WICHTIGE HINWEISE

Termin:
Mittwoch, 14. November 2018, 09:00 bis ca. 11:00 Uhr

Veranstaltungsort:
IHK Südlicher Oberrhein
Schnewlinstraße 11-13
79098 Freiburg

Teilnahmeentgelt:
Die Teilnahme an der Veranstaltung ist kostenfrei.
Eine Anmeldung ist erforderlich.

Anmeldung bis Mittwoch, 7. November 2018 online unter: http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de

Hinweis zur Vorgehensweise siehe Innenseite des Einladungsflyers (rechte Spalte unter „Anmeldung").

Anfahrt:

> *Auto:* Autobahn A5, Ausfahrt Freiburg-Mitte. Weiter auf dem Zubringer (B31a) bis zur Ausfahrt Hbf/Konzerthaus. An der Ampelkreuzung rechts Richtung Konzerthaus abbiegen. Parkmöglichkeiten finden Sie in der IHK-Tiefgarage und der Konzerthausgarage beim Hbf.

> *Bus & Bahn:* Bis Hauptbahnhof Freiburg. Von dort 5 Min. Fußweg Richtung Dreisam. Die Industrie- und Handelskammer befindet sich auf der linken Straßenseite.

VERANSTALTER

Die IHK Südlicher Oberrhein vertritt die Interessen ihrer Mitgliedsunternehmen - und damit auch Ihre Interessen als Unternehmer/in. Als regionale Institution der wirtschaftlichen Selbstverwaltung sorgen wir dafür, dass die uns übertragenen Aufgaben nahe an der unternehmerischen Praxis und den Bedürfnissen der Wirtschaft durchgeführt werden. Deshalb wird die Arbeit unserer IHK entscheidend durch das ehrenamtliche Engagement unserer Mitgliedsunternehmen geprägt und aktiv mitgestaltet.

Als IHK Südlicher Oberrhein fungieren wir als Sprachrohr für die gesamte Wirtschaft, dienen unseren Mitgliedern als Forum zum Austauschen und Netzwerken und bieten ihnen gleichzeitig ein breites Dienstleistungsangebot.

Auf einer Welle mit der Wirtschaft

In diesen Geschäftsfeldern unterstützen wir Sie:

- Standortpolitik
- Existenzgründung und Unternehmensförderung
- Aus- und Weiterbildung
- Innovation und Umwelt
- International
- Recht und Steuern

Ihren individuellen IHK-Newsletter können Sie hier einrichten:
http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de

IHK Südlicher Oberrhein
Sitz und Hauptstelle: Schnewlinstraße 11–13 | 79098 Freiburg
Tel.: +49 761 3858-0 | Fax: +49 761 3858-222
E-Mail: info@freiburg.ihk.de | www.suedlicher-oberrhein.ihk.de

Auf einer Welle mit der Wirtschaft

Einladung

Arbeitskreis Steuern International

Besteuerung von Betriebsstätten

14. November 2018
09:00 bis ca. 11:00 Uhr
IHK Südlicher Oberrhein, Freiburg

IHK Industrie- und Handelskammer **Südlicher Oberrhein**

INHALT

Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen, ausländische Tochtergesellschaften, Exportunterstützung durch Betriebsstätten, Mitarbeiterentsendungen - diese Themen müssen von international agierenden mittelständischen Unternehmen organisiert und bewältigt werden. Sie sind entscheidende Erfolgsfaktoren im Rahmen des Globalisierungsprozesses.

Die jeweils beteiligten Staaten kämpfen mit zunehmenden personellen Ressourcen um ihren „fairen" Anteil am Steuerkuchen. Deshalb muss die Planung und Gestaltung des Auslandsgeschäfts auch im Mittelstand einen zentralen Stellenwert erhalten, denn Mängel führen schnell zu finanziellen Sanktionen. Dadurch ausgelöste Steuerzahlungen können sich existenziell auswirken und Doppelbesteuerungen verursachen.

Die Maßnahmen der OECD und der G 20 zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen im Rahmen des BEPS-Projekts führen zu einer erheblichen Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Bisher unbedenkliche Aktivitäten im Ausland können zukünftig zu einer unbeabsichtigten Begründung von Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätten führen. Neben zusätzlichen Registrierungspflichten sehen sich mittelständische Unternehmen mit neuen Fragestellungen zur Gewinnzurechnung an Betriebsstätten konfrontiert, die im Hinblick auf die damit verbundenen steuerlichen Risiken frühzeitig geklärt werden sollten.

Zielgruppe:

Geschäftsführer, Controller, Compliance-Verantwortliche, Juristen, CFO, Vertriebsleiter...

Kontakt:

Susi Tölzel
Tel.: 0761 3858-122

PROGRAMM

Einführung & Moderation

Susi Tölzel
Referentin Auslandsmärkte & Zoll,
IHK Südlicher Oberrhein

Betriebsstättenbesteuerung im Wandel

- Überblick bisheriges Recht
- Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten
- Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten
- Betriebsstättengewinnermittlung
- Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Diskussion und Erfahrungsaustausch

Referent:

Winfried Ruh
Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht, Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Freiburg/Endingen/Offenburg

Der IHK-Arbeitskreis „Steuern International" bietet eine Plattform für Information und Erfahrungsaustausch zu internationalen Steuerthemen – aus dem Mittelstand und für den Mittelstand. Die Teilnahme steht allen Interessierten offen.

ANMELDUNG

Die Anmeldung für diese Veranstaltung erfolgt online unter: **http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de**

Bitte geben Sie in der Dokumentensuche die **Veranstaltungsnummer 126117113** ein.

Die Teilnehmerzahl ist begrenzt.
Wir behalten uns vor, die Veranstaltung bei zu geringer Teilnehmerzahl abzusagen.

Bitte melden Sie sich bis spätestens Mittwoch, 7. November 2018 an.

Ansprechpartnerin:

Christine Richmann
Tel.: 07821 2703-692

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Arbeitskreis
Steuern International

Besteuerung von Betriebsstätten

IHK Südlicher Oberrhein,
Freiburg

14. November 2018

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Besteuerung von Betriebsstätten

Gliederung

I. Überblick bisheriges Recht

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

I. Überblick bisheriges Recht

Mögliche Vertriebsformen im Ausland

Vertriebsmöglichkeiten

DBA-Ausland

Repräsentanz

keine eigenständige unter-
nehmerischeTätigkeit,
sondern bloße Erfüllung
von Marketing- und
Kommunikationsaufgaben

Keine Besteuerung
der Tätigkeit der
Repräsentanz im Ausland
evtl. Quellenbesteuerung

Betriebsstätte

feste Geschäftseinrichtung
ohne rechtliche Selbstständigkeit

Steuerrechtliche Erfassung nach
nationalem Recht / vorrangigem DBA bei

- fester/dauerhafter Geschäftseinrichtung
- Vertreterbetriebsstätte

Besteuerung des
Einkommens aus
dem Betriebsstättenstaat
(Veranlagung)

Vertriebsgesellschaft

tritt als Vertragshändler (bzw. Eigenhändler)
- in eigenem Namen und
- auf eigene Rechnung auf

Steuerrechtliche Erfassung bei
- Sitz oder
- Tatsächliche Geschäftsleitung
  im Ausland

Besteuerung des
Welteinkommens

I. Überblick bisheriges Recht

Betriebsstättengrundsätze nach Abkommensrecht

Als **Betriebsstätte** gelten

Feste Geschäftseinrichtung:
Ort der Leitung
Zweigniederlassungen
Geschäftsstelle
Fabrikations- oder Werkstätte

Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insbesondere Mitarbeiter) mit Abschlussvollmacht***, es sei denn bloße Vorbereitungs- und Hilfstätigkeit (**Vertreterbetriebsstätte**).

Bauausführung oder Montage oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer sechs bzw. zwölf Monate überschreitet (**Montagebetriebsstätte**).

Vereinzelte DBA (u.a. China/Türkei) begründen bei der Erbringung von Dienstleistungen auch dann eine Betriebsstätte, wenn das Unternehmen in dem betreffenden Staat über keine feste Geschäftseinrichtung verfügt (**Dienstleistungsbetriebsstätte**).

Room-Sharing
(andere Auffassung: FG Baden Württemberg)

Nicht als Betriebsstätte gelten

Einrichtungen zur **Lagerung**, **Ausstellung** oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens.*

Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden oder ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen be- oder verarbeitet zu werden.*

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Güter oder Waren für das Unternehmen einzukaufen oder Informationen zu beschaffen („**Einkaufsbetriebsstätte**“).*

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszuüben (**Repräsentanz**).

Server, sofern für die Tätigkeit im Ausland ausschließlich ein Server installiert wurde, über den nicht die Kernfunktionen des Unternehmens abgewickelt werden.

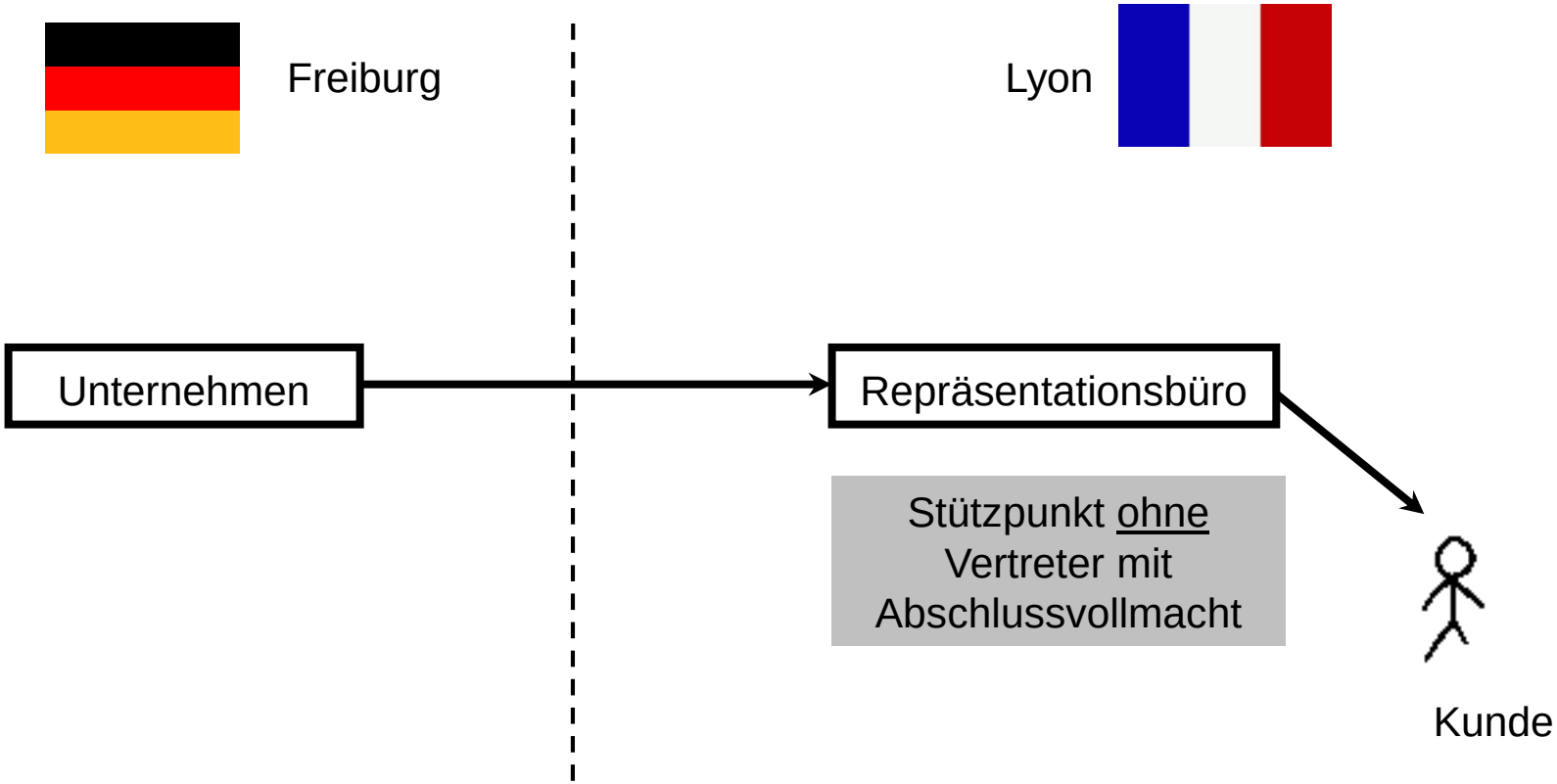
Tätigkeit **unabhängiger Makler/Kommissionäre**/anderer unabhängiger Vertreter, soweit im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit. **

Homeoffice: Grundsätzlich keine Betriebsstätte, aber: Im Einzelfall bei regelmäßiger und dauerhafter Nutzung für die Unternehmenstätigkeit Betriebsstättenbegründung möglich.

*** Nach (neugefassten) OECD-MA vom 21.11.2017 betriebsstättenbegründend, sofern Tätigkeit nicht nur vorbereitend oder reine Hilfstätigkeit**
**** Nach OECD-MA vom 21.11.2017 Einschränkung für Kommissionäre, sofern Tätigkeit nahezu ausschließlich für eng verbundene UN erfolgt**
***** Nach OECD-MA vom 21.11.2017, Ausweitung von rein formaler Abschlussvollmacht auf „gewöhnliche Ausübung“ (faktische Abschlussvollmacht)**

I. Überblick bisheriges Recht

Repräsentanz: Beispiel



Rechtsfolge: Keine Besteuerung in Frankreich

I. Überblick bisheriges Recht

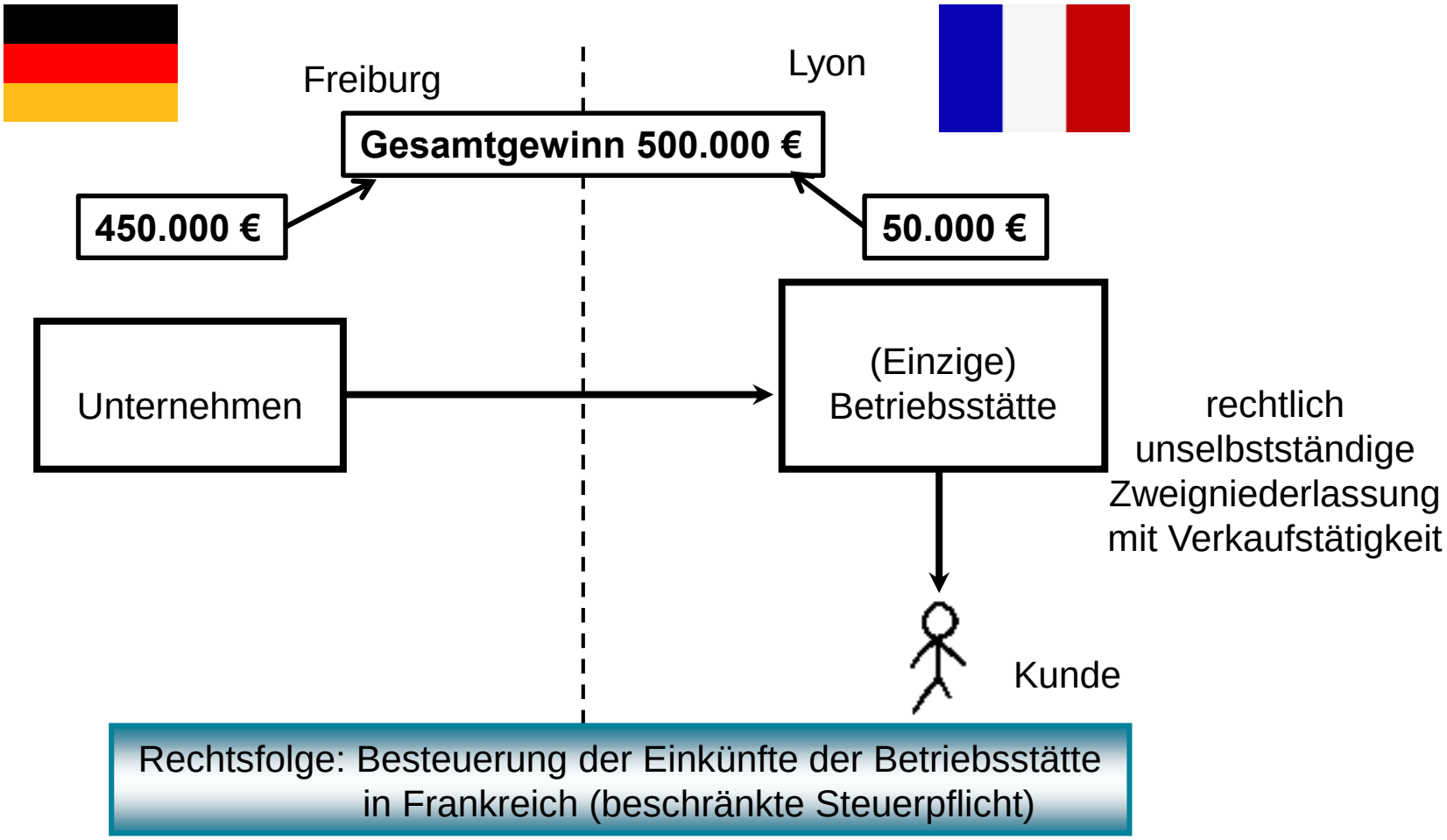
Typische Merkmale einer Repräsentanz (Verbindungsbüro)

- **Ausübung von vorbereitenden und Hilfstätigkeiten, welche die Haupttätigkeit begleiten oder ihr zeitlich nachfolgen.**
- Die Tätigkeit darf nicht einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens darstellen.
- Tätigkeiten dienen der Informationserteilung sowie -beschaffung z.B.
  - durch Marktstudien oder
  - der Pflege von Kontakten zu lokalen Kunden.
- Oftmals erster Schritt zur Erweiterung der Auslandstätigkeit und zur Vornahme von ausländischen Direktinvestitionen, z.B. um eine Vertriebsorganisation aufzubauen.
- Problem: Bestimmung, wann die Schwelle zur Haupttätigkeit überschritten wird.
- **Teilnahme Mitarbeiter des Repräsentanzbüros an Verkaufsverhandlungen ist schädlich.**
- Abgrenzung zur Betriebsstätte im Einzelfall problematisch – Beweisvorsorge.

Rechtsfolge: keine Besteuerung im Repräsentanz-Staat

I. Überblick bisheriges Recht

Betriebsstätte: Beispiel Frankreich



I. Überblick bisheriges Recht

Feste Geschäftseinrichtung nach Abkommensrecht

Eine Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Weitere Voraussetzungen:

- **Verfügungsmacht** des Steuerpflichtigen (bloße **Nutzungsmöglichkeit/ Schlüsselgewalt** ausreichend).
- **Ausübung der Unternehmenstätigkeit**

  Einsatz von Personal ist für die Betriebsstättenbegründung **nicht** notwendig (z.B. Pipeline-/Serverbetriebstätte).

Ausnahmefälle, die (bislang) keine Betriebsstätte darstellen:

- Einrichtung zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern (aber: Änderung geplant).
- Beständen von Gütern zur Lagerung, Ausstellung und Auslieferung.
- Einrichtungen zum Einkauf von Gütern.
- Einrichtungen zur Informationsbeschaffung.
- Einrichtungen für vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten.

I. Überblick bisheriges Recht

Aktuelle Prüfungswelle der französischen Finanzverwaltung[1]

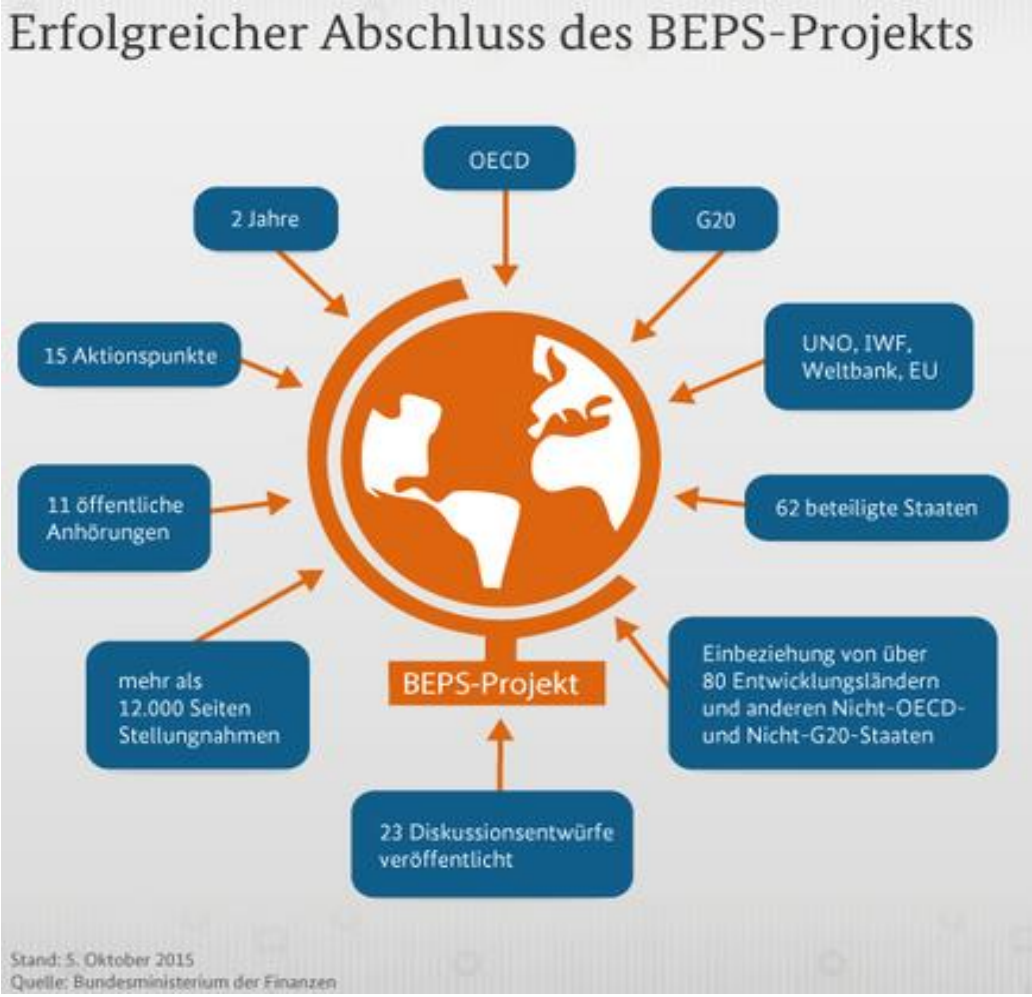
- **F-Steuerfahndung** durchsucht wohl vermehrt Repräsentanzen ausländischer Unternehmen, konfisziert sämtliche steuerrelevante Unterlagen und zieht sich einige Monate zur Auswertung zurück.
- Anschließend kann **Gerichtstermin** anberaumt werden mit Information über den Verfahrensgang.
- Das Unternehmen sollte nach der Durchsuchung das **BSt-Risiko klären,** ggf. eine Einkunftsabgrenzung vornehmen und StE für die vergangenen Veranlagungszeiträume vorbereiten.
- In den letzten Jahren **verstärkte Einschaltung der Steuerfahndung** aufgrund des Verdachts, dass steuerliche Repräsentanzen in F Betriebsstätten mit Verkaufsaktivitäten darstellen.
- Sofern der Verdacht zutrifft (was sich oftmals aus dem E-Mailverkehr mit Kunden oder Gehaltsniveau der leitenden Mitarbeiter ergeben kann) ist das steuerliche **Einkommen der BSt nachzuerklären** mit teilweise erheblicher Steuermehrbelastung, zuzüglich **Zinsen und Strafzuschlägen**.
- Korrespondierend hierzu muss in D das Einkommen des Stammhauses verringert werden. Bei Bestandskraft muss geprüft werden, ob die Doppelbesteuerung durch eine **Freistellung in D** im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme vermieden werden kann. **F verwehrt** bei Festsetzung von Strafzuschlägen den Zugang zu einem **DBA-Verständigungs- oder EU-Schiedsverfahren**.
- Vermeidung Doppelbesteuerung durch „**protective returns**“ (= vorsichtshalber eingereichte StE für BSt deren Begründung unklar ist) und Klärung BSt-Risiko durch lokalen Steuerberater.

Prüfungswelle ist u.a. Folge des BEPS-Projekts

[1] Fall übernommen aus *Andresen/Liche*, Die mussglückte Repräsentanz – im Fokus der französischen Steuerfahndungsprüfung, IStR 2017, 104

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – Projekt seit 2014

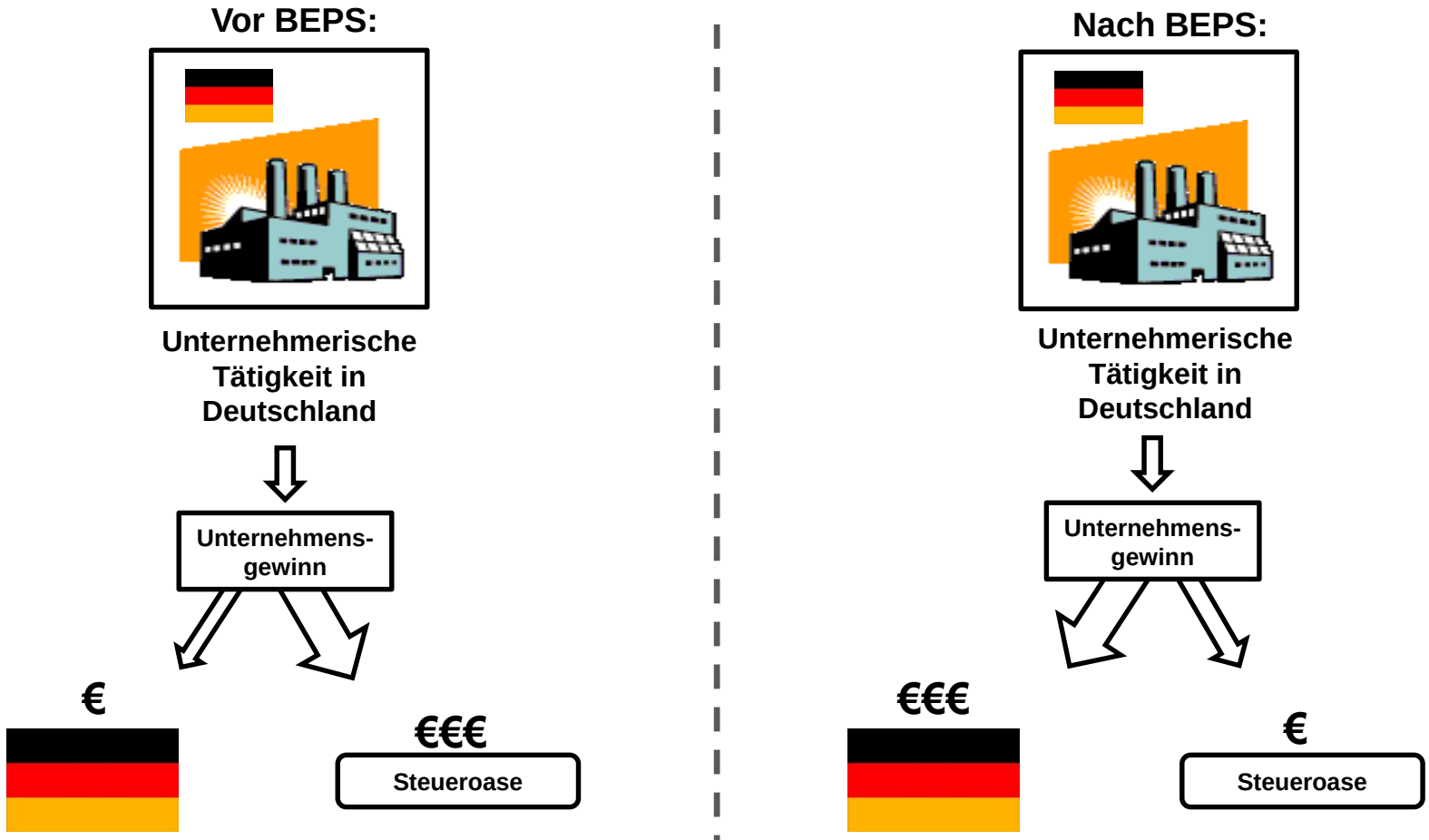


Quelle: Bundesministerium der Finanzen (BMF)

- **BEPS = Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung**
- **teilnehmende Staaten:** alle Staaten der OECD und der G20 sowie Entwicklungs- und Schwellenländer.
- **Ziel:** Vorgehen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne.
- **Ergebnis**: Unterzeichnung Maßnahmenkatalog Multilaterales Instrument (**MLI)** am 7.6.2017 durch 69 Staaten.

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Gewinnverlagerung: Worum geht es?



Quelle: in Anlehnung an BMF

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

BEPS-Aktionspunkt 7: Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs

- Internationales Verständnis, dass ein Staat die unternehmerische Aktivität ausländischer Unternehmen auf seinem Territorium nur dann besteuern darf, wenn sich das **wirtschaftliche Engagement** in diesem Staat so **verdichtet** hat, dass eine Betriebsstätte besteht.
- Einige **Steuergestaltungen** zielen auf die **Umgehung der Betriebsstättenbesteuerung** ab.
- Beispiele: **Vermeidung Vertreter-BSt** durch tatsächliches Aushandeln des Vertrags im BSt-Staat durch Vertreter, formal-rechtliche Befugnis zum Abschluss des (fertig ausgehandelten) Vertrags hat aber nur das ausländisches Stammhaus, wo auch die Unterzeichnung erfolgt Vermeidung der BSt-Besteuerung durch das bloße Unterhalten eines **Lagers** ohne Verkaufstätigkeit.

Folge: Im Rahmen der BEPS-Arbeiten zu Aktionspunkt (AP) 7 wurden Empfehlungen zur Anpassung des Betriebsstättenbegriffs u.a. zur Vertreter- und Lager-BSt beschlossen. Am 21.11.2017 erfolgte deren Umsetzung im umfassend angepassten OECD-Musterabkommen (MA) und OECD-Musterkommentars (MK).

Quelle: BMF

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA (Rechtslage bis einschl. 2016)

- Ein **abhängiger Vertreter** gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird als Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens behandelt, wenn
  - er die **Vollmacht** besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen,
  - und er diese Vollmacht gewöhnlich ausübt.

- Makler, Kommissionäre und andere **unabhängige Vertreter (auch TG)** begründen gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA ausdrücklich keine Betriebsstätte, wenn
  - diese Personen im Rahmen ihrer **ordentlichen Geschäftstätigkeit** handeln und
  - von dem Unternehmen **sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unabhängig** ist.

Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Vertreterbetriebsstätte

Rechtsfolge: keine Betriebsstätte

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Vertreter-BSt gem. Art. 5 OECD-MA – Abschlussvollmacht (bisherige Rechtslage vor BEPS)

- **Bevollmächtigung des Vertreters**, für das von ihm vertretene Unternehmen Verträge zu schließen, wobei eine Vollmacht im wirtschaftlichen Sinn ausreicht.
- Vertretenes Unternehmen muss durch Erklärung des Vertreters **rechtlich oder wirtschaftlich gebunden werden.**
- Bloße **(pro forma) Unterzeichnung** von formularmäßig abgeschlossenen Massen-verträgen ohne eigene Prüfung durch die Geschäftsleitung kann zu Abschlussvollmacht führen (tatsächliche Entscheidung liegt beim Vertreter).
- Abschlussvollmacht kann ebenfalls vorliegen, wenn der Vertreter zwar an vorgegebene Lieferbedingungen und Richtlinien gebunden ist, die **Verträge jedoch aufgrund eigener Entscheidung abschließt**.

Vertreter wird **nicht** als Abschlussvertreter behandelt, wenn sich das vertretene Unternehmen die Vertragsannahme selbst vorbehält und der Entscheidungs- und Verhandlungsspielraum des Vertreters stark eingeschränkt ist.

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

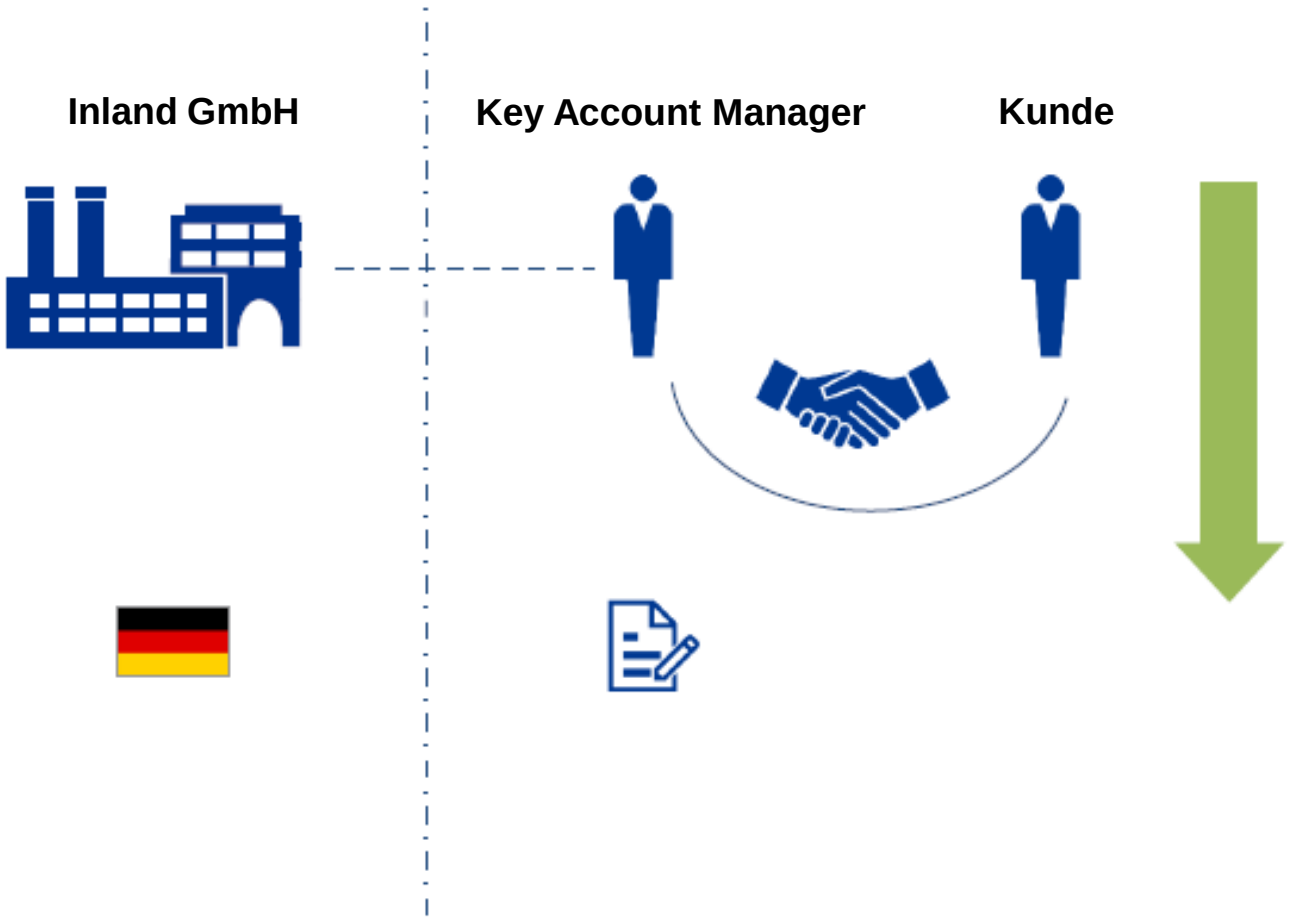
Vertreter-BSt gem. neu gefassten Art. 5 OECD-MA - Abschlussvollmacht (gem. BEPS-AP 7)

- Es reicht aus, wenn eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig ist und **eine gewöhnlich wesentliche Rolle spielt, die zu Vertragsabschlüssen führt**, die routinemäßig durch das Unternehmen abgeschlossen werden.
- Diese Voraussetzung soll zukünftig bereits dann erfüllt sein, wenn **eine Person Kunden über die Preisstruktur/Rahmenbedingungen eines Vertragsabschlusses informiert**. Auch Beratungen im Rahmen eines Showrooms können als führende Rolle beim Abschluss von Verträgen interpretiert werden.
- Deutschland hat allerdings einen **Vorbehalt** für die Anwendung der Änderung erklärt, so dass bestehende DBA nicht von der Neuregelung betroffen sind.
- Allerdings wird sich D aufgrund der am 23.11.2017 erfolgten Anpassung des OECD-MA bei aktuell verhandelnden/zukünftigen DBA dem internationalen Trend zur Vereinbarung der Neuregelung kaum entziehen können (vgl. DBA Australien aus 2017).
- **Auswirkungen auch auf DBA mit bisheriger Regelung**, weil ausländische Finanz-verwaltungen wg. BEPS sensibilisiert sind und Vertreter-BSt genauer prüfen werden.

Statt einer formalen Abschlussvollmacht soll zukünftig eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in Form der „gewöhnliche Ausübung“ (faktische Abschlussvollmacht) für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte entscheidend sein.

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Neufassung Art. 5 Abs. 5 OECD-MA – Vertreter-Betriebsstätte (nach BEPS-AP 7)



Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA?

- Detaillierte Vertragsverhandlungen
- Vertragsverhandlungen nur bezüglich einzelner Konditionen
- Präsentation von Mustern
- Funktion als lokaler Ansprechpartner

Quelle: in Anlehnung an Rupp, Seminar IHK „Betriebsstättenbesteuerung“ 2017

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

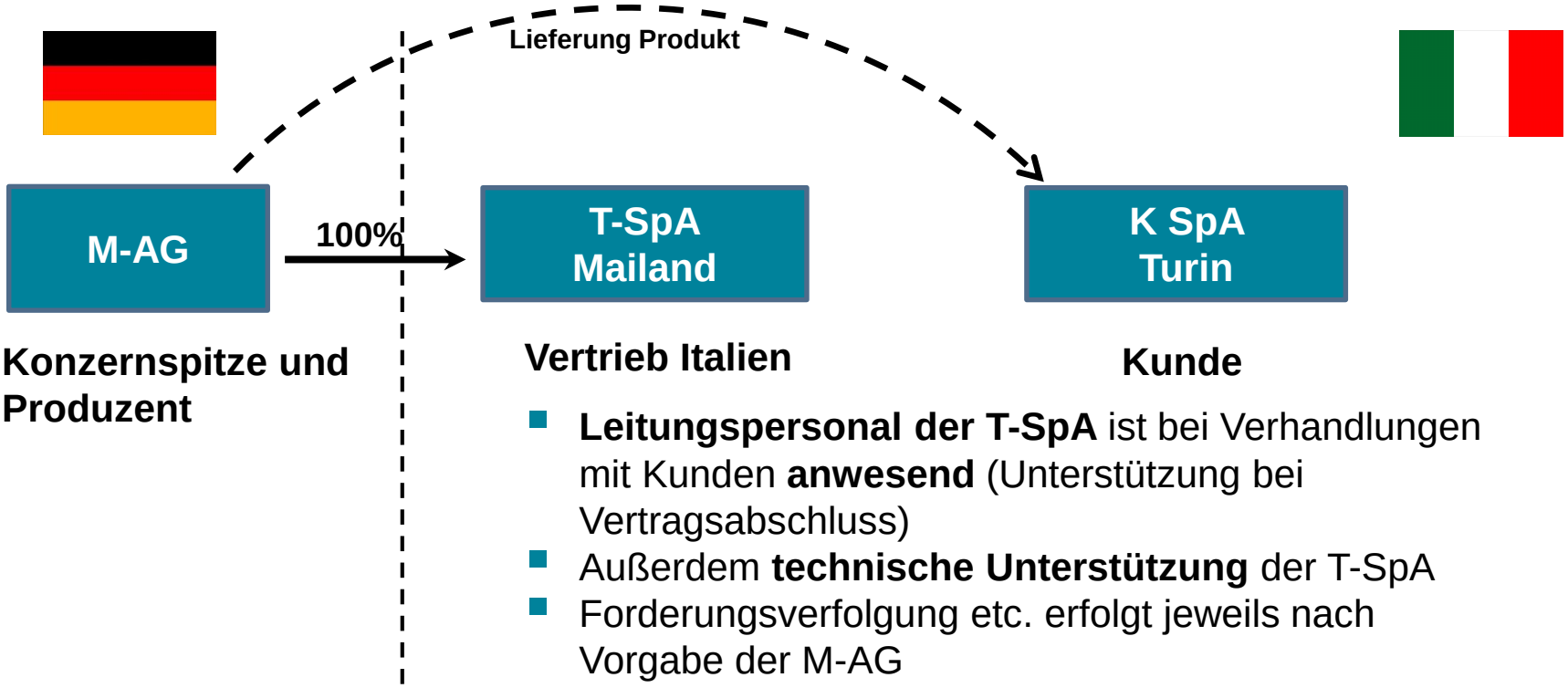
Vertreterbetriebsstätte: Tochter-Vertriebsgesellschaft als Kommissionär

- Im Rahmen des sog. „Kommisionärsmodells“ kann grundsätzlich auch eine **ausländische TG eine Vertreterbetriebsstätte für das inländische Stammhaus begründen**, sofern eine Abhängigkeit besteht, die rechtlicher oder wirtschaftlicher Art sein kann.
- Kennzeichen für eine Abhängigkeit der TG sind die **Übernahme des Risikos durch das Stammhaus**, kein eigener Entscheidungsspielraum/umfassende Weisungsgebundenheit der TG, Kontrollrechte des Stammhauses hinsichtlich Art und Weise der Tätigkeitsausübung der TG sowie eine fast ausschließliche Tätigkeit für das Stammhaus.
- Die **BEPS-Änderungen** haben nun zu einer Negativdefintion der Unabhängigkeit für Konzerngesellschaften geführt, wonach diese als abhängige Vertreter anzusehen sind, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist, mit dem bzw. denen sie eng verbunden sind.
- **Deutschland** hat allerdings auch hier einen **Vorbehalt** für die Anwendung der Änderung erklärt, so dass **bestehende DBA nicht von der Neuregelung betroffen** sind.

Umsetzung dieser BEPS-Neuregelung am 21.11.2017 **im neu gefassten OECD-MA.** Zuvor erfolgte bereits 2017 eine entsprechende **Umsetzung im DBA Australien**, was nun **auch für zukünftige/aktuell verhandelte DBA zu erwarten** ist**.**

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Kommissionärsmodell nach bisherigem Recht*



- **Leitungspersonal der T-SpA** ist bei Verhandlungen mit Kunden **anwesend** (Unterstützung bei Vertragsabschluss)
- Außerdem **technische Unterstützung** der T-SpA
- Forderungsverfolgung etc. erfolgt jeweils nach Vorgabe der M-AG

Nach Auffassung der italienischen Finanzverwaltung begründet die Tätigkeit der T-SpA entgegen der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung eine Vertreterbetriebsstätte der M-AG in Italien.
➔ Folge: Doppelbesteuerung des Betriebsstättengewinns in D und in IT.

*in Anlehnung an Rupp, NWB Seminar Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Kommissionärsmodell: Vermeidung Vertreterbetriebsstätte nach bisherigem Recht

Begründung Vertreter-BSt durch eine TG infolge **Anwendung des Kommissionärs-modells** kann nach bisheriger (und für D aktueller) Rechtslage wie folgt **vermieden** werden:

- Die **Vergütung des Kommissionärs** sollte durch eine **fremdübliche** (umsatzabhängige) Provision und nicht durch ein kostenorientiertes Entgelt erfolgen.
- **Keine Weisungen/Eingriffe des Kommittenten** in das Tagesgeschäft des Kommissionärs.
- Ausstattung des Kommissionärs mit **rechtlichen und wirtschaftlichen Freiräumen**.
- Der Kommissionär sollte über eine **eigene**, zur Durchführung seiner Tätigkeit erforderliche **Infrastruktur** (Ausstellungsräume, Transportmittel und Verwaltung) verfügen.

Empfehlung: Bei Annahme einer Vertreter-Betriebsstätte im Ausland in Form eines Kommissionärsmodells (insbesondere Italien und Spanien) ist die Einschaltung der deutschen Finanzverwaltung empfehlenswert.

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Vertreterbetriebsstätte: Vertriebsgesellschaft als Handelsvertreter

- Das **deutsche Handelsrecht** definiert den Handelsvertreter (HV) als:
  - selbständigen Gewerbebetreibenden,
  - der ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer Geschäfte zu vermitteln
  - und in dessen Name abzuschließen.
  - Der Handelsvertreter agiert damit im fremden Namen und auf fremde Rechnung.
- Aufgrund ihrer Vollmacht im Namen des Prinzipals Verträge abzuschließen sind Handelsvertreter grundsätzlich als abhängige Vertreter anzusehen.

  ➡ Rechtsfolge: **Der Handelsvertreter kann nach bisheriger Rechtslage** aufgrund der Tätigkeit in fremdem Namen und auf fremde Rechnung **eine Vertreterbetriebsstätte begründen**!
- **Vermeidung einer HV-Vertreterbetriebsstätte:** Ausübung einer (zusätzlichen) umfassenden wirtschaftlichen Tätigkeit durch die Vertriebsgesellschaft.

Nach dem OECD-Final Report zu BEPS-AP 7 sollen Low Risk-Distributoren und damit auch HV keine Vertreter-BSt begründen.

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Lagerbetriebsstätten:

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt
Empfehlung zu Aktionspunkt 7: Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs

Quelle: BMF

II. Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten

Lagerbetriebsstätten: BSt-Begründung bei Haupttätigkeit (nach OECD-MA/BEPS-AP 7)

- Nach bisheriger OECD-Regelungen begründen Lager aufgrund des **Ausnahmekatalogs** des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aus Vereinfachungsgründen generell **keine BSt.**
- Die **BEPS-Änderungen** sehen nun aber vor, dass der Ausnahmekatalog insgesamt nur noch dann anwendbar sein soll, wenn die dort aufgezählten Tätigkeiten der festen Geschäftseinrichtung nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen. Sofern also die **Lagertätigkeit die Haupttätigkeit** darstellt, begründet ein Lager nach BEPS-AP 7 zukünftig eine BSt.
  → Entsprechende **Umsetzung im neu gefassten OECD-MA am 21.11.2017**.
- **D wendet die BEPS-Option A** für die Einschränkung des Ausnahmekatalog und damit insbesondere **für Lager an**. Es kommt damit zu **DBA-Änderungen mit folgenden Staaten**, die ebenfalls diese BEPS-Option anwenden: Italien, Österreich, Kroatien, Israel, Japan, Mexiko, NL, Rumänien, Russland, Slowakei, Slowenien Spanien und Türkei. Inkrafttreten voraussichtlich 2019.
- Mangels gleichlautender Optionsausübung kommt es mit **folgende**n **Staaten** zu **keine**n **Änderungen** bei der BSt-Begründung durch Lager: Frankreich, UK, Irland, Luxemburg, Bulgarien, Zypern, Tschechien, Dänemark, Finnland, Ungarn, China und Korea.
- Eine **klare Abgrenzung** vorbereitender und Hilfstätigkeiten **fehlt** mit der Folge eines weiten Interpretations-spielraums für lokale Betriebsprüfer.
  ➔ Erhöhte Dokumentations- und Nachweispflichten und Zunahme von Schieds- und Verständigungs-verfahren, obwohl nur ein geringer Gewinnanteil im Ausland der Besteuerung unterliegen dürfte.

Empfehlung: Überprüfung BSt-Begründung für sämtliche Ausnahmetatbestände des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für die o.g. Staaten, welche die BEPS-Option A analog zu D anwenden.

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: Grundsätze

- Durch den zunehmenden Einfluss der Schwellenstaaten wurde das **OECD-MA** in 2008 um einen **optionalen Vertragstext zur sog. Dienstleistungs-Betriebsstätte** ergänzt.
- Eine Dienstleistungs-BSt liegt demnach vor, wenn die Tätigkeiten für das gleiche Projekt oder für mehrere zusammenhängende Projekte mehr als **sechs Monate** innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums andauern.
- **Folge:** Vergütungen für Dienstleistungen können auch ohne feste Geschäftseinrichtung/Vertreter im Tätigkeitsstaat als Betriebsstätteneinkünfte besteuert werden.
- Die Begründung einer Dienstleistungs-BSt steht im deutlichen Gegensatz zur deutschen (OECD-geprägten) Rechtsauffassung, die aber im Widerspruch zum **UN-DBA/MA** steht (das von Entwicklungsländern maßgeblich beeinflusst wird insb. China).
- In den deutschen DBA ist lediglich mit **China, Liberia, Norwegen, Südafrika, Taiwan**, **Türkei** und den **Philippinen,** sowie das **DBA Tschechien (Entwurf)** eine vergleichbare Regelung enthalten, wonach bei Erbringung von Dienstleistungen eine Betriebsstätte im anderen Staat vorliegt.

Aufgrund der Ergänzung des OECD-MA um die DL-BSt-Regelung wird in DBA-Verhandlungen **Druck auf Deutschland als OECD-Staat** erzeugt, entsprechende Regelungen in das DBA aufzunehmen.

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: Risiko „Anstreicherbeispiel“ im OECD-MK

- Ein Anstreicher arbeitet **zwei Jahre lang wöchentlich drei Tage** im Gebäude des Hauptkunden.
- Nach dem OECD-Musterkommentar begründet die Anwesenheit des Anstreichers **auch ohne Schlüsselgewalt eine Betriebsstätte**, weil dort die **wichtigsten Funktionen** der Geschäftstätigkeit des Anstreichers ausgeübt werden.
- **Deutschland lehnt diese Auffassung** und die damit verbundene Zeitvermutung von 6 Monaten **ab**, weil nach der BFH-Rechtsprechung neben der reinen Zeitvermutung zusätzliche Umstände auf die örtliche Verfestigung schließen lassen müssen.
- Letztlich ist nach der BFH-Rechtsprechung entscheidend, ob eine **gewisse Verwurzelung** des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit besteht.
- Allerdings berufen sich zwischenzeitlich **fast alle OECD-Betriebsstättenstaaten** auf das Anstreicherbeispiel und können eine Besteuerung vornehmen – z.B. Tschechien.
- Aktuelle einzige Lösung zur **Vermeidung Doppelbesteuerung**: Verständigungsverfahren oder Akzeptanz Anrechnung der ausländischen Steuer im Inland.

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: Tschechien

Deutschland

D – AG
technischer
Dienstleister

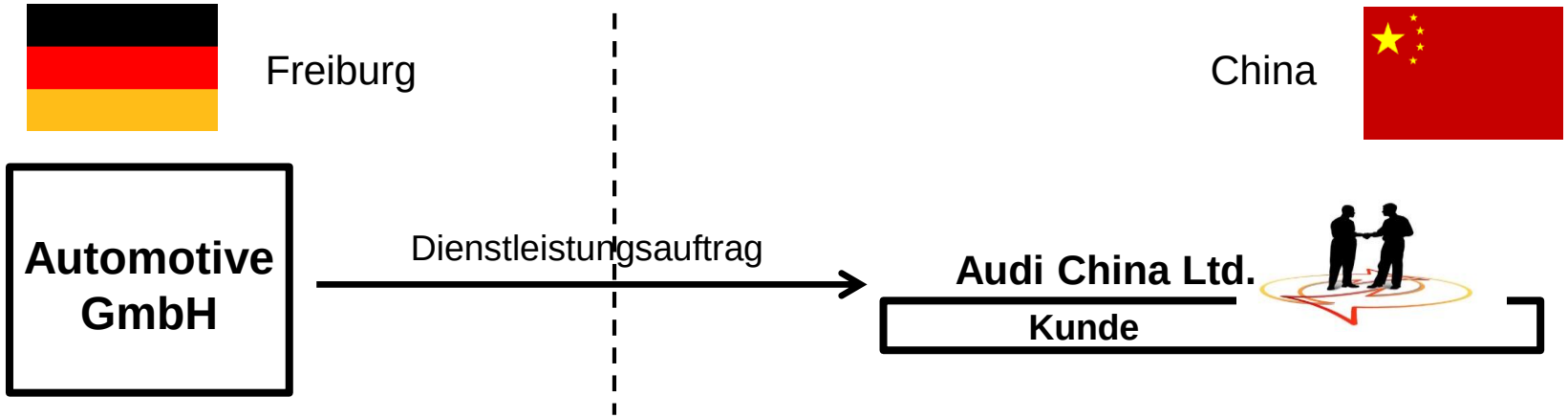
Tschechien

Deutsche AG hat Auftrag mit tschechischem Maschinenbauer über technische Unterstützung bei der Produktion in Tschechien für 9 Monate;
Es besteht keine Verfügungs-macht (Schlüsselgewalt) über Räume.

Auftraggeber vergütet nur 75 % der Rechnung wg. Einbehaltung BSt-Quellensteuer.
TCH Steuerverwaltung lehnt Erstattung trotz Berufung auf DBA ab.
Lösungsmöglichkeit: Klage wg. EU-Rechtswidrigkeit der Bruttobesteuerung.

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: China

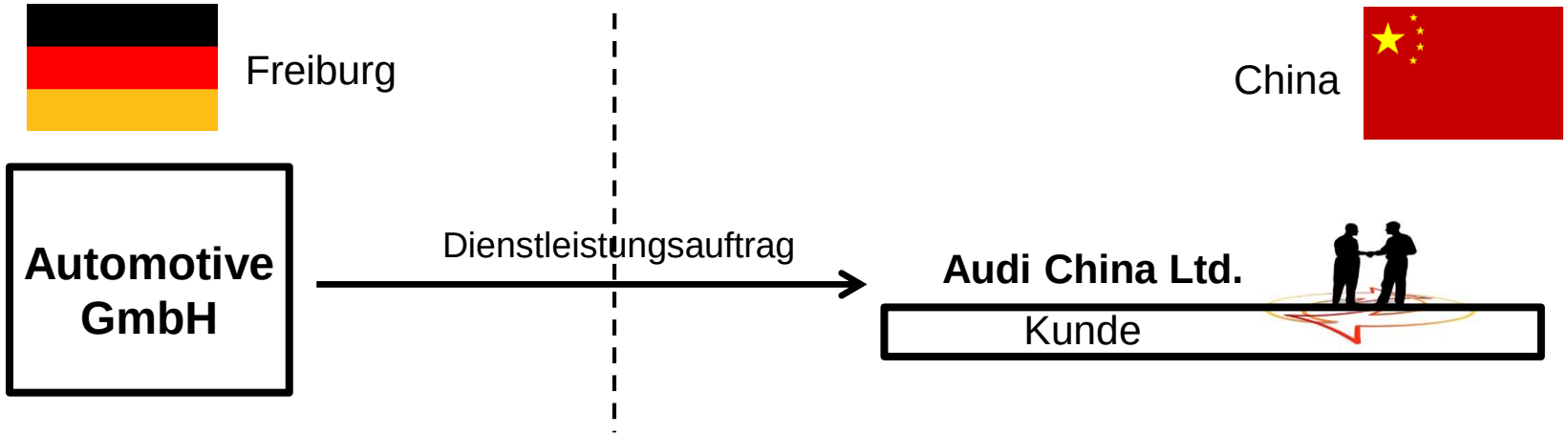


- Die Automotive GmbH ist in der Automobilindustrie ein weltweiter Anbieter von Steuerungs-und Automatisierungs-technik, zu deren Produktportfolio neben der Lieferung von Bauteilen auch die Produktionsbegleitung zählt.
- Die Audi China Ltd. beauftragt die dt. Automotive GmbH mit der Produktionsbegleitung einer bereits gelieferten, robotergesteuerten Schweißanlage in der Produktionshalle bei Audi China Ltd.
- Für die Abwicklung dieses Dienstleistungsauftrags entsendet die Automotive GmbH einen Software-Spezialisten nach China. Dieser verbleibt vom 15.02.2017 bis 14.07.2017 für insgesamt 140 Tage in China.

Folge: Es liegt sowohl aus chinesischer als auch aus deutscher Sicht **keine** DL-Betriebsstätte vor. Gleichwohl ist die Dienstleistung bei den chinesischen Finanzbehörden zu registrieren (**von beiden Unternehmen**).

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte China – Abwandlung Überschreitung 183 Tage-Grenze



- Aufgrund unerwartet auftretender Probleme bei der Projektabwicklung muss die Entsendung des Mitarbeiters verlängert werden.
- Die Entsendung des Mitarbeiters dauert nun statt der geplanten 140 Tage insgesamt 200 Tage im Kalenderjahr 2017.

Folge: Es liegt eine DL-Betriebsstätte vor, mit der Folge, dass China das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Dienstleistung besitzt (➔ hohes Doppelbesteuerungsrisiko).

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte China – Besteuerung in China

- Der im Regelfall auf Basis der „deemed profit"-Methode (branchenabhängig) auf 15 - 50 % des Umsatzes geschätzte Betriebsstättengewinn unterliegt in China der „Corporate Income Tax" mit **25 %.**
- Freistellung in D jedoch nur in Höhe des **tatsächlichen** (niedrigeren) DL-BSt-Gewinns.
- Keine Anwendung der 183-Tage-Regelung für die Gehälter der Dienstleistenden mit der Folge der Besteuerung des auf die Tätigkeit in China entfallenden Gehaltsanteils.
- Deutschland wird im Regelfall die oftmals **abkommenswidrige** Vorgehensweise der chinesischen Finanzbehörden nicht akzeptieren.
- **Keine (oder allenfalls geringe**) Anrechnung der chinesischen Körperschaftsteuer, sondern lediglich im Billigkeitsweg Abzug von der deutschen Bemessungsgrundlage möglich.
- **Beseitigung** der Doppelbesteuerung nur über ein zeit- und kostenintensives **Verständigungsverfahren.**

Fazit: Hohes Doppelbesteuerungsrisiko bei Dienstleistungsbetriebsstätten in China.

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Exkurs: Indien - Quellensteuerpflicht auf (technische) Dienstleistungen

- DBA Indien sieht **Quellenbesteuerungsrecht** hinsichtlich Vergütungen für technische Dienstleistungen **in Höhe von 10 %** vor.
- **Abweichung vom OECD-MA** / üblichen sonstigen deutschen DBA .
- Aus deutscher Sicht **Verstoß gegen das Leistungsortprinzip.**
- Indien beruft sich auf entsprechende Regelungen im **UN-Musterabkommen.**
- Indien hat wohl in den meisten Abkommen entsprechende Regelungen durchgesetzt.
- Revision des Abkommens 1995: Deutschland ist es lediglich gelungen, die Quellensteuer von 20 % auf 10 % zu reduzieren.

Die indische Quellensteuer ist zwar **auf die deutsche KSt anrechenbar**, was aber im Regelfall aufgrund von Anrechnungsüberhängen und mangelnder Anrechnung auf die GewSt nicht zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung führen wird.

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Exkurs: Indien - Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen - Grundfall

Freiburg

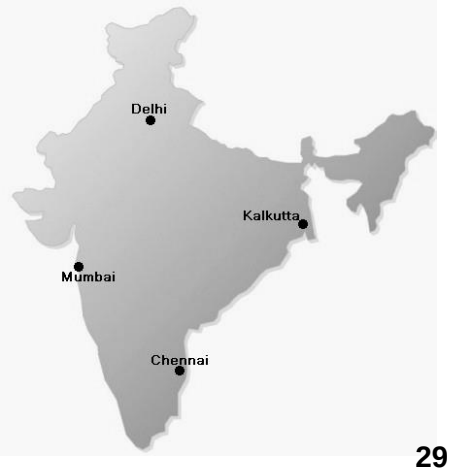
Mumbai

Marktforschung über den deutschen Markt

Marketing GmbH

India Ltd.

Vergütung für die Marktforschungsleistung: 100.000 €



III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Exkurs: Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen - Anrechnung indischer Quellensteuer (1/3)

- **Beispiel 1:**

Vergütung Marktforschung (vor Quellensteuerabzug)	EUR	100.000
./. damit verbundene Aufwendungen	EUR	25.000
= ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c EStG	EUR	75.000
darauf entfallende deutsche KSt (15%)	EUR	11.250
anrechenbare indische Quellensteuer (10 %)	EUR	10.000
= verbleibende Steuerbelastung in Deutschland	EUR	1.250

→ **Ergebnis:** Vollständige Anrechnung wird erreicht!

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Exkurs: Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen - Anrechnung indischer Quellensteuer (2/3)

- **Beispiel 2:**

Vergütung Marktforschung (vor Quellensteuerabzug)	EUR	100.000
./. damit verbundene Aufwendungen	EUR	50.000
= ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c EStG	EUR	50.000
darauf entfallende deutsche KSt (15%)	EUR	7.500
anrechenbare indische Quellensteuer (10 %)	EUR	7.500
= verbleibende Steuerbelastung in Deutschland	EUR	0
Gesamtsteuerbelastung (inkl. Gewerbesteuer)		35%

→ **Ergebnis:** „Indisches“ Anrechnungspotential bleibt i.H.v. 2.500 EUR ungenutzt!

III. Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten

Exkurs: Quellensteuerpflicht auf Dienstleistungen - Anrechnung indischer Quellensteuer (3/3)

- **Beispiel 3 (Anrechnungsüberhang):**

Vergütung Marktforschung (vor Quellensteuerabzug)	EUR	100.000
./. damit verbundene Aufwendungen	EUR	100.000
= ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c EStG	EUR	0
Maximal anrechenbare indische Quellensteuer (10 %)	EUR	0
= verbleibende Belastung mit indischer Quellensteuer	EUR	10.000

Ergebnis: „Indisches“ Anrechnungspotential bleibt vollständig ungenutzt!
= systembedingter Anrechnungsüberhang.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: bisherige Rechtslage

- Vorrangig anzuwendende **direkte Methode** mit separater Betriebsstätten (BSt)-Buchführung. Nicht direkt dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zuordenbare Erträge/Aufwendungen können sachgerecht geschätzt werden (Tz. 2.3.1 BS-VerwGr).
- Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt nur eingeschränkt, teilweise erfolgt nur eine Aufwandsverrechnung.
- Keine Lizenzen zwischen Betriebsstätten.
- Es werden keine schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte fingiert (sog. „dealings“).
- Bei der nur im Ausnahmefall anwendbaren **indirekten Methode** wird der Gewinn des Gesamtunternehmens mit einem oder mehreren Aufteilungsschlüsseln auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufgeteilt (z.B. Umsatz/eingesetztes Personal).

→ Bislang sehr praktikable Betriebsstätten-Gewinnermittlung

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Umsetzung AOA – Grundsätze

Authorized OECD Approach (AOA) = Behandlung BSt als eigenständiges Unternehmen (Einführung des „Functionally Seperate Entity Approach“

- Bestimmung der ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** der BSt.
- Eigenständige(r) Besitz/Nutzung von **Wirtschaftsgütern**.
- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** mit der Folge der Gewinnrealisierung auch bei Innentransaktionen zwischen Stammhaus und BSt bzw. zwischen mehreren BSt.
- Anwendung von **Verrechnungspreisgrundsätzen** für die Bestimmung des Gewinns aus den „Innentransaktionen“.
- Betriebsstättengewinnaufteilungs-VO (BsGaV) ab 2015 in Kraft, zusätzlich wurde hierzu ein aktuelles BMF-Schreiben der Verwaltungsgrundsätze (VWG BsGa) am 22.12.2016 veröffentlicht.
- (Grundsätzliche) **Anwendung** der neuen AOA-Grundsätze aus deutscher Sicht ab 2013, es sei denn der Steuerpflichtige weist nach, dass der anderen DBA-Staat diese nicht anwendet.

Fazit:

➔ Verschärfung der (bislang praktikablen) Betriebsstätten-Gewinnermittlung durch AOA wird zu Zunahme von Verständigungsverfahren führen

➔ Abnahme Attraktivität der Betriebsstättenbesteuerung durch faktische Gleichstellung mit Tochtergesellschaften.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Betriebsstättengewinn nach AOA-Konzept: Gewinnermittlung gem. § 1 Abs. 5 AStG*

Die Gewinnabgrenzung / -ermittlung hat **zweistufig** zu erfolgen (§ 1 Abs. 5 S. 3 + 4 AStG):

1. Schritt: Funktionsanalyse

a. Identifizierung der von der Betriebsstätte ausgeübten Funktionen (auf Basis von Personalfunktionen)
b. Zuweisung Vermögenswerte zur Betriebsstätte („assets follow functions“)
c. Zuweisung Chancen & Risiken zur Betriebsstätte („chances & risks follow functions & assets“)
d. Zuweisung fremdübliches Eigenkapital zur Betriebsstätte auf Basis Funktionen, Vermögenswerte, Chancen u. Risiken (Dotationskapital)

➔ **<u>Ergebnis:</u> „Betriebsstättenbilanz“ = Ausgangspunkt für 2. Schritt = § 3 BSGaV (Hilfs- und Nebenrechnung).**

2. Schritt: Transaktionsanalyse (Bestimmung der Geschäftsvorfälle „Dealings“)

a. Identifizierung Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus u. Betriebsstätte ➔ „Betriebsstättenbilanz“
b. Bepreisung identifizierter Geschäftsvorfälle zur Gewinnabgrenzung / Gewinnermittlung unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes (in Form von fiktiven Betriebseinnahmen und –ausgaben)

➔ **<u>Ergebnis:</u> Summe der Verrechnungspreise = „Betriebsstättengewinn oder -verlust“.**

* In Anlehnung an Rupp, NWB Seminar Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

AOA-Konzept: maßgebliche Personalfunktion

- Personalfunktion = **Geschäftstätigkeit**, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird (§ 2 Abs. 3 BsGaV). Beispiele für Geschäftstätigkeiten: Nutzung, Anschaffung, Herstellung, Verwaltung, Veräußerung, Weiterentwicklung, Schutz, Risikosteuerung.

- **Definition** eigenes Personal: Angestellte/Mitarbeiter, Leiharbeiter, Unternehmer/Gesellschafter des Unternehmens, nahestehende natürliche Personen des Unternehmers/Gesellschafters, keine jur. Personen oder Personengesellschaften.

- Nach der Gesetzesbegründung ist eine Personalfunktion der BSt zuzuordnen, in der diese ausgeübt wird und zu der diese den sachlich engsten Bezug hat. Dabei ist insbesondere auf die **wirtschaftliche Bedeutung** der Personalfunktion abzustellen, die über qualitative und quantitative Gesichtspunkte zu bestimmen ist.

- **Nicht** maßgeblich: Personalfunktionen mit rein unterstützenden Charakter oder die allgemeine Geschäftspolitik betreffen (z.B. Strategie, formale Freigaben).

- Keine Zuordnung zu einer Betriebsstätte, wenn
  - kein **sachlicher Bezug** zur Geschäftstätigkeit besteht und
  - die Tätigkeit **an weniger als 30 Tagen** in einem Wirtschaftsjahr ausgeübt wird.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa)

- **Steuerliche Hilfs- und Nebenrechnung zur Zuordnung von WG auf Basis der F+R-Analyse:**
  - Zuordnung durch Steuerpflichtigen zulässig, sofern zeitnah dokumentiert (Beurteilungsspielraum)
  - bei mangelnder Dokumentation/Nichtanerkennung der BSt droht Schätzung
  - völlig neue Erklärungspflicht ab 2015, Abgabepflicht mit Steuererklärung.
- **Maßgebliche Personalfunktion als Basis für die Identifizierung der Funktionen der BSt:**
  - sachlicher Bezug zur Geschäftstätigkeit erforderlich,
  - lokale Eingliederung > 30 Tage = Indiz für genauere Prüfung der Funktion
  - eine Person kann in mehreren BSt Funktionen ausüben.
- **Unbewegliches Vermögen:** Zuordnung zur BSt bei unmittelbarer Nutzung zur Einkunftserzielung; ansonsten Zuordnung nach Personalfunktion (Lager, Server, Windparks ➔ Geister-BSt).
- **Finanzanlagen:** funktionsbezogene Zuordnung nach Nutzung, Verwaltung nicht maßgeblich
  ➔ Beteiligung an Vertriebsgesellschaft kann einer Produktions-Betriebsstätte zugeordnet werden.
- **Zuordnung von Verbindlichkeiten:** direkte Zuordnung zur BSt bei Zshg. mit BSt-Vermögen (z.B. Finanzierung von BSt-Vermögen); EK einer ausländischen Betriebsstätte soll möglichst niedrig, das einer inländischen Betriebsstätte möglichst hoch sein.
- **Ständiger Vertreter/Vertreter-BSt:** Vertreterpersonal ist als „eigenes Personal“ der BSt zuzuordnen keine Gewinnzurechnung bei angemessene Vergütung des Vertreters (= Null-Summen-Theorie).

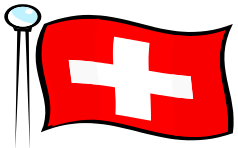
IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Betriebsstättengewinnermittlung: Risikozuordnung nach AOA – Beispiel (1/2)

Freiburg

Unternehmen = Stammhaus

Herstellung von Werkzeugen



Zürich

(Einzige) Verkaufs-Betriebsstätte

Kunde

Die in der Betriebstätte tätigen Mitarbeiter sind für folgende Aufgaben zuständig:

- Entwicklung Vertriebs- und Marketingkonzepte
- Auftragsabwicklung einschl. Mahnwesen
- Lagerverwaltung
- Preisgestaltung
- Marketingmaßnahmen
- Kundenbetreuung

Zuordnung der Risiken nach den wesentlichen Personalfunktionen i.S.d AOA-Konzepts führt dazu, dass BSt zwingend als Eigenhändler anzusehen ist, der sämtliche Risiken eines full risk distributors zuzuordnen sind (insb. Markt-/ Lagerhaltungs- und Delkredererisiko).

➔ Vertriebsverluste (einschl. von Währungsverlusten) sind der BSt zuzuordnen

➔ Gewinnermittlung nach den für Vertriebsgesellschaften anwendbaren VP-Methoden.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

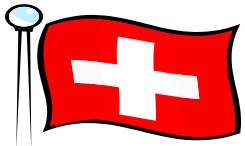
Betriebsstättengewinnermittlung: Risikozuordnung nach AOA – Beispiel (2/2)

Freiburg

Unternehmen = Stammhaus

Herstellung von Werkzeugen

- Entwicklung Vertriebs- und Marketingkonzepte
- Auftragsabwicklung einschl. Mahnwesen
- Lagerverwaltung



Zürich

(Einzige) Verkaufs-Betriebsstätte

Kunde

Die in der Betriebstätte tätigen Mitarbeiter sind für folgende Aufgaben zuständig:

- Marketingmaßnahmen
- Kundenbetreuung

Zuordnung der Risiken nach den wesentlichen Personalfunktionen i.S.d AOA-Konzepts führt dazu, dass BSt zwingend als low risk distributor (vergleichbar einem Handels-vertreter) anzusehen ist.

➔ Vertriebsverluste (einschl. von Währungsverlusten) sind dem Stammhaus zuzuordnen

➔ Gewinnermittlung der BSt auf Basis fremdüblicher Handelsvertretervergütung.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

AOA-Konzept: Nachteile

- Personalfunktion als maßgebliches Zuordnungskriterium dürfte in der Praxis nur bei einfachen Konstellationen unproblematisch sein.
- Tätigkeitsort als Anknüpfungspunkt ist aufgrund zunehmender internationaler Mobilität der Arbeitskräfte / internetbasierten Tätigkeiten problematisch.
- Bei gleichberechtigten Mehrfachtätigkeiten ist die Zuordnung zur BSt nach quantitativen und qualitativen Aspekten sehr aufwändig und wird in BP zu Diskussionen führen.
- Viele neue AOA-Begrifflichkeiten sind nicht ausreichend definiert und werden zu Abgrenzungsdiskussionen mit den nationalen und ausländischen Finanzbehörden führen.
- Die Regelungen in den BStV / VWG BsGa legen den Fremdvergleichsgrundsatz oftmals einseitig zu Gunsten der deutschen Finanzverwaltung aus, so dass Diskussionen mit ausländischen Finanzbehörden vorprogrammiert sind.
- Entscheidende Fragen wie bspw. Dokumentation der „Dealings“ sind nicht geklärt.

Folge: deutliche Zunahme von Doppelbesteuerungen und damit einhergehenden Verständigungs- und Schiedsverfahren; deutliche Benachteiligung von Betriebsstätten gegenüber Tochter-Kapitalgesellschaften.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Anwendung des AOA durch andere Staaten ⟺ Nachweis der Nichtanwendung

- **Folgende Staaten wenden den AOA an:** Großbritannien, Liechtenstein, Niederlande, Norwegen, Luxemburg, Irland, Japan und Australien
- Zugleich auch Möglichkeit der AOA-Anwendung ohne DBA-Änderung auf Basis der Gegenseitigkeit.
- Verhandlungen mit allen EU-Staaten über Revision des jeweiligen DBA.
- Viele Verständigungsverfahren zur BSt werden bereits auf AOA Basis geführt.
- Vorbehalt durch zahlreiche OECD-Staaten: u.a. Griechenland, Türkei, Chile, Neuseeland, Mexiko.
- Ablehnung durch UN.

Nachweispflichten bei Geltendmachung der Nichtanwendung des AOA durch anderen Staat:

Es muss nachgewiesen werden, dass…

- …der jeweilige andere Vertragsstaat sein Besteuerungsrecht ohne AOA ausübt.
- …das Besteuerungsrecht des anderen Staates abkommenskonform ist.
- …sich eine Doppelbesteuerung anbahnt.

Fazit: Im Einzelfall ist eine Klärung notwendig, ob der betreffende Staat den AOA anwendet.

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte

- Jedes gewerbliche Unternehmen muss zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung (GL) zu lokalisierende Betriebsstätte haben, welcher im Zweifel – sofern keine weiteren Betriebsstätten bestehen – der **gesamte Unternehmensgewinn** zuzurechnen ist.

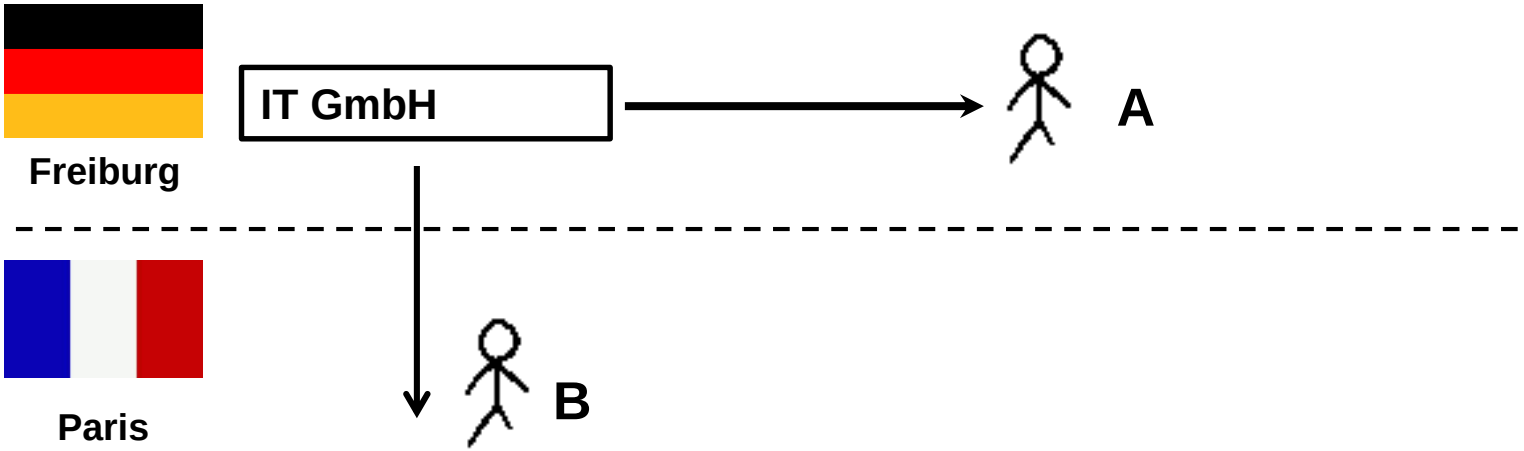
- Eine GL-Betriebsstätte setzt eine Einrichtung voraus, an der sich der Geschäftsführer mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufhält und von der aus die sog. Tagesgeschäfte, z.B. Korrespondenz, Einkaufsentscheidungen, Vertragsabschlüsse, Buchhaltung, Finanzgeschäfte, Unternehmens-organisation) angeordnet werden. Dies kann – mangels anderer Einrichtungen zur GL – auch die **Wohnung des Geschäftsführers** sein.

- **Beispiel**: Der einzige Geschäftsführer der CH-Konzerngesellschaft hat seinen Wohnsitz in D. Die überwiegende Zahl der Tagesgeschäfte ordnet er von seiner Wohnung in D aus an, während er nur ca. viermal im Jahr in den CH-Geschäftsräumen verweilt.

- **Lösung**: Der GF begründet in seinem Wohnzimmer zumindest eine weitere Geschäftsleitungs-betriebsstätte, der ein angemessener Anteil am Gesamtgewinn des Betriebs zuzuweisen ist. Die Gewinnabgrenzung ist im Regelfall nur im Schätzungswege möglich.

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Fallbeispiel mehrere GL-Betriebsstätten



- Die IT GmbH unterhält sowohl **in Freiburg als auch in Paris ein gleichwertiges Büro**, von wo aus die Unternehmenstätigkeit auf den beiden wichtigsten Märkten D und Frankreich ausgeübt werden.
- Die beiden Geschäftsführer A und B üben als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer auf den beiden Märkten vergleichbare Dienstleistungs- und Vertriebstätigkeiten aus und sind nahezu ausschließlich von ihren Büros aus tätig.
- Wichtige Entscheidungen der Tagesgeschäfte werden mittels **Skype-Videokonferenz** von beiden Geschäftsführern gemeinsam getroffen bzw. angeordnet.

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Lösung Fallbeispiel

- Der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** und damit auch die vorrangige Geschäftsleitungsbetriebsstätte lässt sich **nicht zweifelsfrei** ermitteln, weil beide GF von ihren jeweiligen GL-Betriebsstätten gleichwertige GL-Tätigkeiten ausüben.

- Der **Sitz** der IT GmbH in D ist für die Gewinnaufteilung **nicht maßgeblich**.

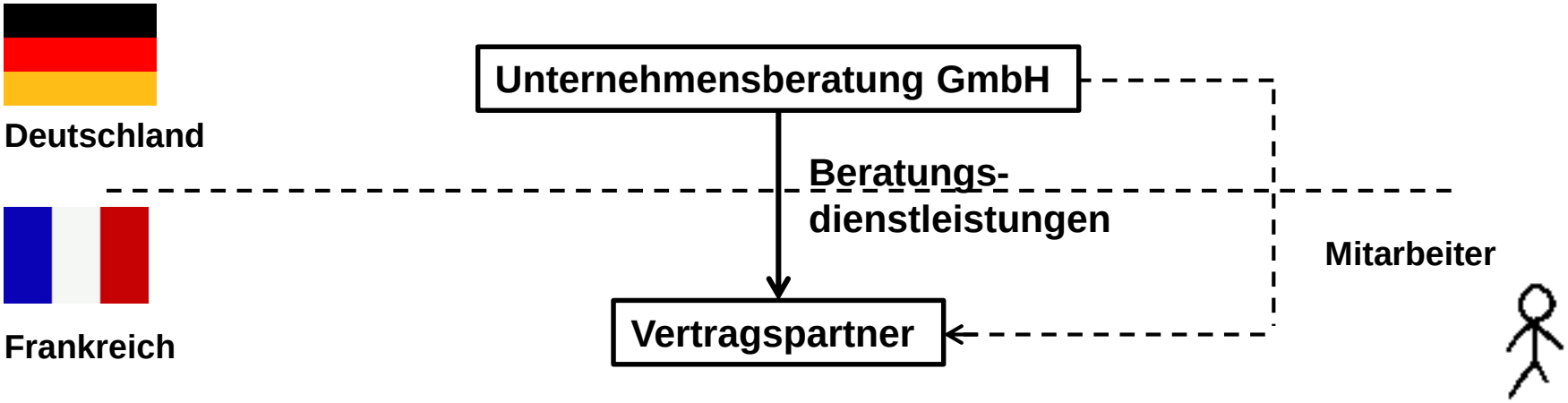
- Der den Skype-Konferenzen zugrunde liegende **Server** kann ebenso wenig als Mittelpunkt der Geschäftsleitung angesehen werden.

- Da jedes Unternehmen mindestens einen Ort der Geschäftsleitung haben muss, ergibt sich in diesem Fall die Ausnahmesituation **mehrere Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung** sowohl **in Freiburg als auch in Paris**.

- Mangels geeigneter Aufteilungsmaßstäbe ist eine **hälftige Aufteilung des Gesamtgewinns** der IT GmbH nach Köpfen sinnvoll.

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung

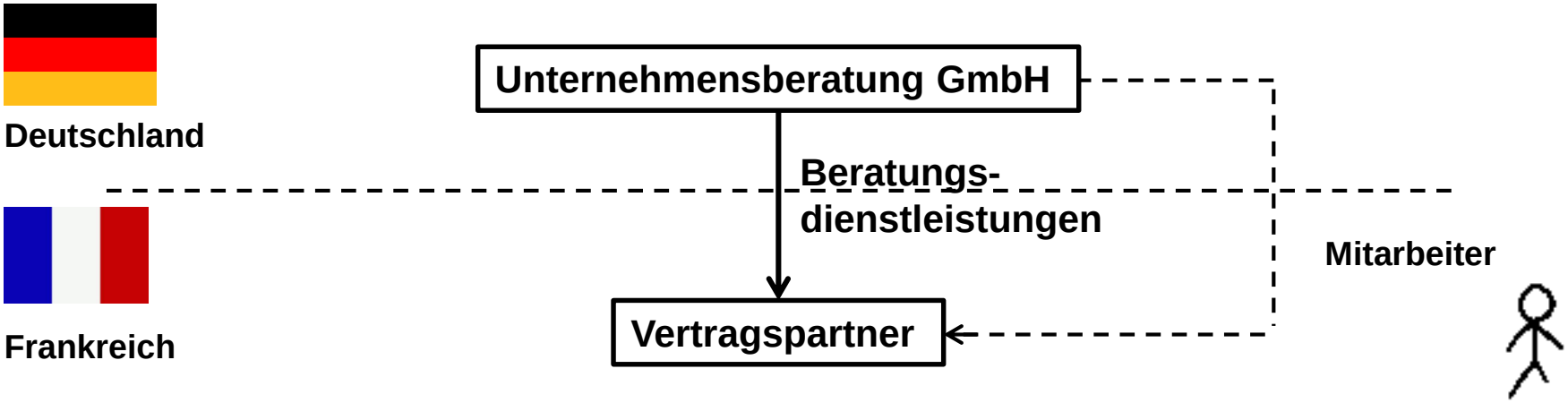


Die Unternehmensberater der U-GmbH beraten über zwei Jahre einen Kunden in Frankreich. Die Abwicklung des Auftrags erfolgt in der Zentrale des Kunden, wobei der Unternehmensberatung verschiedene **Besprechungs- und Arbeitsräume** zur Verfügung gestellt werden. Die Unternehmensberater verfügen über ein sog. „security card“, mit der sie **uneingeschränkt Zugang** zu dem Gebäude haben (sog. Schlüsselgewalt).

Rechtsfolge: Betriebsstätte in Frankreich

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung



Die Unternehmensberater der U-GmbH beraten über zwei Jahre einen Kunden in Frankreich. Die Abwicklung des Auftrags erfolgt sowohl im **Hotel** als auch in der Zentrale des Kunden, wobei der Unternehmensberatung zeitweise verschiedene **Besprechungs- und Arbeitsräume** zur Verfügung gestellt werden **ohne uneingeschränkten Zugang** zu den Räumen (keine Schlüsselgewalt).

Rechtsfolge: mangels Schlüsselgewalt keine Betriebsstätte in Frankreich

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice

F-GmbH

Wohnsitz M

- Mitarbeiter M der F-GmbH arbeitet überwiegend oder vollständig in seiner Privatwohnung in Frankreich.
- Mitarbeiter besitzt keine Abschlussvollmacht und bereitet keine Verträge vor.
- Der Arbeitsplatz wird den Vorgaben des Unternehmens entsprechend zur Ausführung von Geschäftstätigkeiten genutzt.
- Die vom Arbeitnehmer ausgeführte Tätigkeit hätte der Einrichtung eines Büros bedurft.

→ Nach deutscher Auffassung liegt mangels Verfügungsmacht des Unternehmens über den Arbeitsplatz und mangels Abschlussvollmacht keine BSt in F vor. Nach Auffassung der OECD kann in einem solchen Fall jedoch das Homeoffice eine Betriebsstätte in Frankreich begründen, wenn das Unternehmen dem Angestellten auferlegt, von seinem Heimarbeitsplatz zu arbeiten, weil es keine Büroräume anmieten will.

Empfehlung: Klärung aktuelle Auffassung der französischen Finanzverwaltung.

Die Änderungen im BEPS-AP 7 dürften aber auch bei Homeoffice-Fällen dazu führen, dass die ausländischen Finanzverwaltungen sensibilisiert sind und diese zukünftig genauer hinsichtlich einer faktischen Abschlussvollmacht nach bestehenden DBA-Recht prüfen werden.

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Server-Betriebsstätte

F-GmbH → Miete Server → Serverpark

- Bietet Software-Programme zum Download im Internet gegen Entgelt
- Anmietung Server in der Schweiz
- Softwareentwicklung und –pflege durch inländisches Personal

Wartung des Servers durch den in der Schweiz ansässigen Vermieter

⇒ Betriebsstätte, d.h. Freistellung der auf die Server-BSt entfallenden Gewinne in D

Ein Server war bislang als BSt anzusehen, wenn **alle Kernfunktionen des Unternehmens** (Vertragsabschlüsse, Zahlung, Lieferung) **über den Server abgewickelt werden**. Ob dies auch für den (Regel-) Fall gilt, dass dem Unternehmen kein Nutzungsrecht an dem Server/ kein Zutritt zu den Räumlichkeiten gewährt wird, ist unklar[2]. Bei Anwendung des AOA dürfte einer Server-BSt mangels vorhandener Personalfunktion aber ohnehin kein Gewinn zugerechnet werden. **Klarheit** hierzu dürfte wohl erst der **OECD-Abschlussbericht zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu** BEPS-AP 1 in **2020** bringen.

[2] *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 339

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte - Grundsätze

- Bezieht sich in der Regel auf ein zeitlich befristetes Projekt im Ausland, z.B. im **Hoch- und Tiefbau** sowie im **Großanlagenbau.**
- **Montage** = Zusammenfügen von Einzelteilen, keine **reinen Wartungs-/Überwachungsarbeiten**.
- Bau- und Montage-BSt liegt abkommensrechtlich nur vor, falls Projekt bestimmte Frist überdauert, die **abkommensrechtlich** überwiegend 12 Monate, in einzelnen DBA auch nur **3 – 6 Monate**n beträgt.
- **Fristbeginn**: Ankunftstag des ersten Mitarbeiters auf der Baustelle.
- **Fristende**: Abnahme Leistung durch den Auftraggeber/Abreise des letzten Mitarbeiters.
- Betriebsbedingte **Unterbrechungen** hemmen den Fristablauf nicht, es sei denn, die Unterbrechung ist durch den Auftraggeber verursacht.
- **Gewinnzuordnung** gem. AOA nach den Funktionen und Risiken der Bau-/Montage-BSt.
  Die BsGaV stufen Bau-/Montage-BSt grundsätzlich als **Routineunternehmen mit nur geringem Gewinnanteil** ein.
- Nach der BSGaV soll **im Regelfall** die Vergütung der Bau-/Montage-BSt über die **Kostenaufschlags-methode** erfolgen. Sofern die BSt aber vor Ort **wichtige Funktionen** ausübt (z.B. gemeinsames Engineering oder Construction Management) steht dieser ein höherer Gewinnanteil (oder ggf. auch Verlustanteil) zu, der in Abhängigkeit vom Wertschöpfungsbeitrag nach der **Gewinnaufteilungs-methode** ermittelt werden kann (Profit Split Method). Problem: evtl. **finale Verluste** im BSt-Staat.

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel - Routinefunktion

- Die inländische T-GmbH wurde mit dem **Bau eines Tunnels in der Schweiz** beauftragt, der technisch sehr anspruchsvoll ist. Die Abwicklung des Bauvorhabens überschreitet die 12-Monatsfrist des DBA CH-D.
- Aufgrund erheblicher technischer Schwierigkeiten **erarbeiten ganz überwiegend inländische Spezialisten Problemlösungen** im Inland, die vor Ort umgesetzt werden.
- Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode** gem. § 32 Abs. 1 BsGaV, obwohl die Umsetzung der im Inland erarbeiteten Problemlösungen in CH technisch anspruchsvoll ist. Auch eine untergeordnete Mitarbeit des Betriebsstättenpersonals an Problemlösungen ist unschädlich, so dass im Ergebnis die Bau- und Montage-BSt als **Routineunternehmen** einzustufen ist.
- Etwas Anderes soll nur dann gelten, wenn die eigentliche **Wertschöpfung bei der Bau- und Montagebetriebsstätte** erfolgt. In diesem Fall kann der höhere Gewinnanteil der CH-BSt auch über die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode durch einen **höheren Gewinnaufschlag** (d.h. in Einzelfällen sogar über 10 %) abgebildet werden.

Quelle: In Anlehnung an *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2017, Rz. 11.313

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel – Keine Routinefunktion

- Inländische K-GmbH wird mit der schlüsselfertigen **Errichtung eines Kraftwerks in Frankreich** beauftragt. Die Bauarbeiten führen zur Begründung einer Bau- und Montagebetriebsstätte, weil die Frist von 12 Monaten gem. DBA Frankreich D überschritten wird.

- Entgegen der bisherigen Planung werden **inländische Spezialisten zur Bau- und Montagebetriebsstätte entsandt**, die **vor Ort die Planung, Koordinierung und Überwachung** des Projekts übernehmen.

- Die **Wertschöpfung wird im Wesentlichen durch die Spezialisten geschaffen**, die auf der Bau- und Montagebetriebsstätte tätig sind. Insoweit ist es nicht sachgerecht, die Bau- und Montagebetriebsstätte als Routineunternehmen mit geringer Risikotragung zu qualifizieren.

- Im Ergebnis ist die Bau- und Montagebetriebsstätte entweder mit einem höheren Gewinnaufschlag unter Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten oder die **wertschöpfungsorientierte geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode** (PSM) anzuwenden.

Quelle: In Anlehnung an *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2017, Rz. 11.313

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel - Abrechnungszeitraum

Die inländische Bau GmbH ist mit der **Errichtung eines Einkaufszentrums in Polen** beauftragt worden. Aufgrund der **dreijährigen Bauzeit** wird eine Bau- und Montagebetriebsstätte nach dem DBA mit Polen begründet. Die fiktiven Leistungen der polnischen BSt werden dem inländischen Stammhaus jährlich in Rechnung gestellt. Der Gewinn aus dem Auftrag beläuft sich bei der Bau GmbH auf 100. Der polnischen BSt entstehen jährliche Kosten von 100, die mit einem Gewinnaufschlag von 5 % vergütet werden.

	2016	2017	2018	Summe
Steuerlicher Gewinn der Bau GmbH	0	0	100	100
Freigestellter Gewinn der polnischen BS	+5	+5	+5	15
Einkünfte des Stammhauses	–5	–5	+95	85

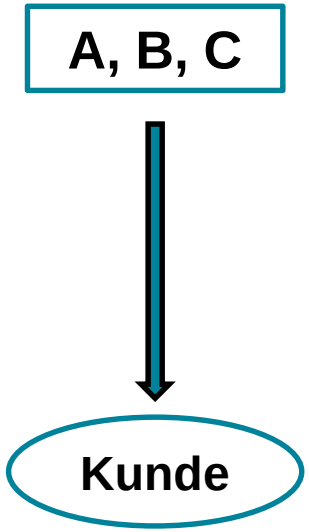
Mangels Teilabnahme wird der Gewinn bei der Bau GmbH erst mit der Endabnahme in 2018 erfasst.

Im Ergebnis wird der polnischen Bau- und Montage-BSt in den Jahren 2016 - 2018 ein kumulierter Gewinn von 15 (der in D von der Besteuerung freigestellt wird) und dem inländischen Stammhaus ein kumulierter Gewinn von 85 zugeordnet.

Quelle: In Anlehnung an *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2017, Rz. 11.346

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Dienstleistungsbetriebsstätte - Praxisfälle



A) Selbständige Informatiker A hat einen **2-jährigen Entwicklungsauftrag** bei der Z-Bank in **CH-Zürich**. Tätigkeit findet in einem Großraumbüro statt (zugeteilter Schreibtisch, Listung im Telefonverzeichnis, keine Weisungsabhängigkeit).

B) Deutsche Chefarzt B hat i. d. Klinik seines AG in CH-Basel ein Recht auf Privatbehandlungen u. Liquidationen. Er entrichtet für die Nutzung des OP (jeweils am Freitag) u. Nebenräume ein Entgelt.

C) Die C-Engineering-GmbH aus Karlsruhe hat in der **Slowakei** einen Auftrag über 2 Jahre erhalten. Die Arbeiten vor Ort werden von einem Team von 10 Ingenieuren geleistet, die dort über 6 Monate in den Kundenräumen tätig sind.

Problemfelder:

In allen Fällen nimmt die ausländische Steuerverwaltung eine Dienstleistungsbetriebsstätte an, obwohl keine ausdrückliche Verfügungsmacht über die Räume besteht.

Quelle: in Anlehnung an Rupp, Seminar IHK „Betriebsstättenbesteuerung“ 2017

V. Betriebsprüfungspraxis und Fallbeispiele

Dienstleistungsbetriebsstätte - Lösung

- **IT-Berater CH**: Gegenstand mehrerer aktueller Verständigungsverfahren → keine BSt trotz „Anstreicher-Fall“ (Folie 23).
- **Chefarzt**: Einigung, Anerkennung durch D, Verfügungsmacht erfordert ausnahmsweise nicht konkreten OP-Raum, Zugriff auf einen OP z.B. am jeweiligen Freitag genügt.
- **Engineering-Fälle**: viele Fälle mit Tschechien/Slowakei anhängig; z.T. ist das Scheitern des Verständigungsverfahrens erklärt worden.

  ➔ Billigkeitshalber Steueranrechnung in D nach Merkblatt Verständigungsverfahren.

Ausblick: Die deutsche Finanzverwaltung prüft aktuell wegen der Nichtdurchsetzbarkeit der Position zum Anstreicher-Fall die bisherige Auffassung/Herausgabe eines aktuellen BMF-Schreibens sowie eine Gesetzesänderung zur Erfassung von Dienstleistungsbetriebsstätten nach nationalem Recht.

Quelle: in Anlehnung an Rupp, Seminar IHK „Betriebsstättenbesteuerung“ 2017

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
AG	Arbeitgeber
AStG	Außensteuergesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS-AP	BEPS-Aktionspunkt
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BP	Betriebsprüfung
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BSt	Betriebsstätte
BS-VerwGr	Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze
D	Deutschland
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DL-BSt	Dienstleistungsbetriebsstätte
F	Frankreich
FV	Finanzverwaltung
F+R	Funktions- und Risiko-(Analyse)
GewSt	Gewerbesteuer
GF	Geschäftsführung
GL	Geschäftsleitung
HV	Handelsvertreter
IT	Italien
KSt	Körperschaftsteuer
LRD	Low Risk Distributor
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
RL	Richtlinie
StE	Steuererklärung
TG	Tochtergesellschaft
UN	Unternehmen
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
VO	Verordnung
VP	Verrechnungspreis
WG	Wirtschaftsgut

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft (Mitglied der Geneva Group International (GGI))
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de