

**Neue Vorschriften für die Gewinnermittlung von
Betriebsstätten polnischer Unternehmen in
Deutschland auf der Basis fiktiver Verrechnungspreise**

**(Entwurf einer "Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung"
der deutschen Finanzverwaltung entsprechend
den neuen Regelungen der OECD)**

Prof. Dr. Heinz Moll
Steuerberater/Rechtsbeistand

Vortrag am 6. Juni 2014
Seminar UNI-BUD
in Sopot

Neue Vorschriften für die Gewinnermittlung von Betriebsstätten polnischer Unternehmen in Deutschland auf der Basis fiktiver Verrechnungspreise

1. Die OECD hat **neue Grundsätze** für die **Ergebnisabgrenzung** zwischen dem **Stammhaus** eines Unternehmens in einem Land und seiner **Betriebsstätte** in einem anderem Land erlassen.

Ziel 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 auf die Leistungen zwischen dem **Stammhaus** in einem Land und seiner **Betriebsstätte** in dem anderen Land nach Maßgabe ihrer jeweiligen Funktionen.

2. Die neuen Grundsätze sollen – mit Wirkung ab 2013 (?) – in das deutsche Recht umgesetzt werden.
3. **Unverändert** gilt, dass eine **Aufteilung** der von einem polnischen Unternehmen erzielten **Gewinne** aus seinem 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** erfolgen muss.

4. **Vom polnischen Stammhaus häufig 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

- Sammlung, Prüfung und Aufbereitung von Belegen für die Betriebsstätten-Buchführung
- 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

Hierzu auch Hinweis auf die tabellarische Darstellung auf den Seiten 9 und 10.

5. Nach der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung nunmehr:

- **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
- **"neue" Grundsätze der OECD** ("Authorized OECD Approach, **"AOA"**) unter **analoger Anwendung**

der bisher nur für Leistungen zwischen einem **Mutterunternehmen** in einem Land und seiner **Tochter-Kapitalgesellschaft** in dem anderen Land geltenden **OECD-Verrechnungspreisgrundsätze**

auch auf die Leistungen zwischen einem **Stammhaus** (hier: in Polen) und seiner **Betriebsstätte** (hier: in Deutschland) nach **Maßgabe ihrer jeweiligen Funktionen**

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 fremdübliche Verrechnungspreise für die sog. dealings zwischen Stammhaus und Betriebsstätte festgelegt. Diese führen zu fiktiven Betriebseinnahmen und -ausgaben bei der Betriebsstätte.

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

a.) Art. 7 Abs. 1 und 2 des Musterabkommens **2010**

- (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.

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

8. Regelung von Einzelheiten im Entwurf einer **Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung** des deutschen Finanzministeriums auf der Basis des AOA (41 Paragraphen auf etwa 85 Seiten!)

9. **Praktische Vorgehensweise** zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach dem AOA
 - a) Beschreibung des Stammhauses und der Betriebsstätte aufgrund der von ihnen erfüllten Funktionen als **fiktiv selbständige und unabhängige Unternehmen** ("functionally separate entities")

Hierzu Hinweis auf die folgende tabellarische Darstellung:

Typische Zuordnung der Unternehmens-Funktionen zum Stammhaus einerseits und zur Betriebsstätte andererseits (bisher üblich)

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

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- Betrachtung		Summe Punkte	32	24	8
		%	100%	75%	25%

Typische Zuordnung der Unternehmens-Funktionen zum Stammhaus einerseits und zur Betriebsstätte andererseits (alternativ)

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	2	0	2
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

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	4	4	0
Gesamt- Betrachtung	Summe Punkte %	50	42	8
		100%	84%	16%

- b) **Funktionsgemäße** Zuordnung der Kosten zum Stammhaus und zur Betriebsstätte
- c) **Funktionsgemäße** Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte als "Fremdvergleichspreise"
- d) Grundsätze für die Ermittlung von funktionsgerechten Verrechnungspreisen anhand von Beispielen
- e) Geänderte Grundsätze gemäß dem Entwurf der Betriebsstätten-gewinnaufteilung (BsGAV)
 - Nach dem Entwurf ist der Bau- und Montagevertrag mit dem Kunden im Regelfall dem Stammhaus zuzurechnen.
 - Ferner wird betont, dass die Betriebsstätte in der Regel nur eine unterstützende Funktion erfüllt.
 - 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.

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

- Beachten, dass das neue System grundsätzlich erstmalig schon für 2013 gelten soll. **Aber:**

Gemäß § 34 des Entwurfs einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten. Hiernach können die Einkünfte einer Bau- und Montagebetriebsstätte, die bereits vor dem 1.1.2013 bestand, bis zu ihrer Beendigung nach den bisher von der Finanzbehörde anerkannten Grundsätzen ermittelt werden. Entsprechendes gilt auch für Bau- und Montagebetriebsstätten, die im Jahr 2013 entstehen, wenn das Unternehmen

- nachweist, dass es für die Kalkulation seiner Leistungen von der Anwendung der bisher von der Finanzbehörde anerkannten Grundsätzen ausgegangen ist, und
- glaubhaft macht, dass die Regelungen dieser Verordnung seiner Kalkulation die Grundlage entziehen.

- 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 (**das wäre falsch und hätte für Sie zu sehr erheblichen Steuer-nachteilen bzw. unnötigen Mehrsteuern in Deutschland geführt**) – sollten Sie – nach sorgfältigen Überlegungen und Diskussionen mit einem Steuerberater –auch noch eine, entsprechend den bisherigen Vorschriften mehr oder weniger "pauschale", **Aufteilung für einige Vorjahre** beantragen.
- Sorgfältige Analyse der jeweils vom Stammhaus und der Betriebsstätte erfüllten Funktionen.

- Auf dieser Basis Entwicklung von Verrechnungspreisen für die Funktionen des Stammhauses und der Betriebsstätte. **Dabei zunächst nicht zu detailliert vorgehen – das heißt z. B. eher "globaler" 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 in Höhe von etwa 25-30% ergibt.

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.