

Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung

1. Am 18. März 2016 hat das Bundesministerium der Finanzen den Entwurf (BMF) der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung veröffentlicht. Vorbehaltlich eventueller Änderungen in der endgültigen Fassung sollen diese die Gewinnermittlung für ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen und für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 2015 regeln. Die äußerst umfangreichen Verwaltungsgrundsätze führen zu einer deutlichen Verkomplizierung der Betriebsstätten Gewinnermittlung. Andererseits sucht das BMF, die Betriebsstättenbesteuerung handhabbar zu gestalten. So sollen beispielsweise Zuordnungsspielräume der Unternehmen anerkannt und Doppelbesteuerungen aufgrund (aufgezwungener) Vertreterbetriebsstätten verringert werden. Die Verwaltungsgrundsätze werden auch erhebliche Bedeutung für die internationale Steuerplanung erlangen.
2. Der Entwurf bekräftigt den „Autorisierten OECD-Ansatz“ zur Betriebsstätten Gewinnermittlung wie bereits in § 1 Abs. 5 AStG und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) vorgesehen. Demnach ist eine Betriebsstätte wie ein rechtlich selbständiges Unternehmen zu behandeln und interne Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus und Betriebsstätte führen zur Gewinnrealisierung. Die tatsächliche Rechtseinheit zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wird nur ausnahmsweise berücksichtigt, zum Beispiel indem die Finanzverwaltung bei Stammhaus und Betriebsstätte dieselbe Kreditwürdigkeit unterstellt.
3. Längst nicht alle Staaten praktizieren den Autorisierten OECD-Ansatz. Es kann daher zur Doppelbesteuerung kommen, beispielsweise durch unterschiedliche Gewinnzumessungen zu einer Vertreterbetriebsstätte oder durch die Nichtanerkennung einer Lizenzgebühr für immaterielle Wirtschaftsgüter.

Der Entwurf unterscheidet hier drei Fallgruppen:

- Das Doppelbesteuerungsabkommen entspricht dem aktuellen OECD-Musterabkommen (OECD-MA 2010) (nachfolgend unter 3.1)
- Das Doppelbesteuerungsabkommen entspricht dem früheren OECD-Musterabkommen (OECD-MA 2008) (nachfolgend 3.2)
- Der Betriebsstättenstaat ist nicht Mitglied der OECD, das Doppelbesteuerungsabkommen entspricht OECD-MA 2008 bzw. dem Musterabkommen der Vereinten Nationen (unter 3.3)



- 3.1 Der Entwurf spricht zunächst die einfachste Fallgruppe an, nämlich, dass das DBA eine Regelung entsprechend dem aktuellen Artikel 7 OECD-Musterabkommen enthält (z.B. DBA Lichtenstein, Luxemburg, Norwegen) oder der ausländische Staat durch offizielle Verlautbarungen zu erkennen gegeben hat, dass er im Verhältnis zu Deutschland den AOA anwenden will (wie die USA). Hier kann sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf den AOA stützen. Der in § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG vorgesehene Nachweis einer ansonsten drohenden Doppelbesteuerung wird nicht verlangt. Dies ist eine wichtige praktische Erleichterung für Unternehmen bei der Anwendung des AOA.
- 3.2 Bei OECD-Mitgliedsstaaten mit einem „alten Doppelbesteuerungsabkommen“, d.h. einem Doppelbesteuerungsabkommen in der Fassung des OECD-Musterabkommens 2008, geht das BMF-Schreiben davon aus, dass der andere Staat den AOA unterstützt. Kommt es zu einer Doppelbesteuerung, so will das BMF mit einem Verständigungsverfahren abhelfen. Problematisch erscheint dabei die Absicht, eine Lösung auf der Grundlage des OECD-Betriebsstättenberichts, also des AOA, anzustreben. Denn gerade dessen einseitige Anwendung hat zur Doppelbesteuerung geführt. Die Dienstanweisung könnte also Doppelbesteuerungen fördern.
- 3.3 Wiederum anders sollen Nutzungsüberlassungen immaterieller Werte behandelt werden. Der Steuerpflichtige soll seine Betriebsstätteneinkünfte auf Grundlage einer Kostenverrechnung ohne fiktive Lizenzgebühr ermitteln. Die Finanzverwaltung prüft dann, ob der ausländische Staat dem AOA folgt oder nicht.
4. Schließlich sieht der Entwurf vor, Betriebsstättengewinne in Staaten, die nicht OECD-Mitglied sind, deren DBA aber Artikel 7 des OECD-Musterabkommens 2008 bzw. Artikel 7 des UN-Musterabkommens entspricht, nach den früheren Betriebsstättenverwaltungsgrundsätzen zu ermitteln, also unter Zugrundelegung der Rechtseinheit zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und lediglich ausnahmsweiser Gewinnrealisierung im Innenverhältnis.

Aufgrund der zahlreichen Streitfälle zu Vertreterbetriebsstätten innerhalb und außerhalb der EU ist die Auffassung des BMF zur sogenannten Nullsummen-Theorie von Interesse. Nach der Nullsummen-Theorie führt die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte dann nicht zu einer zusätzlichen Gewinnversteuerung im Betriebsstättenstaat, wenn die von dem betriebsstättenbegründenden Vertreter ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken nach Fremdvergleich angemessen vergütet werden. In diesem Fall führt die Annahme einer Betriebsstätte lediglich zum Auswechseln des Steuerschuldners. Die Steuerschuld ist dann vom vertretenen inländischen Unternehmen, nicht von dem ausländischen Vertreter zu bezahlen.

Dieser Theorie schließt sich der Entwurf für den „Regelfall“ an. Der Entwurf weicht aber davon ab, wenn der Vertreter Risiken verwaltet, die rechtlich allein das inländische Unternehmen zu tragen hat. In diesem Fall sei der Vertreterbetriebsstätte eine Risikoprämie zuzuordnen, während dem Vertreter selbst nur ein Dienstleistungsentgelt für die Verwaltung der Risiken zustehe. Hier kommt es also nach Auffassung des BMF zu einer zusätzlichen Gewinnversteuerung im Betriebsstättenstaat.

Das eklatante praktische Risiko einer Vertreterbetriebsstätte besteht darin, dass der ausländische Staat der Vertreterbetriebsstätte zusätzliche Funktionen, Risiken und Vermögenswerte zuordnet, die bisher im jeweiligen Ausland nicht steuerverhaftet gewesen sind. Die Nullsummen-Theorie hilft hier nicht weiter. Der Entwurf enthält dazu ebenfalls keine Aussage.

5. Der Entwurf enthält zahlreiche unklare Begriffe und Regelungen, bietet jedoch auch Praxiserleichterungen für die Betriebsstättengewinnermittlung. Verbände und interessierte Personen haben Zeit bis zum Mai 2016 zur Stellungnahme. Im Sinne der Compliance bietet der Entwurf eine detaillierte (vorläufige) Grundlage der Betriebsstättengewinnermittlung. Er ist auch interessant für die Steuerplanung mit Hilfe von Betriebsstätten, etwa durch Kostenumlagen.

Für weitere Fragen stehen Ihnen unsere Spezialisten zur Verfügung:



Dr. Stephan Schnorberger
E-Mail: Stephan.Schnorberger@Bakermckenzie.com



Dr. Juliane Sassmann
E-Mail: Juliane.Sassmann@Bakermckenzie.com



Dr. Lars H. Haverkamp, LL.M.
E-Mail: Lars.Haverkamp@Bakermckenzie.com

Baker & McKenzie - Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern mbB

Berlin

Friedrichstraße 88 / Unter den Linden
10117 Berlin
Tel.: +49 (0) 30 2 20 02 81 0
Fax: +49 (0) 30 2 20 02 81 199

Düsseldorf

Neuer Zollhof 2
40221 Düsseldorf
Tel.: +49 (0) 211 3 11 16 0
Fax: +49 (0) 211 3 11 16 199

Frankfurt/Main

Bethmannstraße 50-54
60311 Frankfurt/Main
Tel.: +49 (0) 69 2 99 08 0
Fax: +49 (0) 69 2 99 08 108

München

Theatinerstraße 23
80333 München
Tel.: +49 (0) 89 5 52 38 0
Fax: +49 (0) 89 5 52 38 199

Get Connected:



www.bakermckenzie.com

Dieses Mandantenrunds Schreiben dient ausschließlich der Information. Sein Inhalt sollte daher nicht als Entscheidungsgrundlage im Einzelfall oder als Ersatz für einen einzelfallbezogenen Rechtsrat genutzt werden. Hierfür sollte stets der Rat eines qualifizierten Rechtsanwalts eingeholt werden. Mit der Herausgabe dieses Mandantenrunds Schreibens übernehmen wir keine Haftung im Einzelfall.

Die Baker & McKenzie - Partnerschaft von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern mbB ist eine im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts Frankfurt/Main unter PR-Nr. 1602 eingetragene Partnerschaftsgesellschaft nach deutschem Recht mit Sitz in Frankfurt/Main. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker & McKenzie-Anwaltsfirmen. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Freiberufler, der als Gesellschafter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© Baker & McKenzie