

beleuchtet

7. Februar 2017

Betriebsstättengewinnaufteilung aus Sicht des BMF

http://docs.bepartners.pro/2016-12-22-BMF_BsGa.pdf

Noch kurz vor Weihnachten des Jahres 2016 hat das BMF die lange erwarteten Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (VWG BsGa) veröffentlicht. Das mit 186 Seiten recht umfangreiche BMF-Schreiben soll die mit Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz aus 2013 eingeführte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG konkretisieren und die Vorschriften der in diesem Zusammenhang in 2014 ergangenen Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) erläutern, welche für Wirtschaftsjahre gilt, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen.

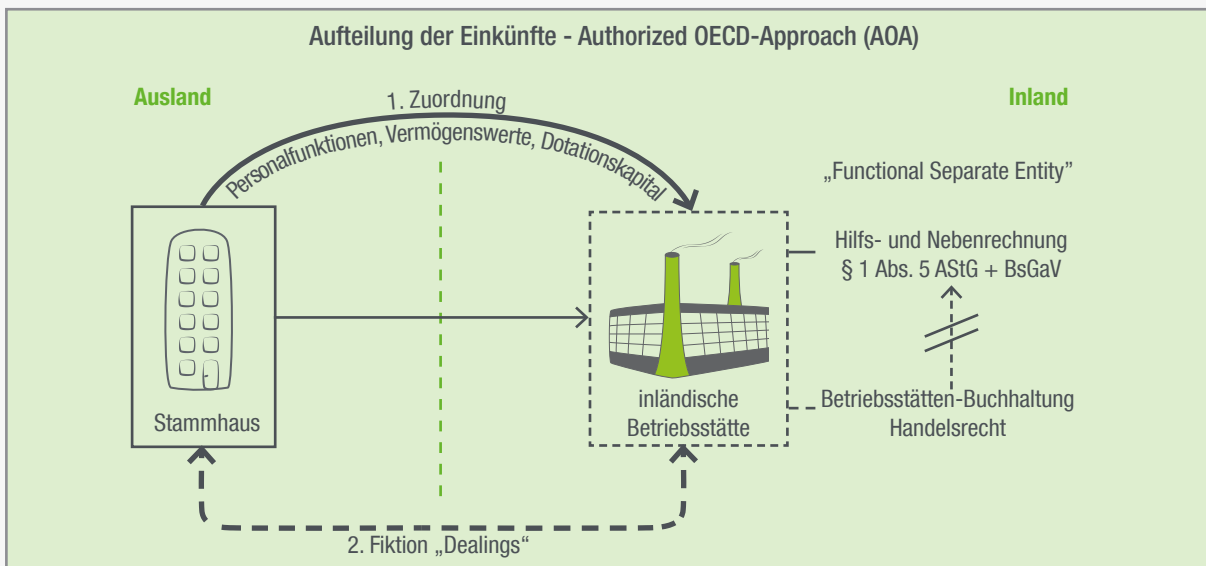
Unterhält ein Unternehmen in einem anderen Staat eine Betriebsstätte, gilt es die Einkünfte zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte aufzuteilen. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen, ist hierbei nach § 1 Abs. 5 AStG der Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden, wonach der Betriebsstätte unter Zugrundelegung der

Selbständigkeitsfiktion (sog. Functionally Separate Entity Approach) die Gewinne zuzurechnen sind, die sie erzielen würde, wenn sie ein selbständiges und eigenständiges Unternehmen wäre. Die Regelung basiert auf dem sog. Authorized OECD Approach (AOA) und dem OECD-Betriebsstättenbericht vom 22. Oktober 2010.

Das nunmehr ergangene in sechs Abschnitte gegliederte BMF-Schreiben VWG BsGa bildet das vorerst letzte Kapitel der aufwendigen Umsetzung der OECD-Vorgaben zur Betriebsstättengewinnabgrenzung in innerstaatliches Recht. Im Folgenden werden die wesentlichen Regelungsbereiche des Schreibens und die sich daraus für die Einkünfteaufteilung und -ermittlung von in- und ausländischen Betriebsstätten ergebenden Konsequenzen kurz beleuchtet.

Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen

Abschnitt 1 des BMF-Schreibens VWG BsGa stellt unter Bezugnahme auf den OECD-Betriebsstättenbericht Regelungsziel und -inhalt der gesetzlichen Regelung der





Betriebsstättengewinnaufteilung dar. Ferner wird der Anwendungsbereich und die Systematik zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die grenzüberschreitende Ermittlung der Einkünfte einer Betriebsstätte erläutert und bestimmte relevante Begriffe definiert. Demnach sind gemäß dem AOA einer Betriebsstätte die Gewinne (was begrifflich Verluste miteinschließt) zuzuordnen, die sie – insbesondere in ihren wirtschaftlichen Beziehungen (sog. Dealings) mit dem übrigen Unternehmen – erzielen würde, wenn sie ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen wäre. Hierbei wird die Betriebsstätte weitgehend einem nahestehenden Unternehmen gleichgestellt. Es gilt daher zu entscheiden, welche Funktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken des Unternehmens der Betriebsstätte zuzuordnen sind und welcher Anteil des Eigenkapitals des Unternehmens (Dotationskapital) bei der Betriebsstätte zu berücksichtigen ist. Mangels rechtlicher Selbstständigkeit der Betriebsstätte muss im Betriebsstättenfall auf einen wirtschaftlichen Vorgang abgestellt werden, aus dem dann eine anzunehmende schuldrechtliche Beziehung resultiert.

Trotz der weitgehenden Annäherung von Betriebsstätten und verbundenen Unternehmen bzw. nahestehenden Personen bei der Gewinnermittlung, verbleiben vor dem Hintergrund der Tatsache, dass eine Betriebsstätte zivilrechtlich unverändert einen untrennbaren Teil des Unternehmens darstellt, systematische Unterschiede.

Anwendungsbereich

Die Grundsätze zur Prüfung der Anwendung des Fremdvergleichs gelten in allen grenzüberschreitenden Fällen sog. „einfacher Betriebsstätten“ unabhängig davon, ob im jeweiligen Fall ein DBA anwendbar ist oder nicht. Allerdings ist zu beachten, dass in Fällen in denen zwar eine Betriebsstätte nach § 12 AO aber nicht nach dem jeweils einschlägigen DBA besteht, der § 1 Abs. 5 AStG, die BsGaV und die Vorschriften des BMF-Schreibens nicht anzuwenden sind, da mangels DBA-Betriebsstätte keine Gewinnermittlung durchzuführen ist. § 1 Abs. 5 AStG und die BsGaV sind Einkünftekorrekturvorschriften, die nur zu einer Erhöhung der inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen oder zur Minderung der ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen führen, diese aber nicht begründen können. Das BMF-Schreiben gilt nur für Betriebsstätten iSd § 1 Abs. 5 AStG, die Bestandteil eines Unternehmens sind (einfache Betriebsstätten), nicht dagegen für sog. Mitunternehmerbetriebsstätten, die im Rahmen der steuerlichen Einkünftezurechnung beim Mitunternehmer fingiert werden.

Auch die steuerliche Gewinnermittlung beschränkt Steuerpflichtiger, die im Inland keine Betriebsstätte unterhalten, ist von den Vorschriften des BMF-Schreibens nicht betroffen. Damit sind beispielsweise ausländische Körperschaften, die

eine im Inland gelegene Immobilie halten – was idR nicht zur Begründung einer inländischen Betriebsstätte führt – vom Anwendungsbereich des BMF-Schreibens nicht erfasst.

Besondere Aufzeichnungspflichten (Hilfs- und Nebenrechnung)

Abschnitt 2 stellt den Schwerpunkt des Schreibens dar. Die einzelnen Vorschriften der BsGaV werden erläutert und mit Beispielen veranschaulicht.

Ausgangspunkt für die Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte ist nach § 1 BsGaV die Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte als Teil des Unternehmens. Darauf aufbauend ist eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen, um für die identifizierten Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte mit nahestehenden Personen und dem übrigen Unternehmen Verrechnungspreise zu bestimmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Zur Bestimmung der Verrechnungspreise sind weiterhin alle innerstaatlichen und international anerkannten Verrechnungspreisregeln einschließlich der Grundsätze für Kostenumlagen anwendbar. § 1 Abs. 3 AStG nennt hier die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode als vorrangig anzuwendende Verfahren.

Von zentraler Bedeutung ist die in § 3 BsGaV geregelte Hilfs- und Nebenrechnung, die der steuerlichen Ergebnisrechnung der Betriebsstätte dient. Sie ist grundsätzlich zum Beginn eines Wirtschaftsjahres aufzustellen, während des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und zum Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen. Spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung muss diese erstellt sein.

Für die Zuordnung des Dotationskapitals und der übrigen Passivposten enthält die BsGaV in den §§ 12 bis 14 von den inländischen Regeln für die steuerliche Gewinnermittlung abweichende Regelungen. Die Ermittlung des der Betriebsstätte zuzuordnenden Dotationskapitals hat im Falle inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen grundsätzlich nach der funktions- und risikobezogenen Kapitalaufteilungsmethode und im umgekehrten Fall grundsätzlich nach der Mindestkapitalausstattungsmethode zu erfolgen. Das in der inländischen Handelsbilanz der inländischen Betriebsstätte tatsächlich ausgewiesene Kapital stellt lediglich die Mindesthöhe des zuzuordnenden Dotationskapitals dar. Im umgekehrten Fall gilt das in der ausländischen Handelsbilanz der ausländischen Betriebsstätte tatsächlich ausgewiesene Kapital als Höchstbetrag des zuzuordnenden Dotationskapitals. Die übrigen Passivposten sind grundsätzlich nach der direkten Methode zuzuordnen, wobei die Passivposten zu ermitteln sind, die im unmittelbaren Zusammenhang mit den der Betriebsstätte zugeordneten Vermögenswerten sowie mit den ihr zugeordneten Chancen und Risiken stehen. Übersteigt die Summe der übrigen Passivposten den Betrag,



der neben den auszuweisenden Risiken und des Dotationskapitals für eine Zuordnung verbleibt, sind die direkt zuordnungsfähigen Passivposten anteilig zu kürzen. Verbleibt ein Fehlbetrag an Passivposten, so ist dieser nach der Methode der indirekten Zuordnung mit den übrigen Passivposten des Unternehmens aufzufüllen.

Eine für die Betriebsstätte gegebene Buchführungspflicht oder die freiwillige Führung von Büchern befreit nicht von der Verpflichtung zur Führung einer Hilfs- und Nebenrechnung, vielmehr können die Unterlagen der Finanzbuchhaltung nach Auffassung der Finanzverwaltung lediglich Ausgangspunkt für die Hilfs- und Nebenrechnung sein und nur unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls einer solchen Berechnung entsprechen.

Bestandteile der Hilfs- und Nebenrechnung sind neben den der Betriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerten das Dotationskapital und die übrigen Passivposten. Aufgrund der fiktiven Behandlung als selbständiges Unternehmen können hier auch Posten zu erfassen sein, die bisher weder in der Bilanz noch in der Hilfs- und Nebenrechnung zu erfassen waren wie beispielsweise ein im übrigen Unternehmen selbst geschaffener immaterieller Wert, der anschließend der Betriebsstätte zuzuordnen ist bzw. umgekehrt, und damit in Zusammenhang stehende fiktive Betriebseinnahmen und -ausgaben.

Des Weiteren werden anhand praktischer Beispiele die Grundsätze und Besonderheiten zur Zuordnung von Personalfunktionen und die Zuordnung der unterschiedlichen Arten von Wirtschaftsgütern sowie die Zuordnung von Geschäftsvorfällen und Chancen und Risiken dargestellt und erläutert. Abschließend werden in Abschnitt 2 die branchenspezifischen Vorschriften der BsGaV für Bank- und Versicherungsbetriebsstätten, Bau- und Montage- sowie Förderbetriebsstätten und den Ständigen Vertreter erläutert und anhand praktischer Beispiele veranschaulicht.

Anwendungszeitpunkt, Übergangsregelungen und Anwendbarkeit früherer BMF-Schreiben

Abschnitt 3 beinhaltet insbesondere die Sichtweise der Finanzverwaltung zur Anwendung des § 1 Abs. 5 S. 8 AStG, der den jeweils einschlägigen DBA-Regelungen einen Vorrang gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem Abkommen ausübt und deshalb die Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Hierbei wird zunächst zwischen DBA, die eine Regelung enthalten, die Art. 7 OECD-MA entspricht und DBA mit OECD-Mitgliedstaaten, die eine Regelung enthalten, die Art. 7 OECD-MA 2008 entspricht (alte Abkommen) unterschieden. Allerdings kommt die Finanzverwaltung in beiden Fällen zu dem Ergebnis, dass der andere Staat der Hand-

lung nach § 1 Abs. 5 AStG, nach der BsGaV und nach dem BMF-Schreiben folgt. Für Fälle der alten Abkommen stützt die Finanzverwaltung ihre Auffassung unter Zugrundelegung der sog. dynamischen Auslegung – die vom BFH abgelehnt wird (BFH vom 25. November 2016, I R 50/14, DStR 2016, S. 954) – darauf, dass es unter den OECD-Mitgliedstaaten weiterhin anerkannt ist, eine Interpretation der betreffenden Regelung entsprechend dem OECD-Betriebsstättenbericht vorzunehmen, weil eine solche Interpretation deren Sinn und Zweck besser entspricht als der damalige OECD-Musterkommentar. § 1 Abs. 5 AStG und die BsGaV sind nach Auffassung der Finanzverwaltung insoweit in beiden Fällen anwendbar. Demnach kommt eine Anwendung des § 1 Abs. 5 S. 8 AStG in DBA-Fällen mit OECD-Mitgliedstaaten nicht in Betracht.

Für DBA mit Nicht-Mitgliedstaaten der OECD, die eine Regelung enthalten, die Art. 7 OECD-MA 2008 bzw. Art. 7 UN-MA entspricht, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung im Regelfall davon auszugehen, dass der andere Staat der Handhabung nach § 1 Abs. 5 AStG, der BsGaV und dem BMF-Schreiben auf der Grundlage der betreffenden Regelung im konkreten DBA nicht folgt. In diesem Fall kann das Unternehmen seine Betriebsstätteneinkünfte entsprechend dem damaligen Abkommensverständnis erklären, welches sich aus deutscher Sicht aus den VWG Betriebsstätten (BMF vom 24. Dezember 1999, IV B 4-S 1300-111/99, BStBl. I S. 1076) ergibt. Allerdings ist insoweit mit Abgabe der Steuererklärung im Inland auch die Steuererklärung, die im anderen Staat abgegeben wurde, einzureichen und der Steuerbescheid des anderen Staates vorzulegen. Außerdem muss in der Steuererklärung auf die Abweichung von § 1 Abs. 5 AStG hingewiesen werden und die Höhe der Abweichung quantifiziert werden. Ob und inwieweit diese Anforderungen praktikabel bzw. der nicht unerhebliche Mehraufwand zumutbar sind, soll an dieser Stelle dahingestellt bleiben.

Bedauerlich ist darüber hinaus die in Rz. 460 ff. geregelte grundsätzliche weitere Anwendbarkeit der VWG Betriebsstätten (a.a.O.), die nämlich nur insoweit nicht mehr gelten, als sie von § 1 Abs. 5 AStG, den Regelungen der BsGaV, dem BMF-Schreiben und den Regelungen der DBA überlagert werden. Zwar ist es grundsätzlich zu begrüßen, dass beispielsweise die als Anhang der VWG Betriebsstätten ausgestaltete Tabelle 1 zur Vergleichbarkeit der Rechtsformen internationaler Unternehmen weiterhin in der bisherigen Form gilt. Die parallele Anwendung erschwert jedoch die Handhabbarkeit der beiden für sich schon recht umfangreichen BMF-Schreiben weiter. Eine zusammengefasste Darstellung der Verwaltungsauffassung zur Betriebsstättengewinnermittlung oder zumindest eine konkrete Übersicht über die fortgeltenden Abschnitte der VWG Betriebsstätten wäre wünschenswert.



Erstes Fazit

Grundsätzlich ist es erfreulich, dass die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur Anwendung des § 1 Abs. 5 ASTG und der BsGaV in einem ausführlichen BMF-Schreiben erläutert. Abschließend bleibt jedoch festzuhalten, dass die VWG BsGa zwar zahlreiche Erläuterungen, Klarstellungen und diverse Beispiele beinhalten, das Schreiben insgesamt inhaltlich aber nur

begrenzt über das, was die BsGaV nebst Begründung selbst liefert, hinausgeht. Die Beispiele betreffen weitgehend nur einzelne Regelungsbereiche und sind vom Sachverhalt stets stark vereinfacht. Auch fallen sie in vielen Fällen einseitig zu Gunsten der Finanzverwaltung aus und lassen das Vorgehen zur Führung eines möglichen Entlastungsbeweises vermissen.

bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Dr. Carsten Bödecker

Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51

Fax +49 211 946847-01

carsten.boedecker@bepartners.pro



Carsten Ernst

Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52

Fax +49 211 946847-01

carsten.ernst@bepartners.pro



Alexander Skowronek

Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-62

Fax +49 211 946847-01

alexander.skowronek@bepartners.pro



Silvan Hussien

Steuerberater

Tel. +49 211 946847-58

Fax +49 211 946847-01

silvan.hussien@bepartners.pro