Deloitte.

*URL: http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/fg-nurnberg-keine-anwendung-des-1-abs-5-astg-und-der-bsgav-bei-fehlenden-dealings-zwischen-stammhaus-und-betriebsstaette.html*

03.04.2023

*Transfer Pricing*

## FG Nürnberg: Keine Anwendung des § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV bei fehlenden Dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Die Korrekturnorm des § 1 Abs. 5 AStG kommt nur für Innentransaktionen zur Anwendung; liegt keine Innentransaktion vor, scheidet auch eine Anwendung der BsGaV aus.

**Sachverhalt**
Die Klägerin A ist eine im ungarischen Handelsregister eingetragene Kapitalgesellschaft ungarischen Rechts. Im Streitjahr 2017 unterhielt A eine Betriebsstätte in Deutschland und erbrachte Werkvertragsleistungen im Bereich Montage. Insbesondere sind zwei Dienstleistungsverträge mit den Firmen X AG und Y GmbH aus dem Jahre 2009 aktenkundig. Die Gewerbeabmeldung für die inländische Betriebsstätte der A erfolgte zum 31.08.2020.

Das Finanzamt F folgte dem in der Körperschaftssteuererklärung 2017 erklärten Gewinn im Rahmen des Veranlagungsverfahrens unter Verweis auf § 32 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) nicht. Vielmehr ging das Finanzamt von einer Routinebetriebsstätte aus und ermittelte den Gewinn unter Ansatz eines Aufschlagsatzes von 10% auf die Betriebsausgaben der Betriebsstätte (Materialaufwand + Personalaufwand + sonstige betriebliche Aufwendungen) und errechnete so einen Gewinn i.H.v. 123.733 €. Dieser Gewinn wurde seitens F den Bescheiden für 2017 zugrunde gelegt, gegen die A am 29.04.2019 Einspruch einlegte. F änderte die Bescheide mit Einspruchsentscheidung vom 24.11.2020 ab, indem es den Gewinnaufschlag auf 5 % der Personalkosten (911.892 €) und sonstigen betrieblichen Aufwendungen (240.777 €) reduzierte, wodurch für das Jahr 2017 ein Jahresüberschuss i.H.v. 57.633 € für die Betriebsstätte resultierte. Hierbei wurde der Materialaufwand (84.662€) nicht berücksichtigt. Schließlich hielt F an der Einschätzung fest, dass es sich nach dem Gesamtbild um eine Routinebetriebsstätte handele.

F setzte die Körperschaftssteuer 2017 in der Einspruchsentscheidung auf 8.644 € fest und den Gewerbesteuermessbetrag 2017 auf 0 € herab; den vortragsfähigen Gewerbeverlust stellte F auf den 31.12.2017 auf 24.009 € fest und wies im Übrigen den Einspruch der A als unbegründet zurück.

A erhob daraufhin am 22.12.2020 fristgerecht Klage auf Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb auf 13.565 € mit der Begründung, dass der Anwendungsbereich des AStG nicht eröffnet sei, da A keine Gewinne nach Ungarn verlagert habe.

**Entscheidung**
Das FG Nürnberg hat entschieden, dass die Klage der A begründet ist. Die Bestimmungen der BsGaV kommen nicht zur Anwendung, da der Anwendungsbereich nicht eröffnet sei. Es begründet seine Entscheidung wie folgt:

- Die BsGaV ist eine Rechtsverordnung i.S.d. Art. 80 GG, zu deren Erlass das Bundesministerium der Finanzen gem. § 1 Abs. 6 Außensteuergesetz (AStG) ermächtigt wurde. Durch diese Rechtsnorm sind Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 Abs. 1, 3 bis 3c und 5 AStG und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung geregelt und werden Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals i.S.d. § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG festgelegt.
- Die Berichtigung von inländischen Einkünften auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 AStG findet gemäß § 1 Abs. 5 AStG entsprechende Anwendung, wenn für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG die Bedingungen, insbesondere die Verrechnungspreise, die der Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte oder der Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens steuerlich zugrunde gelegt werden, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dadurch die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden.

- Ferner sieht das FG Nürnberg die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG im Streitfall insofern nicht als erfüllt an, als insbesondere keine Verrechnungspreisproblematik vorliege, da keine Anhaltspunkte ersichtlich seien und auch vom Finanzamt nicht vorgetragen wurde, dass die Leistungsbeziehungen zwischen der ungarischen Muttergesellschaft und der inländischen Betriebsstätte als Besteuerungssubjekt überhöht abgerechnet worden wären oder in anderer Weise einem Drittvergleich nicht standhalten würden. Soweit die inländische Betriebsstätte Zahlungen an das Mutterhaus leistete (z.B. Zahlungen an die ungarische Sozialkasse), handelte es sich im Streitjahr um bloße Kostenerstattungen, die der Niederlassung ohne Aufschlag weiterberechnet worden waren.
- Fiktive Aufschlagsätze seien auf die Leistungsbeziehungen zwischen der ungarischen Muttergesellschaft und der inländischen Betriebsstätte nicht anzusetzen, da diese Sachbehandlung den Vorschriften des AStG nicht zu entnehmen sei.
- Eine Anwendung der BsGaV komme demnach ebenfalls nicht in Betracht, da der Anwendungsbereich der einschlägigen Vorschriften des AStG im Streitfall nicht gegeben sei.

Die Revision wurde gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da nicht höchstrichterlich geklärt sei, ob die Berechnung nach § 1 Abs. 5 AStG in Verbindung mit der BsGaV Vorrang vor einer Gewinnermittlung habe, in der keine Verrechnungen mit dem Mutterhaus vorliegen.

**Zusammenfassung und Ausblick**
Insbesondere aufgrund mangelnder Sachverhaltsdetails lässt dieses Urteil viele Fragen offen. So sind weder die von der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen noch die in den Leistungsbeziehungen von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken geklärt.

Festhalten lassen sich folgende Schlussfolgerungen:

- Es gab zumindest eine Leistungsbeziehung zwischen der Betriebsstätte und A, welche mittels Erstattung von Kosten vergütet wurde. Die Aussage des FG, es liege keine Verrechnungspreisproblematik vor, lässt sich dahingehend interpretieren, dass grundsätzlich zwar die Verrechnungspreisgrundsätze zur Anwendung kommen, diese jedoch keine Korrektur aufgrund einer fremdunüblichen Vergütung für dieses „Dealing“ erfordern. Auch insofern fehlt es an erklärenden Erläuterungen.
- Da für die Betriebsstätte unstrittig ein Gewinn i.H.v. 13.565 EUR im Streitjahr ermittelt wurde, muss die Betriebsstätte Geschäftsbeziehungen gehabt haben, die zu diesem Gewinn geführt haben. Welche dies sind und ob es sich um originäre Außentransaktionen von A, an denen die deutsche Betriebsstätte gegenüber A per „Dealing“ mitgewirkt hat, oder um Außentransaktionen handelt, die aufgrund der ausgeübten Personalfunktionen der Betriebstätte direkt zuzurechnen sind, wird nicht ausgeführt. Anscheinend hat das FG auch insoweit keinen Grund für eine Korrektur nach § 1 AStG gesehen.
- Über die Frage, ob § 1 Abs. 5 AStG eine reine Korrekturnorm darstellt oder in Ermangelung der Existenz einer Gewinnermittlungsnorm für Betriebsstätten als solche genutzt werden kann, lässt sich trefflich streiten. Die Verortung in § 1 Abs. 5 AStG und die Systematik des § 1 AStG spricht aus unserer Sicht dagegen, dass es sich um eine Gewinnermittlungsnorm handelt. Während § 1 AStG somit regelmäßig zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkt, wäre eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen über das jeweilige DBA (entsprechend der komplementären Schrankenwirkung des Art. 7 OECD-MA) zu erreichen. Geht man davon aus, dass die Ermächtigungsnorm für die BsGaV in § 1 Abs. 6 AStG Bestand hat, so geht in grenzüberschreitenden Fällen mit der Konkretisierung der Definition des Fremdvergleichs für Betriebsstätten in § 1 Abs. 5 AStG auch eine einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes einher, auf dessen Basis der Gewinn einer Betriebsstätte vom Steuerpflichtigen zu ermitteln ist, um eine Korrektur durch die Finanzverwaltung zu vermeiden. Schlussfolgerungen hierzu sind auf Basis des Urteils des FG Nürnberg jedoch in Ermangelung einer ausreichenden Sachverhaltsdarstellung nicht möglich.

Die beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 45/22 anhängige Revision soll schwerpunktmäßig die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage behandeln, ob die Berechnungen nach § 1 Abs. 5 AStG i.V.m der BsGaV Vorrang haben vor einer Gewinnermittlung, in der keine Verrechnungen mit dem Mutterhaus vorliegen. Es bleibt zu hoffen, dass der BFH zu dem zugrunde liegenden Sachverhalt sowie weiteren zu diesem Themenbereich laufenden Rechtsstreitigkeiten klarstellende Formulierungen findet.

**Fundstelle**
Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 27.09.2022, 1 K 1595/20, BFH-anhängig: I R 45/22

www.deloitte-tax-news.de

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.