www.pwc.de

Betriebsstätten und Verrechnungspreisgestaltung bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen D-CH und CH-D

7. November 2014

Deutsch – Schweizerische Juristenvereinigung

Martin Temme, PwC

pwc

Agenda

Betriebsstätte

- Feste Geschäftseinrichtung
- Ständiger Vertreter

Gewinnabgrenzung

- Verrechnungspreismethoden
- Fallbeispiele
- Dokumentationspflichten

Betriebsstätte
Feste Geschäftseinrichtung

Rechtsgrundlagen

- § 12 AO - feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient
- Art. 5 Abs. 1 DBA – feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird
  - Negativabgrenzung Art. 5 Abs. 3 DBA – insbesondere „Einkaufgesellschaften“ und „Lagereinrichtungen“ gelten nicht als Betriebsstätte („BS“)

→ BS nach §12 AO weiter gefasst als BS nach Art 5 DBA

Systematischer Zusammenhang

Recht der DBA geht nationalem Recht als lex specialis vor

Betriebsstätte
Ständiger Vertreter

Rechtsgrundlage

- Ständiger Vertreter ist nach Art. 5 Abs. 4 und 5 DBA Unterfall der BS (so genannte „Vertreterbetriebsstätte“) – subsidiär zu Art. 5 Abs. 1 DBA
  - Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 4 DBA:

    →„Person“

    →Vertragsabschlussvollmacht

    →Gewöhnliche Ausübung der Vollmacht

    →Kein unabhängiger Vertreter

    →Keine Ausübung von „Hilfstätigkeiten“

Betriebsstätte
Gestaltungsziel

Inbound Fall (Stammhaus Schweiz)

- Gestaltungsziel: Vermeidung Betriebstätte wegen Steuersatzgefälle
- BS im nationalen deutschen Steuerrecht wichtigster Anknüpfungspunkt für inländische gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG eines Steuerausländers
  - Anwendung lex specialis –> ungeachtet des §12 AO steht D nur dann ein Besteuerungsrecht für den BS-Gewinn zu, wenn eine BS i.S.d. Art. 5 Abs. 1 DBA vorliegt.
  - Beschränkung der deutschen Aktivitäten auf Hilfstätigkeiten
  - Gründung von Repräsentanzen
  - Vertreter ohne Handlungsvollmacht

Betriebsstätte
Gestaltungsziel

Outbound Fall (Stammhaus Deutschland)

- Gestaltungsziel: Begründung Betriebstätte wegen Steuersatzgefälle
- Das Vor- oder Nichtvorliegen einer ausländischen BS entscheidet über Verwirklichung des Tatbestands „ausländische gewerbliche Einkünfte“ i.S.d. § 34d Nr. 2a EStG eines Steuerinländers
  - D wird die regelmäßig vorgesehene DBA Freistellung der BS – Gewinne nur gewähren, wenn eine BS i.s.d. Art. 5 DBA vorliegt.
- Vorteile: Niedrigere Steuerlast
- Nachteile: Höhere Verwaltungskosten (Buchhaltung für Steuerzwecke, weitere Dokumentationspflichten)

Betriebsstätte
Fallgestaltung zur Betriebsstättengründung

Beispiel: Einkaufsgesellschaft mit Vertriebsfunktion

- Art. 5 Abs. 3 als Negativabgrenzung zur Begründung einer BS
  - Abs. 3 d) Feste Geschäftseinrichtungen , die ausschließlich Güter oder Waren einkaufen bzw. Informationen beschaffen gelten nicht als BS

    → Bei „Ankauf und Verkauf“ setzt sich die Verkaufstätigkeit durch, so dass eine BS begründet wird

    - Erweiterung, um Verkaufsaktivitäten

Gewinnabgrenzung

Außengeschäfte der BS

- Art. 7 DBA -> „Betriebsstättenprinzip“
  - Das Besteuerungsrecht für den Teil der Gewinne, die der BS zuzurechnen sind, steht dem Vertragsstaat zu, in dem die BS gelegen ist. Der Gewinn der BS ist vom übrigen Gewinn des Unternehmens abzugrenzen.
  - Zurechnung der Einkünfte zur BS nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs (dealing at arm‘s lenghts principle), Art. 7 Abs. 2 DBA
  - Die Gewinnermittlung richtet sich nach dem jeweiligen Recht des Anwenderstaates

Gewinnabgrenzung

Innengeschäfte zwischen BS und Stammhaus („dealings“)

- Uneingeschränkte fiktive Selbstständigkeit der BS – Functionally Separate Entity Approach als Kernaussage des AOA
- Fremdvergleichskonforme Preisbestimmung und Abrechnung anhand OECD Transfer Pricing Guidelines
- Die steuerliche Anerkennung von Innentransaktionen erfolgt nur, wenn ein reales und identifizierbares Ereignis zugrunde liegt.

Authorised OECD Approach (AOA) – aktueller Stand

- Gewinnabgrenzung von BS ist in der Neufassung des Art. 7 OECD-MA und dem OECD Musterkommentar umgesetzt (AOA)
- Demnach gilt für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und BS ein zweistufiger Ansatz:
  - Fiktion der BS als eigenständiges Unternehmen, Identifikation sog. „Dealings“
  - Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen der Dealings anhand der OECD Verrechnungspreisgrundsätze
- Der OECD Ansatz ist über § 1 Abs. 5 Satz 3 und 4 AStG bereits im deutschen Steuerrecht verankert und für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, anzuwenden

Gewinnabgrenzung

BsGaV (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung)

- Konkretisierung der Anwendung des AOA in Deutschland
- Anwendbar für alle nach dem 31.12.2014 beginnenden Wirtschaftsjahre
- Kritik und Ungleichbehandlung:
  - Die BsGaV stellt im Gegensatz zum OECD BS-Bericht für vielfältige Sachverhalte Regelvermutungen auf, die vom Steuerpflichtigen widerlegt werden müssen
  - Asymmetrische Behandlung von In- und Auslandsbetriebsstätten bspw. bei der Bestimmung des Dotationskapital
    - Im Inbound Fall: Kapitalaufteilungsmethode
    - Im Outbound Fall: Mindestkapitalausstattungsmethode

→ Empfehlung der Überprüfung von bereits vorgenommenen Gewinnaufteilungen im Hinblick auf die Anforderungen der BsGaV

Gewinnabgrenzung
Verrechnungspreismethoden

Grundsätze

- Verrechnungspreise
  - Wertansätze für Güter und Dienstleistungen, die innerhalb eines Unternehmens ausgetauscht werden.
  - Zweckorientierte Leistungsbewertung innerhalb eines vom externen Markt isolierten Unternehmensverbunds.
- „Dealing at arm‘s lenghts principle“ - Preisfestsetzung unabhängiger Dritter als Maßstab zur Verrechnungspreisfestsetzung
- Rechtsgrundlage für den Grundsatz des Fremdvergleichs in § 1 Abs. 1 AStG
- Umsetzung des AOA in nationales Recht durch Neufassung des § 1 AStG in 2013, insbesondere die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen dem Stammhaus und BS in § 1 Abs. 5 AStG

Gewinnabgrenzung
Verrechnungspreismethoden

Methoden

- Grundsätzlich 3 national und international anerkannte Standardmethoden nach § 1 Abs. 3 AStG und OECD Leitlinien 2010
  - Preisvergleichsmethode
  - Wiederverkaufspreismethode
  - Kostenaufschlagsmethode

    → Auswahl der „most appropriate method“ anhand der Kriterien:

    - Eignung der Methode, Verfügbarkeit verlässlicher Daten, Grad der Vergleichbarkeit
- Andere Methoden
  - Gewinnaufteilungsmethode
  - Nettomargenmethode
  - Formelhafte Gewinnaufteilung

Gewinnabgrenzung
Verrechnungspreismethoden

Methode I - Preisvergleichsmethode

- Ist-Ist Vergleich unter Verwendung tatsächlich feststellbarer, zwischen Dritten zustande gekommenen Marktpreisen (tatsächlicher Fremdvergleich)
- Äußerer Preisvergleich (markt- oder branchenübliche Preise)
  - Börsenpreise, Listenpreise für Waren
- Innerer Preisvergleich (betriebsindividuelle Preise)
  - Gleichartige Lieferungen oder Leistungen an konzerninterne oder außenstehende Abnehmer
- Direkter Preisvergleich
  - Gleichartigkeit der verglichenen Geschäfte, maßgebende Einfluss- und Bewertungsfaktoren müssen zumindest ähnlich sein (Ermessensspielraum)
- Indirekter Preisvergleich
  - Vergleich mit ungleichartigen Geschäften, wenn abweichende Faktoren eliminiert werden können

Verrechnungspreismethoden

Methode II – Wiederverkaufspreismethode

- Verwendung von tatsächlich feststellbaren und fiktiv ermittelten Daten (Kombination von tatsächlichem und hypothetischem Fremdvergleich)
- Voraussetzung: Weiterveräußerung der erbrachten/ empfangenen Ware an fremde Dritte (Vertriebsgesellschaften)
- Retrograde Ermittlung:

  Marktpreis bei Wiederverkauf an Dritte

  - Marktübliche Handelsspanne des Wiederverkäufers

  = Angemessener Verrechnungspreis
- Problematisch ist regelmäßig die Ermittlung der marktüblichen Handelsspanne - auch hier Bestimmung anhand innerer und äußerer Betriebs (bzw. Preis) –vergleiche möglich

Verrechnungspreismethoden

Methode II – Wiederverkaufspreismethode

- Beispiel: Ständiger Vertreter, der als Verkäufer unterwegs ist. Erhält Marge vom Umsatz als Provision.
  - Problemfall: Anlaufverluste
  - Mögliche Lösung: Mindestprovision Kostenersatz

Gewinnabgrenzung
Verrechnungspreismethoden

Methode III - Kostenaufschlagsmethode

- Festsetzung des Gewinnaufschlags anhand ausschließlich fiktiv ermittelter Sollvergleichstatbestände (hypothetischer Fremdvergleich)
- Ermittlung der Selbstkosten anhand von Kalkulationsmethoden und anschließende Erhöhung um einen angemessenen Gewinnaufschlag
  - Kosten werden als bewerteter, sachzielbezogener Güterverbrauch einer Abrechnungsperiode verstanden
  - Höhe des Gewinnaufschlags hängt entscheidend von der Wahl der Kostenbasis ab (Voll- oder Teilkosten etc.)

Gewinnabgrenzung
Verrechnungspreismethoden

Beispiel: IT-Dienstleistungen

- Frage nach der Höhe des Aufschlags?

  → Für die Ermittlung ist ein Fremdvergleich zugrunde zulegen

- Frage nach Einbeziehung extern zugekaufter Dienstleistungen?

  → Lösung: unterschiedliche Aufschlagssätze

Verrechnungspreismethoden - Dokumentationsvorschriften

Dokumentationsvorschriften

Unmittelbarer Zusammenhang zu den allgemeinen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und somit maßgeblicher Einfluss durch nationale verfahrensrechtliche Regelungen

OECD Leitlinien 2010, Kapitel V bislang keine internationale Harmonisierung, daher eher „Empfehlung“

- Dokumentation von Unterlagen, die belegen, dass der ermittelte Verrechnungspreis dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht
- Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, im Ermessen des Steuerpflichtigen

Verrechnungspreismethoden - Dokumentationsvorschriften

Dokumentationsvorschriften

Grundsätzliche Buchführungspflicht nach §§ 238 ff HGB und §§ 140 AO

§ 90 Abs. 3 AO – Dokumentationspflicht im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung: „ Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt der Geschäftsbeziehungen“

- Keine äußere Form, schriftliche oder elektronische Form in sachgerechter Ordnung, Aufbewahrung von mind. 10 Jahren (§ 147 Abs. 3 und 4 AO)

  → Vorlage nur im Rahmen einer Außenprüfung (§ 90 Abs. 3 Satz 6 AO)

  → Zeitnahe Erstellung (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO)

Verrechnungspreismethoden - Dokumentationsvorschriften

Dokumentationsvorschriften

Sanktionen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten

- Nach § 162 Abs. 3 Satz 1 AO wird widerlegbar vermutet, dass die inländischen Einkünfte aus den ausländischen Geschäftsbeziehungen höher sind als die bislang erklärten

  → Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen

- Preisspannen, die sich aus Schätzungen durch die Finanzbehörde ergeben, können vollständig zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO)
- Nach § 162 Abs. 4 Satz 1 u. 2 AO) können Zuschläge zwischen 5 – 10% auf den Mehrbetrag der Einkünfte festgesetzt werden (wenigstens 5.000 €)

Verrechnungspreismethoden - Dokumentationsvorschriften

Pro-Forma Verträge zwischen Stammhaus und BS

- Schriftliche Vereinbarung über Leistungsbeziehung zwischen Stammhaus und BS mit den Zielen:
  - Ausgangspunkt zur Prüfung des Fremdvergleichs
  - Dokumentation der Absichten der beteiligten Vertragsparteien
- OECD lehnt pro-forma Verträge ab
- Auch die neue BsGaV lehnt pro-forma Verträge grundsätzlich ab, da es aus Sicht des deutschen Gesetzgebers nur auf die tatsächlichen Ereignisse und Funktionen ankommt und nicht auf Vertragsinhalte

Ihr Ansprechpartner

Steuerberater

Martin Temme

Moskauer Str. 19
40227 Düsseldorf

Tel. +49 211 981-1917

Fax +49 69 98589-77352

martin.temme@de.pwc.com

© 2014 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.