleibt letztlich abzuwarten.

### III. Der Prozess zur Risikobewertung und das ICAP-Handbuch

Im Rahmen einer Orientierungssitzung wurde jüngst ein Handbuch veröffentlicht, welches weitere Details zu ICAP und zum Verfahren bereitstellt (s. auch WTS Tax Weekly, #4/2018). Die im Handbuch enthaltenen Informationen werden im weiteren Prozess laufend aktualisiert mit dem Ziel, ein ICAP-Betriebshandbuch zu erarbeiten. Im Folgenden wird der ICAP-Prozess zur Risikobewertung kurz dargestellt:

Der ICAP-Prozess umfasst zwei Risikobewertungsstufen. Abhängig von der Risikoeinstufung können die beiden Stufen aufeinanderfolgen oder bereits nach der ersten Phase beendet werden.

#### 1. Erste Risikobewertungsstufe

In einer Einführungsphase (von sechs Wochen) erfolgt die Bereitstellung eines Dokumentenpakets (s.o.) des Unternehmens an die teilnehmenden Finanzverwaltungen. Welche Staaten teilnehmen, ist je nach grenzüberschreitender Verflechtung des Unternehmens individuell festzulegen. Nach einer ersten Risikoanalyse sowie einem gemeinsamen Workshop („pre assessment workshop“) der Verwaltungen findet ein erstes Meeting mit dem jeweiligen Unternehmen statt („kick-off-meeting“).

Im Anschluss an das Meeting führen die Verwaltungen innerhalb von acht Wochen eine erste Risikobewertung der Stufe 1 durch – „Level 1 Risk Assessment“ (ggf. vier/acht weitere Wochen bei mehr Zeitbedarf/Informationsbedarf bzw. drei weitere Wochen für eine steuerliche Risikoabsicherung). Am Ende des Prozesses erfolgt eine Ergebnisbesprechung zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung. Wird in dieser Phase eine Einigung bezüglich eines „No Risk“ oder „Low Risk“-Status erzielt, stellen die Verwaltungen dem Unternehmen die „Outcome Letter“ aus. Wird zu diesem Zeitpunkt hingegen keine Vereinbarung erreicht, so werden keine „Outcome Letter“ ausgestellt und die Stufe 2 der Risikobewertung wird eröffnet.

#### 2. Zweite Risikobewertungsstufe

Die Risikobewertung der Stufe 2 beinhaltet eine detailliertere Überprüfung, die bis zu einem Zeitraum von etwa fünf Monaten dauern kann. Zunächst treffen sich Unternehmen und Finanzverwaltung sowie Finanzverwaltungen untereinander erneut, um den Zeitrahmen für die zweite Phase festzulegen. Wird dann innerhalb der zweiten Phase Einigung erzielt, stellen die Verwaltungen dem Unternehmen die „Outcome Letter“ aus. Ggf. werden in diesen Schreiben verbleibende Risiken (die ggf. nicht abgesichert werden) festgehalten.

Der Beginn von ICAP ist im Ergebnis ein weiterer Schritt zu einem multilateralen Betriebsprüfungsansatz, der bereits vorhandene Prozesse wie Joint Audits und bi- und multilaterale APAs ergänzt. Für eine tiefergehende Beschreibung des Programms wird auf das Handbuch der OECD verwiesen.

### IV. Zusammenfassende Einordnung von ICAP

Auf der einen Seite sind die Personalreserven für umfangreiche Bp-Kontrollmaßnahmen der Finanzverwaltung ebenso begrenzt wie die der Unternehmen zu deren Abwicklung und Begleitung. Auf der anderen Seite steigt der Druck zur zeitnahen Bp gerade auch mit Blick auf die zunehmend globalisierte und verflochtene deutsche Wirtschaft. Das neue ICAP-Pilotprojekt ist daher gerade auch für die stark exportorientierte deutsche Wirtschaft von großem Interesse. Umso mehr verwundert die „deutsche Passivität“. Klar konstatieren muss man allerdings, dass ICAP – anders als die traditionelle Bp – einen mehr konsensualen Kontrollansatz (enhanced relationship) verfolgt, der nicht zuletzt auf gegenseitigem Vertrauen von Finanzverwaltung und Unternehmen beruht sowie zudem vergangenheitsorientierte Kontrolle und Absicherung zukünftiger Gestaltungen verbindet. Dieser neue „Tax Assurance-Ansatz“ fügt sich ein in die verwaltungsseitigen Risikomanagementsysteme mit ausgefeilten Risikoprofilen und in die neuen Entwicklungen zur Bedeutung von Tax Compliance Management-Systemen der Unternehmen (vgl. BMF-Schreiben zu § 153 AO vom 23.05.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, BStBl. I 2016 S. 490 = DB 2016 S. 1228). Auf jeden Fall sollte das ICAP-Projekt auch aus deutscher Sicht eng und im Grundsatz positiv begleitet werden. Vergangenheitsorientierte Bp (zu den Erfahrungen mit der steuerlichen Außenprüfung aus Beratersicht vgl. *Prinz*, Ubg 2018 S. 36) in wichtigen internationalen Wirtschaftssegmenten und zukunftsgerichtete APAs insb. wegen Verrechnungspreisgestaltungen werden auch im Interesse der Rechts- und Planungssicherheit der Unternehmen „ein Stück weit“ zusammengeführt.

#### Redaktionelle Hinweise:

- Zu weiteren Details zu ICAP und zum Verfahren vgl. <http://hbfm.link/3169> [letzter Abruf: 16.02.2018];
- zur Bedeutung der US-Steuerreform für ausländische Investoren vgl. *Maywald*, DB 2018 S. 279 = DB1260265;
- zum steuerlichen internen Kontrollsystem und der damit verbundenen Chance für einen Cooperative-Compliance-Ansatz vgl. *Esterer/Eisgruber*, DB 2017 S. 986 = DB1236802;
- zum Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz vgl. *Schreiber/Greil*, DB 2017 S. 10 = DB1226158.