

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/us-steuerreform-was-sind-base-erosion-payments-beps.html>

📅 09.01.2018

*Transfer Pricing*

## US Steuerreform: Was sind Base Erosion Payments (BEPs)?

Im Rahmen der US Steuerreform wurde mit der „Base Erosion Avoidance Tax“ (BEAT) eine neue Besteuerungsform eingeführt. Im Kern wird neben der regulären Steuerrechnung eine Alternativrechnung erstellt, bei der schädliche Zahlungen an andere Konzernunternehmen, so genannte „Base Erosion Payments“ (BEPs), dem steuerlichen Ergebnis hinzugerechnet werden. Die Autoren befassen sich mit der Frage, was unter BEPs zu fassen ist.

### Hintergrund

Im Rahmen der US Steuerreform wurde mit der „Base Erosion Avoidance Tax“ (BEAT) eine neue Besteuerungsform eingeführt, die Verrechnungspreissachverhalte von US-Unternehmen/Gruppen mit wesentlichen Erlösen (ab 500 Mio. USD) betrifft. Im Kern wird neben der regulären Steuerrechnung eine Alternativrechnung erstellt, bei der schädliche Zahlungen an andere Konzernunternehmen, so genannte „Base Erosion Payments“ (BEPs), dem steuerlichen Ergebnis hinzugerechnet werden. Führt das so ermittelte Ergebnis multipliziert mit einem Steuersatz von 5% (2018) oder 10% (2019ff.) zu einer höheren Steuer, so wird diese höhere Steuer geschuldet. Zur Darstellung der Funktionsweise siehe [Deloitte Tax-News](#).

### Problemstellung

Fällt ein Unternehmen in den Regelungsbereich der BEAT, hängt die Höhe der damit zusammenhängenden Steuerlast unter anderem davon ab, wie hoch die BEPs der betroffenen Gesellschaft sind. Bei Unternehmen, deren Hauptleistungen von anderen Konzernunternehmen zugesteuert werden, besteht eine erhebliche Exposition, wenn wesentliche Komponenten des Aufwandes aus Zahlungen an verbundene Unternehmen bestehen, da diese als BEPs gewertet sein können. So genannte „Costs of Goods Sold“ (COGS) werden laut dem neuen Gesetz nicht als BEPs gezahlt. Somit ist für Vertriebsunternehmen im Bereich der materiellen Wirtschaftsgüter das Problem einer Hinzurechnung insoweit nicht gegeben, als die Verrechnungspreise für COGS richtig ermittelt wurden, die Bestandteile richtig geschlüsselt wurden und der Ausweis als COGS zutreffend erfolgt.

Neben der relativ klaren Ausnahme der COGS aus der BEPs-Berechnung, gibt es weitere Ausnahmen, die verschiedene Abgrenzungsfragen aufwerfen.

Derzeit diskutiert wird die Frage, wie es sich bei Vorleistungen im Bereich anderer Geschäftsmodelle als dem Vertrieb materieller Wirtschaftsgüter verhält. Fällt die jeweils gezahlte Vergütung in die BEPs Kategorie, so erhöht sie den BEAT-besteuerten Differenzbetrag. Betroffen hiervon sind:

- Dienstleistungen
- Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern
- Finanzierungsleistungen (vor allem bei Banken)
- Rückversicherungsprämien (Versicherungen)

Eine weitere Frage kreist um das Thema, ob sonstige Leistungen in die Warenlieferung einbezogen werden können und so von schädlichen BEPs Zahlungen in unschädliche COGS-Zahlungen umqualifiziert werden können.

Schließlich sind bestimmte Dienstleistungen explizit ausgenommen, wenn sie nach der so genannten „Services Cost Method“ abgerechnet werden. Die Voraussetzungen dafür sind in den US-Steuerregularien festgelegt.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass Zahlungen, die dem vollen Abzug der US-Quellensteuer unterliegen, ebenfalls nicht als BEPs hinzugerechnet werden.

Die gesamte Diskussion ist noch im Frühstadium und es ist zu erwarten, dass die US Finanzbehörde hierzu einen Erlass (erwartet innerhalb weniger Monate) und eine Rechtsverordnung (erwartet innerhalb eines Jahres) erlässt. Da diese Thematik jedoch von hoher Relevanz ist, stellen wir nachfolgend den derzeitigen Kenntnisstand vor, auch wenn dieser unter dem Vorbehalt stehen muss, dass das Thema neu ist und vielschichtige Sichtweisen existieren.

### **Hauptleistungen als BEPs?**

Es wird kontrovers diskutiert, ob Vorleistungen anderer Konzerngesellschaften, die direkt in die Leistungserbringung der US-Gesellschaft eingehen, schädliche Zahlungen sind. Der Gesetzestext ist in diesem Zusammenhang eher schweigsam und lässt sich nur indirekt erschließen.

Von einer teleologischen Auslegung kommend, wäre es sinnvoll, alle direkt in das Endprodukt einfließenden Leistungen als unschädlich anzusehen. Einerseits sind derartige Aufwendungen eher nicht geeignet zu einer Gewinnverschiebung oder „Base Erosion“ zu führen. Andererseits erscheint eine Ungleichbehandlung von Warenlieferungen und sonstigen Leistungen nicht sinnvoll. Andere Stimmen sehen jedoch Letzteres als gerade gewollt an: Es besteht die Befürchtung, dass hochwertige Arbeitsplätze in das Ausland verlagert werden, und gerade dies soll mit der Regelung bekämpft werden.

Unsere derzeitige Einschätzung hierzu geht in die Richtung, dass Vorleistungen, die wie COGS in das Endprodukt eingehen (auch wenn es sich nicht um „goods“, also materielle Wirtschaftsgüter, handelt) grundsätzlich ausgenommen sein sollten. Dies ergibt sich wie folgt:

- Die Regelungen der Sec. 59A c 2 A (i) sowie Sec. 59A d 1 sollen auf solche Aufwendungen anzuwenden sein, für die eine „deduction“ erlaubt ist. Als Oberbegriff kann eine „deduction“ jede Art von abzugsfähigem Aufwand erfassen.
- Diese Regelung ist im Kontext der dazugehörigen „Explanations“ (Gesetzesbegründung) zu sehen, die hinsichtlich des finalen Kompromisses zwischen Repräsentantenhaus und Senat Folgendes ausführen: *„Base erosion payments do not include any amount that constitutes reductions in gross receipts including payments for costs of goods sold.“* Hier wird also zwischen „reductions“ und „deductions“ unterschieden. Es hat den Anschein, dass von folgender Überlegung und Struktur ausgegangen wird:

Gross Receipts (Umsätze und sonstige Einnahmen)

./. Reductions (umsatzbezogene Kosten einschließlich COGS – unschädlich)

= GrossMargin

./. Deductions (allgemeine Kosten – schädlich)

= EBT

Diese Überlegung halten wir für grundsätzlich tragfähig. Die Frage ist dennoch, wie nun in der Praxis zwischen Reductions und Deductions unterschieden werden soll. Grundsätzlich ist dies wohl am Einzelfall auf Basis von US-GAAP und Steuerrecht zu prüfen und nötigenfalls mit der Finanzbehörde abzustimmen. Auch sollte nicht blind darauf vertraut werden, dass alle Kosten, die bisher als COGS gebucht wurden, tatsächlich als solche anzusehen sind.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass Rückversicherungsprämien gesondert als schädliche Zahlungen genannt werden (Sec. 59A d 3). Dies würde jedenfalls keinen Sinn machen, wenn derartige Prämien ohnehin von „deductions“ erfasst wären. Nach Sicht der Verfasser scheinen derartige Zahlungen unter „reductions“ zu fallen, was die explizite Nennung der Ausnahme erforderlich macht. Insofern besteht jedenfalls Hoffnung für Dienstleistungskonzerne, Softwareunternehmen und Banken, dass Vorleistungen ausgenommen sein könnten. Dies ist allerdings mit dem oben dargestellten Vorläufigkeitsvorbehalt und dem Erfordernis individueller Prüfung versehen.

### **Einbeziehung und Umqualifizierung von Leistungen**

Im Kontext der Bestimmung schädlicher Aufwendungen wird überlegt, per se schädliche Zahlungen in andere Transaktionen einzubinden, die keiner Hinzurechnung unterliegen. Nun ermächtigt das Gesetz die Finanzbehörde recht umfangreich, eine Rechtsverordnung zu erlassen, um Missbrauch zu vermeiden. Da diese Vorschrift noch nicht existiert, lässt sich bisher nur spekulieren, wie mit dieser Situation umgegangen wird. An den folgenden Beispielen lässt sich darstellen, welche Überlegungen dabei zum Tragen kommen könnten.

Beispiel 1: Ein deutscher Konzern vertreibt Produkte über eine US-Tochtergesellschaft. Neben den Warenlieferungen werden Dienstleistungen für Business Development, Markt- und

*vertriebsbezogenes Management, Key Account Management und Marketing sowie die Konzernmarke als Lizenz berechnet. Dieser Konzern stellt nun die gesonderte Verrechnung der Dienstleistungen und Lizenzen ein und erhöht den Warenpreis.*

Diese Änderung würde dazu führen, dass die US-Gesellschaft augenscheinlich erst einmal keine Aufwendungen hat, die einer Hinzurechnung unterliegen, da sie im Konzern nur COGS ausweist.

Wie würde die US-Steuerbehörde diese Umstellung im Kontext der neuen BEPs Regelung einschätzen? In jedem Fall steht zu vermuten, dass eine Umstellung mit wesentlicher Änderung der Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung Aufmerksamkeit auf sich zieht. Das entscheidende Kriterium sollte sein, ob es sich bei den berechneten Leistungen um „Reductions“ oder „Deductions“ handelt. Für die Beurteilung bieten sich zwei Denkkonzepte an:

1. *Fremdvergleichsgrundsatz*: Wie verhalten sich fremde Dritte in einer ähnlichen Situation? Bezogen auf diesen Fall kann man durchaus die Auffassung vertreten, dass zumindest im Bereich des europäischen Markenrechts fremde Dritte nur Waren, aber keine zusätzlichen Lizenz- oder sonstigen Entgelte berechnen würden und eher die ursprüngliche Aufspaltung künstlich ist. Die indirekte Verrechnung im Warenpreis ist üblich unter fremden Dritten und zumindest insoweit eher nicht als artifizielle Gestaltung einzuschätzen (Stichwort: Konsumption des Markenrechts beim ersten Inverkehrbringen der Ware).
2. *Zollregelungen*: Für den Zoll ist der Wert der Ware zum Zeitpunkt der Einfuhr entscheidend. Zu prüfen ist also, ob das für die Ware entrichtete Entgelt den Wert der Ware zum Zeitpunkt der Einfuhr korrekt widerspiegelt. Dies wäre z.B. nicht der Fall, wenn IP oder erbrachte Dienstleistungen in der Ware verkörpert sind, diese jedoch separat berechnet und daher nicht im Entgelt eingepreist sind. In einem solchen Fall ist der Gegenwert dem Entgelt der Ware zur Ermittlung des Zollwertes hinzuzurechnen. Auch wenn zur Frage der Hinzurechnung eine Vielzahl von Regelungen existieren, gibt es hierzu häufig Auseinandersetzungen mit den Zollbehörden, da die Regelungen nicht detailliert genug sind und den unterschiedlichen Sachverhalten nicht immer gerecht werden (insbesondere bei Lizenzgewährungen). In dem dargestellten Beispielfall waren je nach Ausgestaltung der Dienstleistungen und Markenlizenzen deren Entgelte möglicherweise nur teilweise zollwertrelevant. Eine Erhöhung des Warenpreises würde jedoch zu einer vollen Zollwertrelevanz führen und könnte für die Vergangenheit zu Argumentationsschwierigkeiten führen. Dies insbesondere deshalb, weil die für Zoll und Ertragsteuer verantwortlichen Behörden in den USA im engen Austausch stehen.

*Beispiel 2: Ein deutscher Konzern hält eine US-Tochtergesellschaft, die eigenständig produziert und Vorprodukte aus Deutschland bezieht. Neben den Warenlieferungen werden Dienstleistungen für Produktenentwicklung, allgemeines Management, Einkauf und Logistikmanagement sowie die Konzernmarke als Lizenz berechnet. Dieser Konzern stellt nun die gesonderte Verrechnung der Dienstleistungen und Lizenzen ein und erhöht den Warenpreis für Vorprodukte.*

Hier liegt es auf der Hand, dass eine Berücksichtigung als „reduction“ kontrainuitiv wäre, da es sich um SG&A Kosten und damit „deductions“ der US-Gesellschaft handeln sollte.

Bestimmte Arten von Dienstleistungsverrechnungen in der Gruppe werden jedoch per Rückausnahme bei der Bestimmung der BEPs ausgenommen. Dies wird im Folgenden erläutert.

### **Einfache Dienstleistungen – Services Cost Method**

Explizit ausgenommen von der Hinzurechnung sind Dienstleistungen, die unter den Anwendungsbereich der Services Cost Method fallen und für die lediglich die Kosten ohne Gewinnaufschlag verrechnet werden. Die Services Cost Method ist im US-Steuerrecht speziell kodifiziert und wird im Folgenden erläutert.

Es gibt zwei Arten von Dienstleistungen, die für die Services Cost Method in Frage kommen und dann nicht als BEPs gezählt werden. Dies sind zum einen solche Dienstleistungen, die industrieunabhängig üblich und lediglich unterstützender Natur sind und üblicherweise mit nur einem geringen Kostenaufschlag vergütet werden. Das US-Steuergesetz ermächtigt die US-Steuerbehörde, die jeweils in diese Kategorie fallenden Dienstleistungen per Verwaltungsvorschrift zu bestimmen.

Demnach sind bestimmte Arten von intercompany Dienstleistungen unschädlich, die alle gemeinsam haben, dass es sich um sehr einfache Routinetätigkeiten handelt. Typische Tätigkeiten beschränken sich auf Zusammengetragen und Aufbereiten von Daten oder Informationen und beinhalten keine Entscheidungsfunktion. Um einen Eindruck zu vermitteln, sind repräsentative Beispiele aus der „White List“ hier gegeben (die ausführliche Liste ist im Detail zu finden in den Revenue Procedures 2007-13):

- Bearbeitung von Gehaltsabrechnungen (Sammlung der Daten, Berechnung der geleisteten Stunden, Reisekostenabrechnung etc.)
- Zusammenstellung von Abrechnungsdaten im Rahmen der Pflege von Debitoren und Kreditorenkonten
- Allgemeine administrative und organisatorische Unterstützung (z.B. Terminplanung, Postdienst, Archivierungsdienste etc.)
- Erstellung von Steuererklärungen, Betreuung von Betriebsprüfungen und Vorabverständigungsverfahren
- Erstellung von Trainings- und Entwicklungsplänen für Personal
- Erstellung von Richtlinien für die Nutzung von IT-Systemen
- Instandhaltung und Testen von bestehenden Computer-Datenbanken, jedoch nicht die Ermittlung von Nutzerbedarf, Entwicklung von Hard- oder Softwarelösungen oder Empfehlung zum Kauf von Softwareprogrammen
- In-house Rechtsberatung (Vertragsformulierungen, Vertretung vor Gericht etc.)

Die zweite Kategorie von Dienstleistungen, die nicht schädlich unter dem BEAT-Gesetz sind, sind Dienstleistungen mit geringen Margen, d.h. einem Kostenaufschlag, der im Median maximal 7% beträgt. Dies ist durch eine Datenbankstudie zu belegen.

Bestimmte Arten von Dienstleistungen sind in jedem Fall schädlich und können in keine der „guten“ Kategorien fallen („Black List“). Dies sind Folgende:

- Leistungen, die wesentlich zu den Schlüsselkompetenzen für das Geschäft der Gruppe beitragen oder wesentlich den Erfolg oder Misserfolg des Geschäfts beeinflussen können
- Herstellung
- Produktion
- Leistungen im Zusammenhang mit natürlichen Ressourcen (wie z.B. Minenarbeit, Ölgewinnung etc.)
- Bauleistungen
- Vertrieb, Wiederverkauf, Kommissionsleistungen u.Ä.
- F&E Leistungen
- Ingenieursleistungen und wissenschaftliche Dienstleistungen
- Finanztransaktionen, inklusive Garantien
- Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen

Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass Managementleistungen jeder Art allenfalls unter die zweite Kategorie der unschädlichen Dienstleistungen fallen können und auch mit einem hohen Risiko behaftet sind, unter die „Black List“ zu fallen. Hier ist also äußerste Vorsicht geboten.

Im Zusammenhang mit der Services Cost Methode kommt folgende Überlegung zum Tragen:

*Beispiel 3: Ein deutsches Unternehmen (Steuersatz 30%) verrechnet im Jahr 2018 Dienstleistungen mit einem Kostenaufschlag von 5% an die US-Tochtergesellschaft (100 Kosten + 5 Gewinn). Die US-Tochter weist einen Gewinn nach Abzug des Dienstleistungsentgelts von 40 aus. Nun wird überlegt, den Kostenaufschlag nicht zu verrechnen und ab 2019 die Services Cost Method anzuwenden.*

Hier kommt folgende Alternativrechnung zum Zug:

- Im alten Modell würde Deutschland 30% auf 5% Gewinnaufschlag zahlen, also 1,5 Steuer. In den USA würde im Jahr 2019 (nur im Falle einer Erfassung durch die BEAT!) – eine reguläre Steuer in Höhe von  $(40 \times 21\% =) 8,4$  sowie eine zusätzliche Steuer von  $(10\% \times 145 - 8,4 =) 6,1$  anfallen.
- Würde man nun aus US-Sicht zulässigerweise ohne Gewinnaufschlag abrechnen, ergäbe sich in Deutschland keine Änderung, denn in Höhe des 5%-igen Gewinnaufschlags wäre eine Hinzurechnung nach § 1 AStG erforderlich. In den USA würde jedoch die BEAT Hinzurechnung entfallen, so dass sich das US-Unternehmen

und damit der Konzern die zusätzliche Steuer von 6,1 ersparen würde.

Es ist allerdings nicht ausreichend, einfach keinen Gewinnaufschlag zu verrechnen oder diesen gesondert zu buchen und wieder hinzuzurechnen. Denn die Anwendbarkeit der Methode muss dem Grunde nach eröffnet sein. Daher ist hier am Einzelfall zu prüfen, welche Leistungen wie zu behandeln sind.

### **Abschließende Bemerkung**

Wir möchten darauf hinweisen, dass diese Regelungen sehr neu sind und die genaue Anwendung noch mit etlichen Zweifelsfragen behaftet ist. Gleichwohl möchten wir Ihnen diese Zusammenfassung im Sinne einer ersten Einschätzung übermitteln und hoffen, dass diese Darstellung für Ihre Zwecke hilfreich ist. Unser Verrechnungspreisteam steht Ihnen bei Fragen gerne zur Verfügung und wird Sie bei Neuerungen auch künftig informieren.

### **Weitere Informationen**

Überblick über die für Unternehmen relevanten Teile der Reform, siehe [Deloitte Tax-News](#)

[US-Steuerreform: Auswirkungen für die DACH-Region - Webcast](#)

[US-Steuerreform: Schwerpunkt Verrechnungspreise - Webcast](#)

[Alle Beiträge im Zusammenhang mit der US-Steuerreform](#)

## Ihre Ansprechpartner

**Christian Schoppe**

Partner

[cschoppe@deloitte.de](mailto:cschoppe@deloitte.de)

Tel.: +4969756957272

**Bettina Mertgen**

Director

[bmertgen@deloitte.de](mailto:bmertgen@deloitte.de)

Tel.: 069 75695-6321

**Yvonne Weigelt**

Senior Manager

[yweigelt@deloitte.de](mailto:yweigelt@deloitte.de)

Tel.: 069 75695-7218

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://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.