

Entwurf der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung: Behandlung der allgemeinen Vorschriften

Das BMF veröffentlichte am 18. März 2016 den Entwurf Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa-E). Hierin konkretisiert die Finanzverwaltung ihre Sichtweise hinsichtlich der Begriffsbestimmung und Zuordnung von Personalfunktionen und Zuordnungsgegenständen sowie der Bestimmung von Dotationskapital. Darüber hinaus enthält es auch Übergangsregelungen und den Anwendungsvorrang der Doppelbesteuerungsabkommen.

Regelungsziel und -rahmen

Im ersten Abschnitt der VWG BsGa-E wird der Regelungsrahmen bestimmt, welcher viele klarstellende Regelungen beinhaltet. Demnach soll § 1 Abs. 5 AStG faktisch auf alle grenzüberschreitenden Fälle von Betriebsstätten Anwendung finden unabhängig davon, ob ein DBA vorliegt oder nicht. Einschränkungen sind insbesondere in DBA-Fällen mit Nicht-OECD-Staaten vorgesehen, die nicht den „Authorised OECD Approach“ (AOA) enthalten.

Weiterhin wird klargestellt, dass die nationalen gesetzlichen Regelungen des § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV Korrekturvorschriften darstellen, die lediglich zu Gunsten des deutschen Steueraufkommens anzuwenden sind. Sofern sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechend dem von der OECD postulierten AOA zu Lasten des deutschen Steueraufkommens auswirkt, soll laut VWG BsGa-E eine entstandene Doppelbesteuerung lediglich nach Artikel 7 Abs. 3 OECD-MA in Deutschland behoben werden können.

Zudem wird das Verhältnis des § 1 AStG zu anderen steuerlichen Einkünfteermittlungs- und Berichtigungsvorschriften bestätigt, wonach § 1 Abs. 5 AStG unbeschadet anderer Vorschriften anzuwenden ist. Damit wird insbesondere auch hervorgehoben, dass bei Überführung bzw. Zuordnungsänderung von Vermögenswerten zwischen Stammhaus und Betriebsstätte die allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungsvorschriften anwendbar sind. Wenn die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 5 AStG zu weitergehenden Berichtigungen führt, ist neben den Rechtsfolgen der Entstrickungs- und Verstrickungsvorschrift eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur vorzunehmen.

Begriffsbestimmungen und Zuordnung von Personalfunktionen und Zuordnungsgegenständen

Die VWG BsGa-E bestätigen die Anwendung der 2-Schritte-Analyse für die Einkünfteermittlung bei Betriebsstätten, bei der im ersten Schritt ausgehend von einer Funktions- und Risikoanalyse die (maßgeblichen) Personalfunktionen zu identifizieren und zuzuordnen sind, um anschließend Zuordnungsgegenstände zuzuordnen. Im zweiten Schritt ist eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen. Als Zuordnungsgegenstand sind gemäß VWG BsGa-E sowohl materielle Vermögenswerte als auch immaterielle Werte sowie Chancen und Risiken zu sehen. Die VWG BsGa-E sehen auch eine Zuordnung von Zuordnungsgegenständen, die nicht Bestandteile der Bilanz oder Hilfs- und Nebenrechnung des Unternehmens sind, z.B. selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter, als erforderlich an. Zu begrüßen ist, dass für die Bestimmung der Verrechnungspreise alle innerstaatlichen und OECD-Verrechnungspreisregeln, einschließlich der Grundsätze für Kostenumlagen anwendbar sind.

Da der Begriff und die Zuordnung der maßgeblichen Personalfunktion von zentraler Bedeutung bei der Gewinnermittlung sind, versuchen die VWG BsGa-E den Begriff und die Zuordnung beispielhaft zu konkretisieren. Dabei ist hinsichtlich der Maßgeblichkeit einer Personalfunktion auf die Einzelfallbetrachtung abzustellen und es ist nicht relevant, auf welcher Hierarchiestufe formal Entscheidungen getroffen werden. Vielmehr ist der Bezug der

Personalfunktion zum Zuordnungsgegenstand von entscheidender Bedeutung. Somit sind Personalfunktionen mit unterstützendem Charakter, die ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens betreffen oder die lediglich formal von Personen ausgeführt werden, nicht als maßgeblich anzusehen. Das Schreiben folgt in diesen Punkt dem OECD-Betriebsstättenbericht.

Zudem wird bestätigt, dass es bei der Zuordnung der Personalfunktion auf den Ort der Ausübung der Personalfunktion (Vermutungsregel) ankommt. Es wird auch klargestellt, dass die Zuordnung grundsätzlich unabhängig von der Dauer der Ausübung ist, und dass eine anteilige Zuordnung einer Personalfunktion nicht anerkannt wird. In diesem Zusammenhang wird allerdings auch bestätigt, dass eine Funktionsaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus lediglich bei immateriellen Werten möglich ist.

Aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung ist bei einer Funktionsaufteilung darauf abzustellen, in welcher Betriebsstätte nach qualitativen Gesichtspunkten der bedeutendste Teil der maßgeblichen Personalfunktion ausgeübt wird. Sofern die maßgebliche Personalfunktion in verschiedenen Betriebsstätten qualitativ gleichwertig ausgeübt wird, erkennt die Finanzverwaltung die Zuordnung nach quantitativen Gesichtspunkten (bspw. nach den Kosten) ausnahmsweise an.

Werden verschiedene Personalfunktionen hinsichtlich eines Zuordnungsgegenstands gleichzeitig ausgeübt (Personalfunktionskonkurrenz), ist der Zuordnungsgegenstand nach der Vermutungsregel (Ort) zuzuordnen. Eine davon abweichende Zuordnung ist nur möglich, wenn andere Personalfunktionen ausgeübt werden, denen in Bezug auf den Zuordnungsgegenstand eindeutig eine größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Hierbei wird präzisiert, dass sowohl für die qualitative als auch die quantitative Beurteilung Betrachtungen sachgerecht sind, die über ein Wirtschaftsjahr hinausgehen und vergangene Wirtschaftsjahre sowie Prognosen berücksichtigen.

Zudem wird klargestellt, dass bei Abweichungen von den grundsätzlichen Zuordnungsregeln bei Personalfunktionen entsprechende Nachweise zu führen sind. Dabei muss die Zuordnung spätestens mit Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung nachvollziehbar erfolgt sein und ggf. anhand eindeutiger Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO begründet werden können, um eine Schätzung nach § 162 AO zu vermeiden.

Da die (maßgeblichen) Personalfunktionen darüber entscheiden, welche Zuordnungsgegenstände der Betriebsstätte zuzuordnen und in der Hilfs- und Nebenrechnung auszuweisen sind, sowie Veränderungen von Personalfunktionen mit einer Gewinnrealisierung (insbesondere bei immateriellen Werten) verbunden sein können, ist in der Praxis auf die Zuordnung der Personalfunktion ein ganz besonderes Augenmerk zu richten. Sofern von der Vermutungsregel abgewichen wird, ist daher dem Steuerpflichtigen nahezu legen, die Zuordnungsentscheidungen bzw. den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt bereits mit der Hilfs- und Nebenrechnung ausführlich zu dokumentieren. Dies ist auch aufgrund der im Erlass explizit genannten Nachweis- und Dokumentationspflichten wichtig, damit der Finanzverwaltung in einer späteren Prüfung wenig Raum für gegenteilige Auslegungen bleibt.

Definition und Zuordnung von Vermögenswerten

Der Betriebsstätte sind ausgehend von der Zuordnung der Personalfunktion neben den anderen Zuordnungsgegenständen wie Chancen und Risiken auch die Vermögenswerte zuzuordnen. Die VWG BsGa-E stellen klar, dass Vermögenswerte Wirtschaftsgüter und Vorteile sind, insbesondere materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter, Beteiligungen und Finanzanlagen. Für die Definition von Vermögenswerten soll es nach dem Schreiben weder auf nationale noch auf internationale Bilanzierungsstandards ankommen. Ebenso wenig kommt es auf die tatsächliche Bilanzierung und Bilanzierbarkeit an. Demnach können auch nicht bilanzierte oder nach § 248 Absatz 1 HGB nicht bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter von Bedeutung sein. Auch die tatsächliche Erfassung in der Hilfs- und Nebenrechnung ist nicht von Relevanz. So gehören zu den Vorteilen u.a. Finanzinstrumente nach § 254 HGB, die keine Wirtschaftsgüter sind.

Im Erlass wird auch die Zuordnung von Vermögenswerten anhand vieler Beispiele konkretisiert. Hervorzuheben ist die Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern entgegen der Vermutungsregel im Falle der Lohnfertigung. Zudem enthalten die VWG BsGa-E einen Versuch, die vorübergehende oder häufige Nutzungsänderung von der dauerhaften Nutzungsänderung abzugrenzen. Des Weiteren wird klargestellt, dass eine anteilige Zuordnung bei materiellen Wirtschaftsgütern nicht anerkannt wird.

Hinsichtlich der Auslegung der maßgeblichen Personalfunktion bei der Zuordnung von immateriellen Werten sieht der Erlass die Schaffung oder den Erwerb als vorrangige Personalfunktionen an. Zu begrüßen ist die Konkretisierung der Personalfunktionen Schaffung und Erwerb anhand eines Beispielkatalogs. So umfasst bspw. der Begriff der Schaffung nicht nur die eigentliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, sondern es ist insbesondere das aktive Kontroll- und Risikomanagement bezogen auf verschiedene Tätigkeiten von entscheidender Bedeutung. Mit dieser Konkretisierung folgt der Erlass der Logik des OECD-Betriebsstättenberichts.

Eine weitere Neuerung enthalten die VWG BsGa-E hinsichtlich der Zuordnung von immateriellen Werten im Falle der Auftragsforschung. Zu begrüßen ist, dass im Zusammenhang mit immateriellen Werten auch die anteilige Zuordnung im VWG BsGa-E bestätigt wird. Diese anteilige Zuordnung dürfte vor allem dann eine Rolle spielen, wenn immaterielle Werte aus der Zusammenarbeit im Rahmen eines Poolvertrags resultieren.

Der Versuch, die Begrifflichkeiten beispielhaft zu konkretisieren, ist zwar zu begrüßen, trotzdem bleibt unklar, was konkret unter dem Begriff Vermögenswert zu verstehen ist. Zudem ist aufgrund der bestehenden Abweichung zu den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des § 4 ff. EStG und der Spielräume, die die Zuordnungsregelungen grundsätzlich gewähren, die Zuordnung insbesondere von immateriellen Werten und Vorteilen äußerst vorsichtig vorzunehmen, da letztlich die Gefahr besteht, dass der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung zu unterschiedlichen Zuordnungsentscheidungen gelangen. Dies ist insofern problematisch, als Zuordnungsänderungen von Vermögenswerten im Rahmen von Betriebsprüfungen als fiktive schuldrechtliche Beziehungen qualifiziert werden können, die mit einer entsprechenden Gewinnrealisierung einhergehen können. Daher ist zu empfehlen, dass Zuordnungsentscheidungen mit der notwendigen Sorgfalt vorgenommen und ausführlich dokumentiert werden.

Dotationskapital

Die VWG BsGa-E sind hinsichtlich des Dotationskapitals allgemein klarstellend. Bei der Anwendung der sog. Kapitalaufteilungsmethode bei inländischen Betriebsstätten ist nach § 12 Abs. 2 BsGaV das Eigenkapital des ausländischen Unternehmens nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln, jedoch kann nach der Vereinfachungsregel das Eigenkapital der ausländischen Bilanz zugrunde gelegt werden, sofern das Unternehmen glaubhaft macht, dass dies nicht zu erheblichen Abweichungen führt oder die Abweichungen durch Anpassungen ausgeglichen werden können.

In diesem Zusammenhang ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die VWG BsGa-E dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, von Anpassungen abzusehen, sofern die Abweichung des Eigenkapitals der ausländischen Bilanz nicht mehr als 10% beträgt. Allerdings ist es fraglich, ob diese Regelung zu einer wirklichen Vereinfachung führt, zumal die Glaubhaftmachung nach wie vor mit erheblichem Aufwand verbunden sein wird, da sie grundsätzlich auch die Bestimmung des Eigenkapitals nach deutschem Steuerrecht erfordert und im Erlass offen bleibt, wie die Nachweise in der Praxis konkret geführt werden könnten.

Bei der Bestimmung der Eigenkapitalquote gehen die VWG BsGa-E davon aus, dass nicht bilanzierte Vermögenswerte und Chancen und Risiken, oder auch solche, die nicht in der Hilfs- oder Nebenrechnung ausgewiesen sind, heranzuziehen sind. Sofern dabei der Geschäfts- oder Firmenwert als Chance und Risiko bei der Berechnung herangezogen wird, sehen die VWG BsGa-E vor, dass derjenige diesen Wert glaubhaft zu machen hat, der sich darauf beruft.

Da die Vermögenswerte grundsätzlich mit den Fremdvergleichswerten anzusetzen sind, können aus Vereinfachungsgründen alternativ die Buchwerte aus der ausländischen Bilanz angesetzt werden, sofern glaubhaft gemacht wird, dass keine erheblichen Abweichungen gegeben sind, oder die Abweichungen durch entsprechende Anpassungen ausgeglichen werden. In diesem Zusammenhang konstatieren die VWG BsGa-E, dass es grundsätzlich keine Anhaltspunkte für erhebliche Abweichungen gibt, wenn die Bilanzwerte um weniger als 10% von der Kapitalquote nach Fremdvergleichswerten abweichen. Auch hier ist fraglich, ob diese Regelung vor dem Hintergrund der Glaubhaftmachung tatsächlich zu einer Vereinfachung für den Steuerpflichtigen führt.

Neben der Bestimmung des Dotationskapitals bleibt nach wie vor die asymmetrische Anwendung von Berechnungsmethoden bei inländischen (Kapitalaufteilungsmethode) und ausländischen (Mindestkapitalausstattungsmethode) Betriebsstätten problematisch. Die Nutzung der Mindestkapitalausstattungsmethode wird zudem von der OECD abgelehnt. Hier stellt sich die Frage, ob die OECD-Mitgliedsstaaten einer solchen Berechnung zustimmen

werden. Die Anwendung von mehreren Methoden führt regelmäßig zu unterschiedlichen Eigenkapitalansätzen aus Sicht des Ansässigkeits- und Betriebsstättenstaats. In der Praxis ist daher eine Doppelbesteuerung vorprogrammiert. Dem Steuerpflichtigen bleibt die Möglichkeit, die Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren oder vorab über ein APA zu beheben.

Anwendungsvorrang der Doppelbesteuerungsabkommen

Die VWG BsGa-E differenzieren zwischen Alt-DBA mit OECD-Staaten, die Art. 7 OECD-MA 2008 folgen, und Neu-DBA mit OECD-Staaten, die den AOA nach Art. 7 OECD-MA 2010 umsetzen. Allerdings sind in beiden Fällen die Betriebsstätteinkünfte entsprechend dem § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV zu ermitteln. Sofern der andere Vertragsstaat, nicht zuletzt aufgrund des Alt-DBA, das AOA-Konzept nicht anwendet, wird es zwangsläufig zu Doppelbesteuerungen kommen, da die VWG BsGa-E die Anwendung der Öffnungsklausel des § 1 Abs. 5 S. 8 AStG (Vorrang des Abkommensrechts) in Alt-DBA-Fällen mit OECD-Staaten explizit ausschließen. Begründung hierfür ist, dass die OECD-Staaten den AOA mitgetragen haben.

Die VWG BsGa-E stellen in diesem Zusammenhang auch klar, dass Doppelbesteuerungskonflikte in solchen Fällen über Verständigungsverfahren gelöst werden können. Lediglich in DBA-Fällen mit Nicht-OECD-Staaten, die nicht den AOA enthalten, soll die Öffnungsklausel angewendet werden können. In diesem Fall ist auch vorgesehen, dass das zuständige Finanzamt oder das BZSt im Rahmen einer „offiziellen öffentlichen Äußerung“ klären, ob der andere Vertragsstaat die Besteuerung entsprechend dem AOA vorsieht oder nicht.

Schließlich wird darauf hingewiesen, dass bei Abweichung zum § 1 Abs. 5 AStG in allen Fällen folgende Nachweise nach § 90 Abs. 2 AO vorzulegen sind:

- Steuerbescheide des anderen Staates,
- Quantifizierung der Höhe der Abweichung zum § 1 Abs. 5 AStG,
- Vorlagepflicht von Aufzeichnung und Unterlagen aus denen hervorgeht nach welchen Grundsätzen die Besteuerung der ausländischen Einkünfte im anderen Staat erfolgt ist.

Übergangsregelung

Hinsichtlich der Übergangsregelung gehen die VWG BsGa-E davon aus, dass die von Unternehmen für Wirtschaftsjahre vor 2015 vorgenommene Zuordnung von Vermögenswerten zutreffend ist, da bis zum Inkrafttreten der BsGaV keine verbindlichen Zuordnungsregeln bestanden. Es ist auch zu begrüßen, dass bei Zuordnungsänderungen, die sich zu Beginn des Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2014 beginnt, ergeben, keine schuldrechtliche Beziehung nach § 16 Abs. 1 BsGaV anzunehmen ist, sofern die Ursachen der Zuordnungsänderung lediglich auf der erstmaligen Anwendung der BsGaV beruhen.

Allerdings wird beispielhaft präzisierend klargestellt, dass in diesem Fall die allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungsvorschriften Anwendung finden. Um die Sofortversteuerung der aufgedeckten stillen Reserven zu vermeiden, billigt die Finanzverwaltung die Anwendung des § 4g EStG auch bei Entstrickungssachverhalten mit inländischen Betriebsstätten und mit ausländischen Betriebsstätten außerhalb des EU/EWR Raums. Weiterhin sind weitere Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zur Milderung von Liquiditätsbelastungen unter bestimmten Voraussetzungen vorgesehen, die die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven umgehen können.

Fazit und Empfehlung

Im vorliegenden Beitrag ist deutlich geworden, welche Bedeutung die Personalfunktion für die Zuordnung hat. Problematisch hieran ist, dass die Zuordnungsentscheidungen und –änderungen bereits mit der Hilfs- und Nebenrechnung festzuhalten sind. Hierdurch wird indirekt die Regelung des § 90 Abs. 3 AO ausgehebelt, wonach die Verrechnungspreisdokumentation für gewöhnliche Geschäftsvorfälle erst auf Anfrage durch die Betriebsprüfung innerhalb von 60 Tagen vorgelegt werden muss. Der Steuerpflichtige ist bei Betriebsstättensachverhalten vielmehr gezwungen, grundsätzlich zeitnah den tatsächlich verwirkten Sachverhalt zu dokumentieren. Ein weiteres Augenmerk ist auch auf die besondere Dokumentation mit Nicht-OECD-Staaten zu richten, da in diesen Fällen gesonderte Dokumentationspflichten zum Tragen kommen.

Fundstelle

[Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.