

**Aktuelle Vorschriften zur Gewinnabgrenzung
zwischen einem Mutterunternehmen in Polen
und seiner Betriebsstätte in Deutschland
auf der Basis von Verrechnungspreisen**

Prof. Dr. Heinz Moll
Steuerberater/Rechtsbeistand

Vortrag am 20. März 2015
Seminar UNI-BUD
in Wroclaw

1. Neue OECD-Grundsätze für die Gewinnermittlung von Betriebsstätten auf der Basis fiktiver Verrechnungspreise

1.1 Die OECD (Organisation for European Cooperation and Development) hat **neue Grundsätze** für die **Ergebnisabgrenzung** zwischen dem **Stammhaus** eines Unternehmens in einem Land (z. B. Polen) und seiner **Betriebsstätte** in einem anderem Land (z. B. Deutschland) erlassen.

Bisher erfolgte eine **pauschale Aufteilung** des Gesamtgewinns auf das Stammhaus und die Betriebsstätte nach Maßgabe der jeweils vom Stammhaus einerseits der Betriebsstätte und andererseits für das Geschäft erfüllter **Funktionen**.

Ziel der **neuen** Ergebnisabgrenzung ist eine analoge Anwendung

- der **OECD-Grundsätze zu Verrechnungspreisen** für den Leistungsaustausch zwischen einem
 - **Mutterunternehmen** in einem Land und
 - seiner **Tochter-Kapitalgesellschaft** in einem anderen Land
- auch auf die Leistungen zwischen
 - dem **Stammhaus** in einem Land und
 - seiner **Betriebsstätte** in dem anderen Land

nach Maßgabe der jeweils von ihnen erfüllten Funktionen.

Schon immer bestand **international Einigkeit** darüber, dass bei dieser Konstellation – wie Sie sie ja in Ihrem Unternehmen in der Regel auch haben (Stammhaus in Polen – Betriebsstätte in Deutschland) – das erzielte Gesamtergebnis, das Sie aus Ihrem "Deutschland-Geschäft" erzielen, auf das Stammhaus einerseits und die Betriebsstätte andererseits aufzuteilen ist.

Es **bestand** und **besteht** auch heute noch internationale Einigkeit darüber, dass der **Maßstab** für die Ergebnisabgrenzung das **Verhältnis der Funktionen** ist, die das Stammhaus einerseits und die Betriebsstätte andererseits für das Gesamtgeschäft erfüllen.

Da in aller Regel **das Stammhaus** die wesentlichen **wichtigeren** Funktionen erfüllt, ist auch in den meisten Fällen der größere Teil des Gesamtgewinns dem **Stammhaus** zuzurechnen.

An diesem **Grundsystem** hat sich nichts geändert.

Neu ist, dass der Gesamtgewinn nicht mehr **pauschal** auf das Stammhaus und die Betriebsstätte **aufzuteilen** ist, sondern dass für die **einzelnen** durch Mitarbeiter des Unternehmens **erfüllten Funktionen** ("**Personalfunktionen**"), d. h. Leistungen, die das Stammhaus gegenüber der Betriebsstätte erbringt und umgekehrt, jeweils **Verrechnungspreise** festzulegen sind, auf deren Basis die Ergebnisabgrenzung erfolgt.

Im Einzelnen sind hierzu auf Grundlage einer **Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte**

1. die maßgeblichen **Personalfunktionen** (von Mitarbeitern erfüllte Funktionen), die der Betriebsstätte oder dem übrigen Unternehmen ("Stammhaus") zuzuordnen sind, festzustellen,
2. der Betriebsstätte, ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen, **Vermögenswerte** sowie **Chancen und Risiken** zuzuordnen,
3. der Betriebsstätte, ausgehend von den ihr zugeordneten Vermögenswerten sowie von den ihr zugeordneten Chancen und Risiken, ein **anteiliges Eigenkapital (Dotationskapital)** zuzuordnen,
4. der Betriebsstätte **Verbindlichkeiten** und **Rückstellungen** zuzuordnen, soweit dies aufgrund der Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken sowie von Dotationskapital erforderlich ist,
5. der Betriebsstätte **Geschäftsvorfälle des Unternehmens mit unabhängigen Dritten** und **mit nahestehenden Personen** im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes zuzuordnen und
6. sind die "**anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen** im Sinne des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 des Außensteuergesetzes" (d. h. die unternehmensinternen "Geschäftsbeziehungen") zu bestimmen, die die Betriebsstätte zum übrigen Unternehmen unterhält.

- 1.2 Die neuen Grundsätze wurden bereits in das deutsche Recht, insbesondere durch den neuen § 1 Abs. 5 Außensteuergesetz ("Gesetz über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen" (AStG)), umgesetzt.

Erläuterung

§ 1 AStG enthält **Vorschriften zur Berichtigung von Einkünften** eines in Deutschland Steuerpflichtigen aus einer **Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person** (z. B. mit seiner ausländischen Gesellschaft), soweit bei der Einkünfteermittlung Bedingungen, insbesondere Verrechnungspreise, zugrunde gelegt worden sind, wie sie **unter Fremden** nicht vereinbart worden wären.

Wortlaut des neuen § 1 Abs. 5 AStG

" Die Absätze 1, 3 und 4 (Erläuterung: Berichtigung von Einkünften eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person) sind entsprechend anzuwenden, wenn für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 2 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.

Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine **Betriebsstätte** wie ein **eigenständiges und unabhängiges Unternehmen** zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung.

Um die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln sind ihr in einem **ersten Schritt** zuzuordnen:

1. die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen),
2. die Vermögenswerte des Unternehmens, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt,
3. die Chancen und Risiken des Unternehmens, die sie aufgrund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt sowie
4. ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital)."

Auf der Grundlage dieser Zuordnung sind in einem **zweiten Schritt**

- die **Art der Geschäftsbeziehungen** ("dealings") zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte und
- die **Verrechnungspreise für diese Geschäftsbeziehungen** zu bestimmen.

1.3 **Unverändert** gilt, dass eine **Abgrenzung** der von einem polnischen Unternehmen erzielten **Ergebnisse** aus dessen Geschäft mit deutschen Kunden ("Auftragsergebnisse") auf das

- **polnische Stammhaus einerseits** und die
- **deutsche Betriebsstätte andererseits**

nach Maßgabe der jeweils vom **Stammhaus einerseits** und von der **Betriebsstätte andererseits** erfüllten **Funktionen** ("Personalfunktionen") erfolgen muss.

Das heißt, dass die anzuwendenden Verrechnungspreise diese Funktionen angemessen widerspiegeln müssen.

2. Die neuen Grundsätze der OECD zur BETRIEBSSTÄTTEN-GEWINN-ERMITTLUNG im Überblick und im Hinblick auf ihre PRAKTISCHE UMSETZUNG

- 2.1 **Unverändert** gilt, dass eine **Abgrenzung** der aus dem Geschäft mit deutschen Kunden erzielten **Gewinne** ("**Auftragsergebnisse**") eines polnischen Unternehmens auf das polnische Stammhaus einerseits und die deutsche Betriebsstätte andererseits **nach Maßgabe der jeweils von Mitarbeitern**
- a) **des Stammhauses einerseits und**
 - b) **der Betriebsstätte andererseits**
- erfüllten Funktionen** erfolgen muss
- 2.2 **Vom polnischen Stammhaus in der Regel erfüllte Funktionen** für die Erzielung der Auftragsergebnisse mit deutschen Kunden:
- Auftragsakquisition einschließlich Entwicklung des zugrunde liegenden technischen Konzepts
 - Vertragsverhandlungen bis zum Vertragsabschluss
 - Vor- und Nachkalkulation
 - Auftragssteuerung und -überwachung
 - Zurverfügungstellung von geeignetem Personal für die jeweiligen speziellen Aufgaben

- Personal-Einsatzplanung
- Schulung des Personals im Hinblick auf den Einsatz in Deutschland, z.B. im Hinblick auf Arbeitssicherheit
- Erfüllung der durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehenden Anmelde-, Abmelde- sowie Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden und entsprechende Verhandlungen
- Übernahme der aus dem Personaleinsatz resultierenden Arbeitgeber-Risiken
- Mahnwesen, Zahlungsabwicklung etc.
- Sicherstellung von Finanzmitteln zur Finanzierung der Fertigungs-Prozesse
- Übernahme des vollen unternehmerischen Risikos für die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätten einschließlich der Übernahme der unbeschränkten Haftung für die von den Betriebsstätten eingegangenen Verbindlichkeiten

- 2.3 **Ab 1.1.2015: Aufgabe** der bisher geltenden Grundsätze einer **pauschalen Aufteilung** der aus dem Geschäft mit deutschen Kunden erzielten Gewinne auf das Stammhaus in Polen und die Betriebsstätte in Deutschland nach Maßgabe der jeweils vom Stammhaus und der Betriebsstätte erfüllten Funktionen
- 2.4 **"Neue" Grundsätze der OECD** ("Authorized OECD Approach, "AOA") mit dem **Ziel einer analogen Anwendung der OECD-Verrechnungspreisregelungen** für Leistungen zwischen
- einem **Mutterunternehmen** in einem Land und seiner **Tochter-Kapitalgesellschaft** in dem anderen Land
 - **auch auf die** Leistungen zwischen dem **Stammhaus** in einem Land und der **Betriebsstätte** in dem anderen Land nach Maßgabe ihrer jeweiligen Funktionen

2.5 Entsprechende Neufassung von Art. 7 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens 2010

2.5.1 Art. 7 Abs. 1 und 2 des Musterabkommens **2010** (Wortlaut)

- (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene **Betriebsstätte** aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte nach Absatz 2 zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Bei der Anwendung dieses Artikels (sowie von Artikel 23A, 23B) sind die Gewinne, die der in Absatz 1 genannten Betriebsstätte in jedem Vertragsstaat zuzurechnen sind, die Gewinne, die sie hätte erzielen können, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, dessen Betriebsstätte sie ist, wenn sie als **selbständiges und unabhängiges Unternehmen** eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte; **dabei sind die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken** zu berücksichtigen.

2.5.2 Zum Vergleich:

Art. 7 Abs. 1 und 2 des **bisherigen** Musterabkommens (Wortlaut)

- (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.
- (2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

2.6 Implementierung des AOA in das deutsche Steuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2013

Regelung von Einzelheiten auf der Basis des AOA in der **Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung** (BS-GAV) des deutschen Finanzministeriums auf der Basis des AOA (mit Begründungen und Anlagen 145 Seiten).

Ausdrückliche Regelungen zu Bau- und Montagebetriebsstätten in §§ 30 – 34. Diese beziehen sich allerdings nur auf sogenannte **Einzelprojekt-Betriebsstätten**, die sich auf die Durchführung der Bau- und Montagearbeiten für nur ein Projekt (einem Auftrag) beziehen und danach beendet werden (hierzu Hinweis 6.)

2.7 Nach der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung nunmehr:

- 2.7.1 **Aufgabe der bisher geltenden Grundsätze** einer **pauschalen Aufteilung** der aus dem Geschäft mit deutschen Kunden erzielten Gewinne auf das **Stammhaus in Polen** und die **Betriebsstätte in Deutschland** nach Maßgabe der jeweils vom Stammhaus und der Betriebsstätte erfüllten Funktionen und
- 2.7.2 "**Neue**" Grundsätze für die steuerliche Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte auf der Basis einer **Funktions- und Risikoanalyse** der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte als Teil der Geschäftstätigkeit des gesamten Unternehmens.
- 2.7.3 Aufbauend auf der Funktions- und Risikoanalyse Durchführung einer **Vergleichbarkeitsanalyse** der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte, um für die Geschäftsbeziehungen der Betriebsstätte mit dem Stammhaus **Verrechnungspreise** zu bestimmen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

2.7.4 Auf der Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte

- Feststellung der **Personalfunktionen** (von Mitarbeitern erfüllte Funktionen), insbesondere der **maßgeblichen** Personalfunktionen, die der Betriebsstätte oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind
- ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen Zuordnung von **Vermögenswerten** sowie **Chancen und Risiken** zu der Betriebsstätte
- ausgehend von den zugeordneten Vermögenswerten sowie zugeordneten Chancen und Risiken der Betriebsstätte Zuordnung eines **Dotationskapitals** (Eigenkapital der Betriebsstätte)
- Zuordnung von **Passivposten** (Rückstellungen, Verbindlichkeiten) zur Betriebsstätte auf der Basis der zugeordneten Vermögenswerte Chancen und Risiken sowie des Dotationskapitals
- Zuordnung von **Geschäftsvorfällen** des Unternehmens mit Dritten und mit nahestehenden Personen zu der Betriebsstätte sowie
- Bestimmung der **anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen** (unternehmensinterne Geschäftsbeziehungen ("dealings")) zwischen der Betriebsstätte einerseits und dem zum übrigen Unternehmen ("Stammhaus") andererseits

2.8 Also: 2-stufige Vorgehensweise bei der Betriebsstättengewinnaufteilung

1. Stufe:

- Im Rahmen einer **Funktions- und Risikoanalyse** werden der Betriebsstätte wesentliche **Personalfunktionen, Wirtschaftsgüter** sowie **Chancen und Risiken** zugeordnet sowie
- das **Dotationskapital** und die **übrigen Passiva** der Betriebsstätte ermittelt.
- Ferner steht im Mittelpunkt der 1. Stufe die Identifizierung von sog. "**anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen**" (**dealings**) zwischen der Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen.

2. Stufe:

In dieser 2. Stufe werden unter Fremden übliche **Verrechnungspreise** für die sog. "dealings" (geschäftliche Leistungen und Gegenleistungen) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte festgelegt. Diese führen bei der Betriebsstätte zu fiktiven Betriebseinnahmen und -ausgaben und zu einem entsprechenden **Ergebnis der Geschäftstätigkeit** der Betriebsstätte.

3. **Praktische Vorgehensweise** zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach den neuen Grundsätzen

- 3.1 Beschreibung des Stammhauses und der Betriebsstätte aufgrund der von ihnen erfüllten Funktionen als **fiktiv selbständige und unabhängige Unternehmen** ("functionally separate entities")

Siehe auch beigefügte Schaubilder (2 Alternativen): Typische Zuordnung der Unternehmens-Funktionen zum Stammhaus einerseits und zur Betriebsstätte andererseits und (Versuch einer) Gewichtung dieser Funktionen

Typische Zuordnung der Unternehmens-Funktionen zum Stammhaus einerseits und zur Betriebsstätte andererseits (Gewichtung: Alternative 1)

Nr.	Funktionen	Bedeutung / Gewichtung	Zuordnung zu	
			Stamm- haus	Betriebs- stätte
1	Entscheidungen zur allgemeinen Unternehmensstrategie, Übernahme des Gesamt-Managements des Unternehmens und des gesamten Unternehmens-Risikos	3	3	0
2	Auftragsakquisition einschließlich Entwicklung des zugrundeliegenden technischen Konzepts	3	3	0
3	Vertragsverhandlungen sowie Vertragsabschluss	2	2	0
4	Baustellenbudget und Controlling der Vertragsdurchführung	1	1	0
5	Durchführung der Arbeiten vor Ort	3	0	3
6	Überwachung der Auftragsabwicklung, laufende Qualitätskontrolle	1	0	1
7	Laufende Kontrolle der vertraglichen Leistungen, Bearbeitung von Reklamationen	2	0	2
8	Fakturierung, Mahnwesen, Zahlungsabwicklung etc.	1	1	0
9	Zurverfügungstellung von geeignetem Personal für die jeweiligen speziellen Aufgaben	2	2	0
10	Laufende Personal-Einsatzplanung	1	0	1
11	Übernahme der aus dem Personaleinsatz resultierenden Arbeitgeber-Risiken	2	2	0

Fortsetzung nächste Seite

Nr.	Funktionen	Bedeutung / Gewichtung	Zuordnung zu		
			Stamm- haus	Betriebs- stätte	
12	Einkauf, Lagerverkehr, Ausgabe/Erneuerung von Arbeitskleidung und Arbeitswerkzeug	1	1	0	
13	Schulung des Personals im Hinblick auf den Einsatz in Deutschland, z.B. im Hinblick auf Arbeitssicherheit	1	1	0	
14	Erfüllung der durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehenden Anmelde-, Abmelde- sowie Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden und entsprechende Verhandlungen	1	0	1	
15	Berechnung und Abführung der Sozialabgaben sowie Sozialleistungen	1	1	0	
16	Bereitstellung von Transportmitteln einschließlich Einkauf, Leasing, Finanzierung und laufendes Fahrzeugmanagement	1	1	0	
17	Prüfung und Aufbereitung von Belegen für die Betriebsstätten-Buchführung	1	1	0	
18	Sicherstellung von Finanzmitteln zur Finanzierung der Fertigungs-Prozesse	2	2	0	
19	Übernahme des vollen unternehmerischen Risikos für die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätten einschl. der Übernahme der unbeschränkten Haftung für die von den Betriebsstätten eingegangenen Verbindlichkeiten	3	3	0	
Gesamt-		Summe Punkte	32	24	8
Betrachtung		%	100%	75%	25%

Typische Zuordnung der Unternehmens-Funktionen zum Stammhaus einerseits und zur Betriebsstätte andererseits (Gewichtung: Alternative 2)

Nr.	Funktionen	Bedeutung / Gewichtung	Zuordnung zu	
			Stamm- haus	Betriebs- stätte
1	Entscheidungen zur allgemeinen Unternehmensstrategie, Übernahme des Gesamt-Managements des Unternehmens und des gesamten Unternehmens-Risikos	10	10	0
2	Auftragsakquisition einschließlich Entwicklung des zugrundeliegenden technischen Konzepts	5	5	0
3	Vertragsverhandlungen sowie Vertragsabschluss	3	3	0
4	Baustellenbudget und Controlling der Vertragsdurchführung	1	1	0
5	Durchführung der Arbeiten vor Ort	3	0	3
6	Überwachung der Auftragsabwicklung, laufende Qualitätskontrolle	1	0	1
7	Laufende Kontrolle der vertraglichen Leistungen, Bearbeitung von Reklamationen	1	0	1
8	Fakturierung, Mahnwesen, Zahlungsabwicklung etc.	1	1	0
9	Zurverfügungstellung von geeignetem Personal für die jeweiligen speziellen Aufgaben	4	4	0
10	Laufende Personal-Einsatzplanung	1	0	1
11	Übernahme der aus dem Personaleinsatz resultierenden Arbeitgeber-Risiken	5	5	0

Fortsetzung nächste Seite

Nr.	Funktionen	Bedeutung / Gewichtung	Zuordnung zu		
			Stamm- haus	Betriebs- stätte	
12	Einkauf, Lagerverkehr, Ausgabe/Erneuerung von Arbeitskleidung und Arbeitswerkzeug	1	1	0	
13	Schulung des Personals im Hinblick auf den Einsatz in Deutschland, z.B. im Hinblick auf Arbeitssicherheit	2	2	0	
14	Erfüllung der durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehenden Anmelde-, Abmelde- sowie Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden und entsprechende Verhandlungen	1	0	1	
15	Berechnung und Abführung der Sozialabgaben sowie Sozialleistungen	1	1	0	
16	Bereitstellung von Transportmitteln einschließlich Einkauf, Leasing, Finanzierung und laufendes Fahrzeugmanagement	1	1	0	
17	Prüfung und Aufbereitung von Belegen für die Betriebsstätten-Buchführung	1	1	0	
18	Sicherstellung von Finanzmitteln zur Finanzierung der Fertigungs-Prozesse	3	3	0	
19	Übernahme des vollen unternehmerischen Risikos für die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätten einschl. der Übernahme der unbeschränkten Haftung für die von den Betriebsstätten eingegangenen Verbindlichkeiten	5	5	0	
Gesamt-		Summe Punkte	50	43	7
Betrachtung		%	100%	86%	14%

- 3.2 **Funktionsgemäße** Zuordnung der Kosten zum Stammhaus einerseits und zur Betriebsstätte andererseits

- 3.3 Auf dieser Basis Entwicklung von funktionsgemäßen **Verrechnungspreisen**, die die Funktionen ("Personalfunktionen") des Stammhauses und der Betriebsstätte zutreffend widerspiegeln. Dabei zunächst nicht zu detailliert vorgehen – das heißt z. B. eher "globale" Verrechnungspreise für ein Bündel von Funktionen, damit in späteren Jahren leichter noch Anpassungen an neue Erkenntnisse vorgenommen werden können.

Also: Vermeidung unnötig detaillierter Festlegungen für künftige Jahre.

Die deutsche Finanzverwaltung wird in den ersten Jahren wohl keine überhöhten Ansprüche an das neue System von Verrechnungspreisen stellen.

Sie wird sich sicherlich auch am "Ergebnis" orientieren und sich wahrscheinlich zufrieden geben, wenn sich bei der Aufteilung ein "Gesamt-Gewinnanteil" für die deutsche Betriebsstätte etwa in der Größenordnung wie in den Vorjahren ergibt.

4. Hinweis zur Vermeidung von Missverständnissen betreffend die Regelungen in Abschnitt 4 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten §§ 30 – 34)

Gemäß § 32 Abs. 1 gilt die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom Bau- und Montageunternehmen abgeschlossenen Bau- und Montagevertrages widerlegbar als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung der Betriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist, wobei der Verrechnungspreis für die Dienstleistung "im Regelfall nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen ist". Zu den Kosten der Bau- und Montagebetriebsstätte, die für die Anwendung dieser Methode zu berücksichtigen sind, gehören insbesondere auch alle erforderlichen Personalkosten, die unmittelbar durch die Erbringung von Personalfunktionen in der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht sind."

Hiernach ist also **keine Aufteilung des gesamten Gewinns** des Unternehmens aus den durchgeführten Bau- und Montagearbeiten auf das Stammhaus und die Betriebsstätte vorgesehen, sondern ein Entgelt für die Betriebsstätte auf der Basis des Cost-plus-Verfahrens.

Hierzu ist zu berücksichtigen, dass diese Regelung gemäß § 30 BS-GAV nur für **Bau- und Montagebetriebsstätten** und nur für **Einzelprojekt-Betriebsstätten** gilt (Durchführung der Bau- oder Montagearbeiten für **ein** Projekt oder **einen** Auftrag und Beendigung der Betriebsstätte nach Abschluss der Bau- oder Montagearbeiten für **dieses** Projekt).

Diese Einzelprojekt-Betriebsstätten dürften jedoch bei in den Deutschland tätigen polnischen Unternehmen eher die **Ausnahme** bilden.

Nach unserer Erfahrung beziehen sich die Betriebsstätten polnischer Unternehmen in Deutschland häufig nicht auf Bau- und Montagearbeiten und sind häufig auch auf Dauer angelegt: z. B. gibt es häufig zentrale Büroräume in Deutschland, von denen aus die Aktivitäten für verschiedene Tätigkeiten in Deutschland gesteuert werden. Ferner überlappen sich die einzelnen Tätigkeiten in Deutschland in der Regel zeitlich usw.

Für alle **diese** Fälle gelten die **allgemeinen Grundsätze** der Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung, wonach der Gesamtgewinn des Unternehmens aus den Geschäftsaktivitäten in Deutschland auf der Grundlage angemessener Verrechnungspreise verursachungsgerecht (das heißt: im Verhältnis der vom Stammhaus einerseits und der Betriebsstätte andererseits erfüllten Personalfunktionen) auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufzuteilen sind.

5. Weitere für die praktische Vorgehensweise wichtige Hinweise in der BS-GAV

- Nach der BS-GAV ist der Vertrag mit dem Kunden im Regelfall dem Stammhaus zuzurechnen.
- Ferner wird betont, dass die Betriebsstätte **in der Regel nur eine das Stammhaus unterstützende Funktion** erfüllt. Die **zentralen Funktionen** und damit die **zentrale Bedeutung** liegen beim **Stammhaus**.
- Die Mitwirkung der Betriebsstätte an der Erfüllung des Bau- oder Montagevertrages wird als **Dienstleistung gegenüber dem Stammhaus** angesehen, die grundsätzlich zu einem **kostenorientierten Verrechnungspreis** zu vergüten sei, dessen Basis vor allen Dingen **alle erforderlichen Personalkosten** der Betriebsstätte seien.

6. Empfehlungen zur **praktischen Vorgehensweise** polnischer Unternehmen **beim Übergang auf das neue System**

6.1 Sorgfältige Analyse und Darstellung der jeweils vom Stammhaus und der Betriebsstätte erfüllten Funktionen.

6.2 Falls für Ihr Unternehmen bisher **keine** Aufteilung des Gewinns aus dem "Deutschland-Geschäft" auf das Stammhaus in Polen und die Betriebsstätte in Deutschland erfolgt ist, sondern der gesamte Gewinn aus dem Geschäft mit deutschen Kunden in Deutschland versteuert worden ist, **so wäre dies falsch und hätte für Sie zu sehr erheblichen Steuernachteilen bzw. unnötigen Mehrsteuern in Deutschland geführt!**

Ferner wären – fälschlicherweise – in Polen keine anteiligen Ergebnisse Ihres Unternehmens aus dem "Deutschland-Geschäft" versteuert worden).

Deshalb sollten Sie grundsätzlich – nach sorgfältigen Überlegungen und Diskussionen mit einem deutschen Steuerberater (der die Materie kennt und entsprechende Erfahrungen hat) und selbstverständlich auch **in enger Abstimmung mit Ihrem polnischen Steuerberater** – noch eine entsprechend den bisherigen Vorschriften mehr oder weniger "pauschale" **Aufteilung des Gewinns für einige Vorjahre** beantragen.

**Fallbeispiele
für die Ermittlung
eines funktionsgemäßen anteiligen
Gewinns der Betriebsstätte**

BEISPIEL 1

Wesentliche Funktionen des Stammhauses in Polen und der Betriebsstätte in Deutschland bei der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und Ermittlung eines nach den jeweils erfüllten Funktionen angemessenen anteiligen Gewinns für das Stammhaus einerseits und die Betriebsstätte andererseits

Wesentliche Funktionen des Stammhauses	Jahreszahlen des Geschäfts mit Kunden in Deutschland		Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für das Stammhaus vor Gewinnsteuern	
		TEUR	%	TEUR
Auftragsakquisition und Vertragsverhandlungen mit dem Kunden sowie laufender Kontakt und Informationsaustausch mit dem Kunden	Umsatzerlöse	5.000	1,5	75
Akquisition und Gestellung des Personals, Tragung des Personalrisikos	Personalaufwand	3.400	1,1	37
Sicherstellung der Finanzierung und Tragung des allgemeinen Unternehmerrisikos	Summe aller übrigen Aufwendungen abzgl. sonstige betriebl. Erträge	1.400	3,4	48
Jahresüberschuss des Gesamtunternehmens aus der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und anteiliger Gewinn des Stammhauses		200		160
(Umsatzrendite Gesamtunternehmen 4%)		(100%)		(80%)
Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für die Betriebsstätte vor Gewinnsteuern				40
				1,2% des Personalaufwandes
				20,0% des Jahresüberschusses vor Steuern

Nur untergeordnete Funktionen der Betriebsstätte

- Erfüllung bestimmter durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehender Anmelde-, Abmelde- und Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden
- Laufende Personaleinsatzplanung vor Ort
- Durchführung und Überwachung der Arbeiten vor Ort

BEISPIEL 2

Wesentliche Funktionen des Stammhauses in Polen und der Betriebsstätte in Deutschland bei der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und Ermittlung eines nach den jeweils erfüllten Funktionen angemessenen anteiligen Gewinns für das Stammhaus einerseits und die Betriebsstätte andererseits

Wesentliche Funktionen des Stammhauses	Jahreszahlen des Geschäfts mit Kunden in Deutschland		Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für das Stammhaus vor Gewinnsteuern	
		TEUR	%	TEUR
Auftragsakquisition und Vertragsverhandlungen mit dem Kunden sowie laufender Kontakt und Informationsaustausch mit dem Kunden	Umsatzerlöse	6.000	12,5	750
Akquisition und Gestellung des Personals, Tragung des Personalrisikos	Personalaufwand	3.500	1,7	60
Sicherstellung der Finanzierung und Tragung des allgemeinen Unternehmerrisikos	Summe aller übrigen Aufwendungen abzgl. sonstige betriebl. Erträge	1.500	3,4	51
Jahresüberschuss des Gesamtunternehmens aus der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und anteiliger Gewinn des Stammhauses		1.000		861
(Umsatzrendite Gesamtunternehmen 16,7%)		(100%)		(86%)
Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für die Betriebsstätte vor Gewinnsteuern				139

**4% des Personalaufwandes
13,9% des Jahresüberschusses
vor Steuern**

Nur untergeordnete Funktionen der Betriebsstätte

- Erfüllung bestimmter durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehender Anmelde-, Abmelde- und Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden
- Laufende Personaleinsatzplanung vor Ort
- Durchführung und Überwachung der Arbeiten vor Ort

BEISPIEL 3

Wesentliche Funktionen des Stammhauses in Polen und der Betriebsstätte in Deutschland bei der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und Ermittlung eines nach den jeweils erfüllten Funktionen angemessenen anteiligen Gewinns für das Stammhaus einerseits und die Betriebsstätte andererseits

Wesentliche Funktionen des Stammhauses	Jahreszahlen des Geschäfts mit Kunden in Deutschland	Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für das Stammhaus vor Gewinnsteuern		
		TEUR	%	TEUR
Auftragsakquisition und Vertragsverhandlungen mit dem Kunden sowie laufender Kontakt und Informationsaustausch mit dem Kunden	Umsatzerlöse	9.000	11,0	990
Akquisition und Gestellung des Personals, Tragung des Personalrisikos	Personalaufwand	5.400	1,7	92
Sicherstellung der Finanzierung und Tragung des allgemeinen Unternehmerrisikos	Summe aller übrigen Aufwendungen abzgl. sonstige betriebl. Erträge	2.300	3,4	78
Jahresüberschuss des Gesamtunternehmens aus der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und anteiliger Gewinn des Stammhauses		1.300		1.160
(Umsatzrendite Gesamtunternehmen 14,4%)		(100%)		(89,2%)
Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für die Betriebsstätte vor Gewinnsteuern				140
				2,6% des Personalaufwandes
				10,8% des Jahresüberschusses vor Steuern

Nur untergeordnete Funktionen der Betriebsstätte

- Erfüllung bestimmter durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehender Anmelde-, Abmelde- und Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden
- Laufende Personaleinsatzplanung vor Ort
- Durchführung und Überwachung der Arbeiten vor Ort

BEISPIEL 4

Wesentliche Funktionen des Stammhauses in Polen und der Betriebsstätte in Deutschland bei der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und Ermittlung eines nach den jeweils erfüllten Funktionen angemessenen anteiligen Gewinns für das Stammhaus einerseits und die Betriebsstätte andererseits

Wesentliche Funktionen des Stammhauses	Jahreszahlen des Geschäfts mit Kunden in Deutschland	Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für das Stammhaus vor Gewinnsteuern		
		TEUR	%	TEUR
Auftragsakquisition und Vertragsverhandlungen mit dem Kunden sowie laufender Kontakt und Informationsaustausch mit dem Kunden	Umsatzerlöse	1.800	9,0	162
Akquisition und Gestellung des Personals, Tragung des Personalrisikos	Personalaufwand	1.000	2,0	20
Sicherstellung der Finanzierung und Tragung des allgemeinen Unternehmerrisikos	Summe aller übrigen Aufwendungen abzgl. sonstige betriebl. Erträge	550	4,0	22
Jahresüberschuss des Gesamtunternehmens aus der Geschäftstätigkeit für deutsche Kunden und anteiliger Gewinn des Stammhauses		250		204
(Umsatzrendite Gesamtunternehmen 13,9%)		(100%)		(81,6%)
Funktionsgerechter anteiliger Gewinn für die Betriebsstätte vor Gewinnsteuern				46
				4,6% des Personalaufwandes
				18,4% des Jahresüberschusses vor Steuern

Nur untergeordnete Funktionen der Betriebsstätte

- Erfüllung bestimmter durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehender Anmelde-, Abmelde- und Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden
- Laufende Personaleinsatzplanung vor Ort
- Durchführung und Überwachung der Arbeiten vor Ort

BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft

Kanzlerstr. 8
40472 Düsseldorf
mail@bmpartner.de

Tel.: +49 / 211 / 96 05 03
Fax: +49 / 211 / 96 05 170
www.bmpartner.de

HAFTUNGSFREISTELLUNG

Die Informationen in diesen Arbeitsunterlagen sind allgemeiner Art und stellen keine betriebswirtschaftliche, steuerliche oder rechtliche Beratung dar. Sie können und sollen insbesondere nicht die qualifizierte individuelle Beratung ersetzen. Für weitergehende Informationen bitten wir Sie, sich individuell beraten zu lassen.

Die Sammlung und Zusammenstellung der Informationen erfolgte mit der gebotenen Sorgfalt. Gleichwohl können wir keinerlei Haftung - aus welchem Rechtsgrund auch immer - für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit übernehmen.

Die Inhalte dieser Arbeitsunterlagen unterliegen dem deutschen Urheberrecht. Die Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und jede Art der Verwendung außerhalb der Grenzen des Urheberrechts bedürfen der schriftlichen Zustimmung von BM Partner GmbH. Downloads und Kopien dieser Seite sind nur für den persönlichen, nicht kommerziellen Gebrauch gestattet.