

Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten Die Integration des AOA in innerstaatliches Recht

Ministerialrat Manfred Naumann
Bundesministerium der Finanzen, Berlin

Dr. Andreas Knebel
*Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht
White & Case LLP*


Gliederung

Ministerialrat Manfred Naumann

- I. Der OECD-Ansatz
 1. Entwicklung des OECD-Ansatzes
 2. Aufbau des OECD-Berichts
 3. Grundsätze der AOA
 4. Neuer Kommentar zu Art. 7 OECD MA 2010

Dr. Andreas Knebel

- II. Rechtliche Bedeutung des AOA für innerstaatliche Rechtsentwicklung
 1. Fallbeispiel
 - a. Überführung von Maschinen (mat. WG)
 - b. Patente und Know-how
 - c. Interne Dienstleistungen
 - d. Interne Darlehen/Dotationskapital
 - e. Dokumentation
 2. Ausblick



Der OECD-Ansatz: Gewinnaufteilung zwischen Unternehmen und ihren Betriebsstätten (Kurzversion)

Attribution of Profits to
Permanent Establishments
- The Authorised OECD Approach

Ministerialrat Manfred Naumann
Bundesministerium der Finanzen, Berlin

Entwicklung des OECD – Ansatzes (1)

Ausgangspunkt: Unterschiedliche Interpretationen des Artikels 7 OECD MA

- Eingeschränkte Selbständigkeit der BS, siehe Artikel 7 Abs. 1, 3 OECD-MA, auch:
Relevant Business Activity Approach (verschiedene Ausprägungen):
 - Fremdvergleich wird auf bestimmte Vorgänge angewandt, insbesondere Warenbewegungen, ansonsten Aufwandsverrechnungen
 - Ergebnis der BS wird als Teil des Ergebnisses des Gesamtunternehmens verstanden und ist entsprechend limitiert
- Vollständige Selbständigkeit der BS, siehe Artikel 7 Abs. 2 OECD MA (*Functionally Separate Entity Approach*)
 - Uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Entwicklung des OECD – Ansatzes (2)

Entscheidung der OECD für den *Functionally Separate Entity Approach* (gegen den *Relevant Business Approach*)

- Selbständigkeitsfiktion der BS (so weit wie möglich) und
- Nahezu uneingeschränkte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Gründe

- **Konsistenz** von Artikel 7 (2) OECD MA und Artikel 9 OECD MA („Fremdvergleichsgrundsatz“)
- **Erleichterung für den Quellenstaat**, BS-Gewinn muss nicht mehr aus dem Gesamtgewinn des Unternehmens herausgerechnet werden
- **Vereinfachung**, weil die Grundsätze der BS-Gewinnermittlung so weit wie möglich den Grundsätzen für verbundenen Unternehmen entsprechen

Aufbau des OECD – Berichts

- **Teil I: Allgemeine Grundsätze des AOA**
- Teil II: Spezielle Regeln für BankBS (Hinweis)
- Teil III: Spezielle Regeln für Unternehmen, die mit Finanzinstrumenten handeln („Global Trading“)
- Teil IV: Spezielle Regeln für VersicherungsBS
- **nicht** für Bau- und MontageBS

HINWEISE für Bankbetriebsstätten

- partielle Umsetzung hinsichtlich DotKap durch BMF-Schreiben v. 29. September 2004, BStBl. I S. 917 ff
- BFH-Beschluss v. 22. August 2011, I B 169/10: „Die Bemessung des DotKap nach Maßgabe der sog. VWG DotKap ist mit den deutschen Grundsätzen zur BS-Gewinnermittlung ... vereinbar.“

Grundsätze des AOA (1)

- Der BS sind die Gewinne bzw. Verluste zuzurechnen, die sie als selbständiges Unternehmen unter Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD erzielt hätte
- Gewinnrealisierung beim Unternehmen oder der BS zu einer Zeit, zu der das Unternehmen als Ganzes noch keine Gewinne realisiert hat, Ausgleich über die Zeit (anders: *Relevant Business Approach*)
- Gewinnrealisierung z.B. im Zeitpunkt der:
 - Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Unternehmen auf seine BS und umgekehrt
 - Fiktiven Vermietung eines Wirtschaftsguts von einem Unternehmen an die BS und umgekehrt (mit Gewinnelement)
 - Fiktiven Erbringung von Dienstleistungen von einem Unternehmen an seine BS und umgekehrt (mit Gewinnelement)

Grundsätze des AOA (2)

- Die der BS zuzuordnenden Gewinne werden – soweit nötig – auf der Basis von „**fiktiven Transaktionen**“ (**dealings**) zwischen dem Unternehmen und der BS berechnet
- Der Ausgangspunkt der Berechnung des BS-Gewinns ist **nicht der Gesamtgewinn** des Unternehmens im Außenverhältnis (so aber *Relevant Business Approach*)
- Die Ergebnisse des AOA (*Separate Entity Approach*) und des *Relevant Business Approach* sollen letztlich nicht voneinander abweichen

Grundsätze des AOA (3)

Zweistufiges Verfahren der Gewinnaufteilung:

1. Schritt: Fiktion der BS als eigen- und selbständiges Unternehmen (Ausgangspunkt „peoples functions“)
 - „OECD-Mantra“: functions, assets, risk, capital
2. Schritt: Ermittlung des Ergebnisses der BS durch analoge Anwendung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien
 - auf fiktive Transaktionen (dealings) zwischen dem Unternehmen und seiner BS und
 - auf Transaktionen zwischen der BS und verbundenen Unternehmen (Vergleichbarkeitsanalysen)

neuer Artikel 7 OECD MA 2010 (verabschiedet Mitte 2010)

- Abs. 1: Leicht abgeändert, Bezug zu Absatz 2
- Abs. 2: Geänderter Inhalt, Grundsatz des AOA
- Abs. 3: alter Inhalt gelöscht, Vermeidung Doppelbesteuerung, - Alternative zu Absatz 3 (im OECD-Kommentar)
- Abs. 4: alter Inhalt gelöscht, Wortlaut des alten Absatzes 7
- Abs. 5 alt: alter Inhalt gelöscht
- Abs. 6 alt: alter Inhalt gelöscht
- Abs. 7 alt: verschoben nach Absatz 4

neuer Kommentar zu Art. 7 OECD MA 2010 (verabschiedet Mitte 2010)

- Artikel 7 Abs. 1 und 2
 - Übernahme der Grundaussagen des AOA, Referenz zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Mitte 2010)
- Artikel 7 Abs. 3
 - Bei gleicher Auslegung des AOA:
Keine Gefahr der internationalen Doppelbesteuerung
 - Verrechnungspreiskorrekturen, wenn Ergebnis des Unternehmens /der BS nicht dem Fremdvergleich entspricht
 - **Keine Verpflichtung zur Gegenkorrektur, wenn der andere Staat der Erstkorrektur nicht zustimmt**
-> laut Alternativformulierung im Kommentar (USA/J/D)
 - Verweis auf Verständigungsverfahren

Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten

Die Integration des AOA in innerstaatliches Recht

Dr. Andreas Knebel

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht

White & Case LLP

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (1)

Derzeitige deutsche Rechtslage:

- DBA mit über 90 Ländern (\cong nat. Gesetz!)
- Selbständigkeits-Fiktion grundsätzlich ständige deutsche Abkommenspraxis
 - GB (2010), Türkei (2011), Ungarn (2011), Zypern (2011)
 - Aber: kein Verweis auf Risiko-/Funktionsanalyse/Dotationskapital
- Teilweise mit Wortlaut, der Art. 7 OECD MA (2010) entspricht
 - DBA USA (2008)
 - Besonderheit DBA USA (2008): Verweis Risiko-/Funktionsanalyse/Dotationskapital und OECD-Verrechnungspreisleitlinien in Protokollerklärung (Nr. 4) \approx AOA
- Dynamische \Leftrightarrow statische der Auslegung (z.B. DBA Ungarn (2011) \rightarrow Umsetzung AOA?)
 - Für dynamische Auslegung: OECD Kommentar
 - Zur dynamischen in Abgrenzung zur statischen Auslegung siehe BFH vom 19.05.2010 - I B 191/09, BStBI II 2011, 156

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (2)

- **§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, § 12 KStG, § 4g EStG**

In diesem Zusammenhang:

- BFH vom 17.07.2008 (BStBl. II 2009, 464) zur alten Rechtslage: Aufgabe der finalen Entnahmetheorie
- EuGH vom 29. November 2011, C-371/10 (IStR 2012, 27ff.) - National Grid Indus BV
- **Betriebsstättenerlass vom 24.12.1999 (BStBl. I, 1076 „Verwaltungsgrundsätze“) - BSVG**

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (3)

Auswirkungen auf deutsche Rechtspraxis:

Fall

Die A-AG mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland gründet in Rumänien eine Betriebsstätte, die die Produktion bestimmter bisher von der A-AG in Wolfsburg hergestellter Produkte übernehmen soll. Die Produktion in Wolfsburg wird entsprechend reduziert.

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (3)

Auswirkungen auf deutsche Rechtspraxis:

Zum Aufbau der Produktion in Rumänien werden folgende Maßnahmen durchgeführt:

1. Ein Teil der erforderlichen Maschinen wird aus dem Werk Wolfsburg nach Rumänien transportiert und dort aufgebaut (Buchwert € 3 Mio., gemeiner Wert € 4 Mio.)
2. Die Produktion in Rumänien erfolgt mit Hilfe von Patenten und Know-how. Die IP-Rechte wurden z.T. selbst erstellt, z.T. von Dritter Seite erworben.
Produkte werden unter den der A-AG gehörenden Warenzeichen vertrieben, die aber auch für andere Produkte der A-AG verwandt werden
3. Zur Errichtung des Geschäftsbetriebs stellt die A-AG der Betriebsstätte einige Mitarbeiter für einige Wochen zur Verfügung
4. Für den notwendigen Kapitalbedarf in der Anfangsphase stellt die A-AG der Betriebsstätte ein Kapital von € 1 Mio. zur Verfügung

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (4)

1. Überführung von Maschinen (mat. WG)

Lösung:

- BFH:
Aufgabe der finalen Entnahmetheorie: Besteuerungsrecht der Bundesrepublik ist trotz Überführung in eine ausländische Freistellungsbetriebsstätte nicht eingeschränkt im Hinblick auf zu diesem Zeitpunkt entstandene stille Reserven; Gewinnzurechnung zum Stammhaus erst im Zeitpunkt der Veräußerung
- SEStEG
Gemäß § 12 Abs. 1 KStG Veräußerung zum gemeinen Wert, da Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nach DBA-Rumänien ausgeschlossen; Möglichkeit für Ausgleichsposten nach § 4g EStG
- OECD Approach
Besteuerung der stillen Reserven im Überführungszeitpunkt (Fremdvergleichsgrundsatz); ggf. fingierte Vermietung an BS („Dealing“)
- Neu:
EuGH in Sachen National Grid Indus

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (5)

EuGH Urteil vom 29.11.2011, (IStR 2012, 27ff) „National Grid Indus“

- Rechtfertigung einer Besteuerung stiller Reserven wegen Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten
- nach dem Wegzug entstehende Wertminderungen oder Wertsteigerungen müssen nicht mehr berücksichtigt werden
- Wahlrecht zwischen sofortiger Versteuerung (Liquiditätsnachteil) und Aufschiebung der Zahlung bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven (Verwaltungsaufwand)
- eventuelle Zinsen und Sicherheitsleistung entsprechend jeweiligem nationalen Recht

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (6)

1. Überführung von Maschinen (mat. WG)

Mögliche Fall-Abwandlungen:

- Verschiebung zwischen mehreren BS
- Fremdfinanzierung von WG und Auswirkung auf Verschiebung
- „Vermietung“ von WG von einer BS an andere BS

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (7)

2. Patente und Know-how (immaterielle WG)

Lösung:

- SEStEG
Nach §§ 12 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist auch die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung erfasst, wenn hierdurch das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an dem Gewinn aus der Nutzung des Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird. Da Gewinn aus der Nutzung der Patente laufender Gewinn ist, steht das Recht dem Betriebsstättenstaat zu. Für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist also eine marktgerechte Lizenzgebühr zu belasten
- Musterabkommen 1977
Lediglich Kostenzuordnung; insoweit eindeutige Festlegung im alten Kommentar zu Art. 7 OECD MA 1977
- OECD-Approach
Lizenzvereinbarung „Dealing“ gilt sowohl für *internally developed trade intangibles*, *acquired trade intangibles* als auch *marketing intangibles* (z.B. Markenrechte)

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (8)

2. Patente und Know-how (immaterielle WG)

Mögliche Fall-Abwandlungen:

- Übertragung Patente von Stammhaus an BS
- Zuordnung F&E-BS ↔ Stammhaus, Auftragsforschungs-BS

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (9)

3. Interne Dienstleistungen

Lösung:

- SEStEG
§§ 12 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erfassen nicht Dienstleistungen: daher lediglich Kostenzuordnung.
Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung vom 09.11.2001 (BStBl. 2001, 796) nicht anwendbar, da sie zwei rechtlich selbständige Personen voraussetzen
- Musterabkommen 1977
Kostenzuordnung; hier aber keine klare Aussage im alten Kommentar zu Art. 7 OECD MA 1977
- OECD-Approach
Drittvergleichspreis, „Dealing“
Aber: In Deutschland keine Gewinnrealisierungsvorschrift?

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (10)

3. Interne Dienstleistungen

Mögliche Fall-Abwandlungen:

- Head Office Services
- Dienstleistungen von der Zentrale - PE „bezahlt“ dafür (Fremdvergleich) – z.B. Zentrale Buchhaltung oder Manager der Zentrale, der teilweise auch für die BS tätig ist

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (11)

4. Interne Darlehen / Dotationskapital

Lösung:

- SEStEG

Bisher nicht erkennbar, dass § 12 Abs. 1 KStG bzw. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf Zuordnung des Dotationskapitals Auswirkung hat

- Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze (BSVG)

Wenn das der Betriebsstätte zur Verfügung gestellte Kapital Eigenkapital des Unternehmens ist, liegt immer Dotationskapital der Betriebsstätte vor mit der Folge, dass Zinsen nicht verrechnet werden können

- Musterabkommen 1977

Entsprechend BSVG. Zinsen können der Betriebsstätte nur zugeordnet werden, wenn der Kredit nachweislich für Zwecke der Betriebsstätte aufgenommen worden ist

- OECD-Approach

Internes „Dealing“: Fremdvergleichszins anzusetzen (Fremdvergleichsmethode)

Aber: Keine Einigung im Rahmen der OECD-Beratung ob Kapitalaufteilungsmethode der Fremdvergleichsmethode vorgeht oder nicht

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (12)

4. Interne Darlehen / Dotationskapital

Mögliche Fall-Abwandlungen:

- **Anerkennung höherer FK-Quote als „Konzern“?**
- **Zinsschranke?**
 - aber zivilrechtlich gibt es kein internes Darlehen, daher Tatbestand nicht erfüllt
- **Ermittlung Zinssatz? Berücksichtigung von „BS-Sicherheiten“?**
 - aber OECD: BS und Stammhaus haben das gleiche Rating

1. Rechtliche Bedeutung für innerstaatliche Rechtsentwicklung (13)

5. Dokumentation

- § 90 Abs. 3 AO
Angemessenheitsdokumentation
- Gesonderte Betriebsstättenbuchführung
(direkte Gewinnaufteilung)
- „Dealings“

2. Ausblick

Zukünftige Rechtslage

- **Neuer § 1 Abs. 4 AStG?**
- **Rechtsverordnung analog Funktionsverlagerung?**
- **Revision Betriebsstättenerlass?**
- **Anpassung sämtlicher bestehender DBAs?**

Berlin

Kurfürstendamm 32
10719 Berlin
Tel.: + 49 30 880911 0
Fax: + 49 30 880911 297
berlin@whitecase.com

Düsseldorf

Graf-Adolf-Platz 15
40213 Düsseldorf
Tel.: + 49 221 49195 0
Fax: + 49 221 49195 100
duesseldorf@whitecase.com

Frankfurt

Bockenheimer Landstraße 20
60323 Frankfurt am Main
Tel.: + 49 69 29994 0
Fax: + 49 69 29994 1444
frankfurt@whitecase.com

Hamburg

Jungfernstieg 51 (Prien-Haus)
20354 Hamburg
Tel.: + 49 40 35005 0
Fax: + 49 40 35005 111
hamburg@whitecase.com

München

Maximilianstraße 35
80539 München
Tel.: + 49 89 206043 500
Fax: + 49 89 206043 510
muenchen@whitecase.com