STEUERN UND WIRTSCHAFTSRECHTLICHE BERATUNG

NEUE REGELUNGEN ZUR GEWINNERMITTLUNG VON BETRIEBSSTÄTTEN

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz[1] hat der Gesetzgeber Änderungen betreffend die Betriebsstättengewinnermittlung in das Außensteuergesetz aufgenommenen. Ziel war es, den 2010 veröffentlichten überarbeiteten OECD-Ansatz zur Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 OECD Musterabkommen („**OECD-MA 2010**"), den sog. **Separate Entity Approach** oder auch **Authorized OECD Approach („AOA")**, in nationales Recht umzusetzen.

Wir erläutern Ihnen zunächst die Neuregelung und zeigen dann anhand einiger Beispiele die Folgen fiktiver Transaktionen bei der Betriebsstättengewinnermittlung auf.

Der Zwei-Stufen Ansatz der OECD

Die Grundidee des AOA besteht darin, dass ausländische Betriebsstätten für steuerliche Zwecke hinsichtlich ihrer Leistungsbeziehungen zu anderen Unternehmensteilen wie völlig selbständige und unabhängige Unternehmen behandelt werden. Die Ermittlung der Betriebsstätteneinkünfte erfolgt gemäß AOA in einem **zweistufigen Verfahren.**[2]

In einem ersten Schritt ist im Rahmen einer Hilfs- und Nebenrechnung für die Betriebsstätte eine Art Bilanz einer fiktiven Tochtergesellschaft zu erstellen. Hierzu sind der Betriebsstätte Wirtschaftsgüter, Forderungen, „Eigenkapital" und Verbindlichkeiten zuzuordnen, die in die Bilanz aufgenommen werden müssen. Basis hierfür ist eine Funktionsanalyse, die die im Einheitsunternehmen ausgeübten Personalfunktionen (sog. ***Significant People Functions***) entweder der Betriebsstätte oder dem Stammhaus zuordnet. Berücksichtigt wird insbesondere, wer die maßgebenden Entscheidungen trifft (sog. ***Active Decision Making***). Auf dieser Basis werden dann im Anschluss die Wirtschaftsgüter entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet. Werden z.B. bestimmte Funktionen im Zusammenhang mit einem immateriellen Wirtschaftsgut durch eigenes Personal der Betriebsstätte ausgeübt und entsprechende Entscheidungen im Hinblick auf das immaterielle Wirtschaftsgut von diesen Personen getroffen, so ist das Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen.

Grundlegende Fragen der Zuordnung sollen in einer Rechtsverordnung geregelt werden. Den Entwurf einer entsprechenden „Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV-E)" hat das BMF am 5.8.2013 veröffentlicht.[3]

Ein weiterer wichtiger Aspekt der neuen Regelungen zur Betriebsstättengewinnermittlung ist die Aufgabe der sog. **„Zentralfunktion des Stammhauses"**: Dies kann zu einer Neuzuordnung von Wirtschaftsgütern führen. Bisher wurden der Verwaltungsmeinung[4] zufolge gewisse Wirtschaftsgüter „pauschal" dem Stammhaus zugeordnet. Wenn diese Wirtschaftsgüter auf Basis der entsprechenden Personalfunktionen nun erstmals der Betriebsstätte zugeordnet werden, kommt es zur Überführung des entsprechenden Wirtschaftsgutes. Hierbei besteht die Gefahr, dass stille Reserven aufgedeckt werden. Werden z.B. bestimmte Entscheidungen im Zusammenhang mit einem Auftrag in der Betriebsstätte getroffen, so sind der entsprechende Umsatz und die zugrunde liegende Forderung der Betriebsstätte zuzuordnen. Andernfalls wäre der Umsatz dem Stammhaus zuzuordnen und die Betriebsstätte würde nur als eine Art „Subunternehmer des Stammhauses" auftreten.

ÜBER BDO

BDO ist die führende mittelständische Gesellschaft für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahe Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory Services in Deutschland.

An 24 Standorten in Deutschland betreuen wir mit über 1.900 Mitarbeitern national und international agierende Unternehmen unterschiedlicher Branchen und Größenordnungen.

www.bdo.de

KONTAKT

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Andrea Bilitewski
Partnerin
Leiterin Fachbereich Umwandlungs- und Transaktionsberatung
Hamburg
Telefon: +49 40 30293 - 209
andrea.bilitewski@bdo.de

Dr. Dirk Elbert
Partner
Leiter Fachbereich
Internationales Steuerrecht
Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-438
dirk.elbert@bdo.de

[1] § 1 Abs. 4 bis 6 AStG i.d.F. durch Art. 6 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013, BGBl 2013 I S. 1809
[2] Einzelheiten sind im „2010 REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS" der OECD vom 22.7.2010 enthalten.
[3] Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2013-08-05-Betriebsstaettengewinnaufteilungsverordnung.pdf?__blob=publicationFile&v=1
[4] Tz. 2.4 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BMF-Schreiben vom 20.12.1999, BstBl 1999 I, 1122)

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen. BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.
BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

03/2014

In einem **zweiten Schritt** sind die Geschäftsvorfälle zu betrachten. Dabei sind fiktive Innentransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten (sog. ***Dealings***) zu berücksichtigen, als fänden sie zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft statt. Für die Bestimmung der Fremdüblichkeit sind die Verrechnungspreismethoden anzuwenden, die auch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft Anwendung finden.

Wesentliche Konsequenz dieser Selbständigkeitsfiktion ist, dass der Betriebsstättengewinn nicht durch das Gesamt-Unternehmensergebnis begrenzt ist, sondern der Betriebsstätte auch ein Gewinn zugerechnet werden kann, obwohl das Unternehmen als Ganzes keinen Gewinn erzielt hat. Ebenso kann die Anwendung des AOA dazu führen, dass einer Betriebsstätte Gewinne zu einem Zeitpunkt zugeordnet werden, zu dem das Unternehmen als Ganzes noch gar keinen Gewinn erzielt hat. Nicht zuletzt wegen dieser vorgezogenen Besteuerung hat der AOA bereits heftige Kritik erfahren. Insbesondere wegen der Missachtung des Realisationsprinzips stellt sich die Frage, inwieweit die Regelungen des AOA mit verfassungs- und europarechtlichen Aspekten vereinbar sind. Zur weiteren Erläuterung haben wir Ihnen einige Beispielsfälle mit Lösungshinweisen zusammengestellt, um die Konsequenzen aus der Umsetzung des AOA in nationales Recht zu illustrieren.

Erstmalige Anwendung

Bisher enthalten nur wenige der neueren deutschen DBA z.B. mit den Niederlanden, Luxemburg und Liechtenstein bereits dem AOA entsprechende Regelungen in Bezug auf Unternehmensgewinne. Auch die bereits 2006 unterzeichnete Änderung des DBA-USA basiert in Teilen auf dem neuen Ansatz und verweist auf die OECD Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen.

Trotz der noch ausstehenden Umsetzung in den meisten deutschen DBA soll die neue Regelung bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, Anwendung finden. Allerdings ist es unter der Voraussetzung, dass nachgewiesen wird, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend einem „alten" DBA geltend macht, möglich, sich auf die alten Regelungen zu berufen. Somit muss in allen Fällen, ab 1.1.2013 eine Hilfs- und Nebenrechnung i.S.d. AOA vorgenommen werden. In allen Fällen mit „altem" DBA ist zusätzlich eine Berechnung nach bisherigen Standards vorzunehmen, um eine Günstigerprüfung durchzuführen.

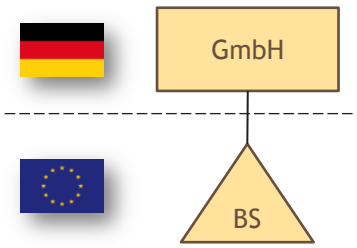
Handlungsempfehlung

Im Fall einer Auslandsbetriebsstätte sollte zunächst geprüft werden, inwieweit die bisher angewandte Methode der Gewinnabgrenzung von der Neuregelung abweicht (sog. ***Mapping***). In einem zweiten Schritt sollte festgestellt werden, ob im Betriebsstättenstaat das Betriebsstättenergebnis bereits unter Anwendung der AOA-Grundsätze ermittelt wird. Ist dies der Fall, sollte geprüft werden, welche Regelung günstiger ist, d.h. ob es sinnvoller ist, sich auf die Regelung des betreffenden bestehenden DBA zu berufen.

Bei der Ausgestaltung einer individuellen Lösung sind wir Ihnen gerne behilflich und stehen für weitere Informationen oder Fragen gerne zur Verfügung.

BEISPIELE FÜR FIKTIVE TRANSAKTIONEN BEI DER BETRIEBSTÄTTENGEWINNERMITTLUNG

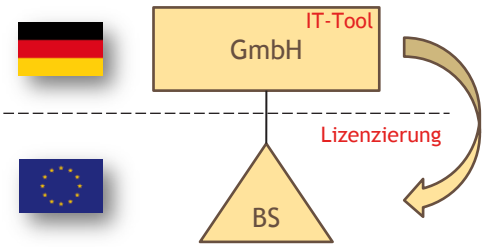
Fall 1: IT-Tools



Eine inländische GmbH unterhält eine ausländische Betriebsstätte in einem Staat, mit dem ein DBA besteht, welches die AOA-Grundsätze vorsieht. Stammhaus und Betriebsstätte nutzen beide ein IT-Tool in identischem Umfang (Umsatzvolumen von je EUR 20 Mio.). Die Entwicklung und Programmierung des Tools wurde durch die Informatiker, die in der GmbH beschäftigt waren, durchgeführt. Die Entwicklungskosten beliefen sich auf EUR 800.000. Der fremdübliche Lizenzsatz für die Nutzungsüberlassung eines solchen IT-Tools soll 2% des damit abgewickelten Umsatzvolumens betragen.

Vor Einführung des AOA war es möglich, sobald ein IT-Tool von Stammhaus und Betriebsstätte genutzt wurde, den Entwicklungsaufwand rein veranlassungsbezogen nach Kostenaufwand zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen (vgl. Betriebsstätten Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999 („BsVGr"), Tz. 2.7). Entsprechend könnten bei gleich großen Umsatzvolumina jeweils EUR 400.000 Betriebsausgaben im Stammhaus und in der Betriebsstätte berücksichtigt werden.

Steuerliche Behandlung gemäß neuem AOA:



Gemäß § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. vom 26.6.2013 ist das IT-Tool im ersten Schritt eindeutig dem Stammhaus zuzuordnen, da das IT-Tool durch Informatiker des Stammhauses entwickelt wurde (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 1 BsGaV-E). Im zweiten Schritt ist zu überprüfen, inwieweit Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bestehen. Diese Leistungsbeziehungen müssen anschließend fremdüblich vergütet werden. Folge ist, dass die Betriebsstätte ein jährliches Nutzungsentgelt in Höhe von EUR 400.000 (2% von EUR 20 Mio.) zu zahlen hat.

Sofern das IT-Tool bisher aufgrund der gemeinsamen Kostentragung anteilig sowohl dem Stammhaus als auch der Betriebsstätte zugeordnet war, stellt sich die Frage, ob der Anteil der Betriebsstätte auf das Stammhaus unter Aufdeckung der stillen Reserven zu übertragen ist. Unter gewissen Voraussetzungen ist allerdings gem. § 6 Abs. 4 Satz 2 BsGaV-E auch eine anteilige Zuordnung möglich.

Fall 2: Überführung von Umlaufvermögen in eine ausländische Vertriebsbetriebsstätte

Ein inländisches Stammhaus hat eine Betriebsstätte in einem ausländischen DBA Staat, in dem der AOA Anwendung findet. Im Stammhaus wird ein Produkt für EUR 100.000 hergestellt und anschließend zur Lagerung und zum späteren Vertrieb in die Betriebsstätte überführt. Der Fremdvergleichspreis des Produkts soll EUR 150.000 betragen.

Vor Inkrafttreten von § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. vom 26.6.2013 würde einer Gewinnrealisierung vor Veräußerung des Wirtschaftsguts durch die Betriebsstätte nach herrschender Meinung das DBA entgegenstehen. Nach Umsetzung des AOA in nationales Recht führt die Überführung des Produkts zu einer Realisierung des Produktgewinns im Stammhaus in Höhe von EUR 50.000 und Anschaffungskosten in der Betriebsstätte von EUR 150.000, obwohl mit dem Produkt aus Sicht des Gesamtunternehmens tatsächlich noch kein Gewinn realisiert wurde. Soweit sich die ausländische Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedsstaat befindet, ist es allerdings möglich, in Höhe des entstehenden Übertragungsgewinns einen Ausgleichsposten gem. § 4g EStG zu bilden.

Weitere Probleme ergeben sich, wenn das Produkt später nur zu einem reduzierten Preis verkauft werden kann oder vor seiner Veräußerung untergeht. Vor Umsetzung des AOA wäre es zu keiner Gewinnrealisierung gekommen. Nach Umsetzung des AOA ist ein Gewinn im Stammhaus steuerlich zu erfassen, der selbst bei einer späteren Veräußerung des Wirtschaftsguts aus Sicht des Gesamtunternehmens nicht realisiert wird.

Fall 3: Fiktive Darlehensbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Nutzt eine ausländische Betriebsstätte Eigenmittel des Unternehmens, so konnten ihr vor Inkrafttreten von § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. vom 26.6.2013 gemäß Tz 3.3 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen keine fiktiven Zinsen belastet werden. Nach Umsetzung des AOA ist einer ausländischen Betriebsstätte nach § 13 Abs. 1 BsGaV-E nur eine Mindestkapitalausstattung zuzuordnen. In einem zweiten Schritt ist ein Fehlbetrag zwischen Aktiva und Kapital sowie den direkt zuordenbaren Passiva mit den übrigen Passiva des Unternehmens aufzufüllen. Sind jedoch im Gesamtunternehmen keine übrigen Passiva vorhanden, muss unseres Erachtens gemäß § 16 BsGaV-E eine fiktive Darlehensbeziehung angenommen werden. Konsequenterweise müssten dann zwischen Stammhaus und Betriebsstätte für steuerliche Zwecke fiktive Zinsaufwendungen und -erträge in fremdüblichem Umfang in die steuerliche Gewinnermittlung einbezogen werden.

Fall 4: Geschäftsführer ist für Stammhaus aber auch für Betriebsstätte tätig

Ein Problem entsteht auch dann, wenn ein Geschäftsführer eines Unternehmens, das sein Stammhaus im Inland und eine Betriebsstätte im DBA-Ausland hat, neben seinen Tätigkeiten für das Stammhaus auch Leistungen für die Betriebsstätte ausführt, die nicht im Interesse des Gesamtunternehmens sind, sondern klar der Betriebsstätte zugeordnet werden müssten.

Vor Inkrafttreten von § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. vom 26.6.2013 war strittig, ob auf Grundlage einer Art. 7 Abs. 3 DBA OECD-MA a.F. entsprechenden DBA-Regelung nur die Kosten zugeordnet oder ob diese inklusive eines Gewinnzuschlags an die Betriebsstätte belastet werden konnten.

Nach Umsetzung des AOA in nationales Recht sind die im Stammhaus für die Betriebsstätte erbrachten Leistungen als Dienstleistungen zu qualifizieren, für die ein fremdübliches Entgelt zu zahlen ist, § 16 Abs. 1 BsGaV-E.