

Entwurf der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung: Bau- und Montagebetriebsstätten

Die deutsche Finanzverwaltung hat am 18. März 2016 einen ersten Entwurf der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa-E) veröffentlicht. Darin konkretisiert die Finanzverwaltung auch ihre Sichtweise hinsichtlich der Gewinnzuordnung zu Bau- und Montagebetriebsstätten.

Einleitung

Anders als der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 enthält die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) in den §§ 30 bis 34 besondere Regelungen zur Gewinnaufteilung von Bau- und Montagebetriebsstätten. Wie schon die Gesetzesbegründung zur BsGaV sehen die VWG BsGa-E diese Abweichung vom OECD-Betriebsstättenbericht 2010 in der Tatsache gerechtfertigt, dass Bau- und Montagebetriebsstätten von vornherein zeitlich begrenzt sind und ihnen im Regelfall außer der Geschäftsbeziehung zum übrigen Unternehmen keine oder nur wenige Geschäftsbeziehungen zuzuordnen sind. Die genannten besonderen Regelungen der BsGaV werden vom Entwurf eingehend behandelt.

Allgemeines

Während die BsGaV hierzu keine besonderen Ausführungen vornimmt, unterscheiden die VWG BsGa-E zwischen den Tatbeständen „Folgevertrag“ und „Anschlussvertrag“. Bei einem Folgevertrag, der vom Bau- und Montageunternehmen im Staat der der Bau- und Montagebetriebsstätte abgeschlossen wird, besteht kein sachlicher und örtlicher Zusammenhang mit der bestehenden Bau- und Montagebetriebsstätte, sodass generell für den Folgevertrag die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Bau- und Montagebetriebsstätte eigenständig zu prüfen sind. Dagegen weist ein Anschlussvertrag einen solchen örtlichen und sachlichen Zusammenhang auf, sodass gerade keine neue Bau- und Montagebetriebsstätte entsteht.

Genau wie bereits die Gesetzesbegründung zur BsGaV, weisen die VWG BsGa-E darauf hin, dass Einkünfte aus Geschäftstätigkeiten, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erledigung eines Bau- und Montagevertrages stehen, nach den allgemeinen Regeln der §§ 1 bis 17 BsGaV zu ermitteln sind. Dies gilt insbesondere für eine feste Geschäftseinrichtung, die die Arbeiten verschiedener Bau- und Montagebetriebsstätten koordiniert.

Zudem unterscheiden die VWG BsGa-E wie schon vorher die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999 zwischen einer Arbeitsgemeinschaft (ARGE), die regelmäßig eine Mitunternehmerschaft bildet, und einem Konsortium, wodurch im Regelfall keine Mitunternehmerschaft entsteht. Bilden verschiedene Bau- und Montageunternehmen eine ARGE, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werk(lieferungs)vertrages besteht, so ist der Bau- und Montagevertrag der ARGE zuzuordnen. Allerdings sehen die VWG BsGa-E zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen als Vereinfachungsregelung vor, den Bau- und Montagevertrag nicht der ARGE, sondern den ARGE-Partnern unmittelbar zuzuordnen, sodass davon auszugehen ist, dass diese jeweils eine eigene Bau- und Montagebetriebsstätte haben. Diese Vereinfachungsregel kann dann angewendet werden, wenn hierdurch keine Besteuerungskonflikte mit anderen Staaten entstehen. Die VWG BsGa-E regeln zusätzlich für Konsortien, dass mangels Mitunternehmerschaft der Bau- und Montagevertrag nicht dem Konsortium, sondern den Konsortialpartnern zuzuordnen ist.

Die VWG BsGa-E lassen weiterhin die in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen vom 24.12.1999 enthaltenen begrifflichen Definitionen zu Bau- und Montagebetriebsstätten fortgelten, soweit sie selbst hierzu keine abweichende Regelung enthalten.

Zuordnungsregelungen

Für Bau- und Montagebetriebsstätten sieht die BsGaV in Bezug auf materielle Wirtschaftsgüter sowie andere Vermögenswerte besondere Zuordnungsregelungen vor. Danach sind diese der Betriebsstätte nur dann zuzuordnen, wenn dort neben der Nutzung

zusätzlich auch Personalfunktionen ausgeübt werden, die im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung, der Veräußerung oder der Verwertung des Vermögenswertes stehen. Die bloße Nutzung durch die Betriebsstätte führt dazu, dass der betroffene Vermögenswert dem übrigen Unternehmen zuzuordnen ist und der Betriebsstätte als von diesem beigestellt gilt. Während die Gesetzesbegründung zur BsGaV ausdrücklich diese Zuordnungsregel für „Chancen und Risiken“ anwenden möchte, enthalten die VWG BsGa-E diese Regelung nicht mehr. Unklar ist demnach, warum die Finanzverwaltung hierzu keinerlei Ausführungen mehr trifft. Hinsichtlich der Zuordnung des Bau- und Montagevertrags führen die VWG BsGa-E im Wesentlichen das aus, was bereits die Gesetzesbegründung zur BsGaV enthält.

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung anzusehen ist

Die BsGaV betrachtet die Bau- und Montagebetriebsstätte im Regelfall als Dienstleister gegenüber dem übrigen Unternehmen, wenn die fiktive Dienstleistung eine Routinetätigkeit ist. Diese Dienstleistung ist regelmäßig mithilfe einer kostenbasierten Verrechnungsmethode zu vergüten. Wie schon die Gesetzesbegründung zur BsGaV gehen auch die VWG BsGa-E von einer Routinetätigkeit aus, falls die Bau- und Montagebetriebsstätte lediglich die eigentlichen Bau- und Montagearbeiten erbringt, auch wenn diese technisch schwierig und anspruchsvoll sind, während die eigentliche Wertschöpfung im übrigen Unternehmen erfolgt. Eine Routinetätigkeit wird verneint, wenn in der Betriebsstätte eine besondere Wertschöpfung erbracht wird. Für solche Fälle diskutieren die VWG BsGa-E unter anderem einen „entsprechend höheren Kostenaufschlag“. Allerdings wird offen gelassen, wie dieser zu ermitteln ist. Jedenfalls kann es keine sachgerechte Lösung sein, als fremdüblichen Kostenaufschlagsatz das obere Quartil einer Benchmark-Analyse heranzuziehen, da dieser immer noch die Vergütung eines Routinegewinns bedeutet, zumal mittels datenbankgestützter Benchmark-Analysen regelmäßig nur vergleichbare Routineunternehmen ermittelt werden können.

Fehlmaßnahmen

In Übereinstimmung mit der Gesetzesbegründung zur BsGaV sind Fehlmaßnahmen, die durch Personalfunktionen einer Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht werden, von dieser zu tragen. Das Risiko gilt als durch den Gewinnaufschlag abgegolten. Dagegen dürfen Fehlmaßnahmen, die durch Personalfunktionen des übrigen Unternehmens verursacht werden, den Gewinn der Bau- und Montagebetriebsstätte nicht beeinträchtigen.

Kostenbasis

Hinsichtlich der in die Kostenbasis einzubeziehenden Kosten erläutert der Entwurf, dass hierbei vor allem die Personalkosten zu berücksichtigen sind, die unmittelbar durch die eigenen Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht werden (z.B. eigene Montagetätigkeit, selbst durchgeführte Bauüberwachung, Integration von Subunternehmen durch eigenes Personal, usw.). Im Einklang mit der Gesetzesbegründung zur BsGaV erläutern die VWG BsGa-E in Bezug auf weitere Kosten, die durch die Ausübung von Personalfunktionen einer Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht werden (z.B. Materialbeschaffung, Einschaltung von Subunternehmen, usw.), dass diese dann zur maßgeblichen Kostenbasis gehören, wenn der jeweilige Vertrag der Bau- und Montagebetriebsstätte nach § 9 BsGaV zuzuordnen ist. In diesem Zusammenhang werden die folgenden Fallgruppen unterschieden und mithilfe von Beispielfällen diskutiert:

- In der Bau- und Montagebetriebsstätte wird in Bezug auf die Subunternehmer oder das Material keine Personalfunktion ausgeübt.
- In der Bau- und Montagebetriebsstätte wird in Bezug auf die Subunternehmer oder das Material eine Personalfunktion ausgeübt.
- Das Personal der Bau- Montagebetriebsstätte beauftragt selbständig die Subunternehmer und bestellt selbständig das Material von den Lieferanten.

Zu beachten ist dabei, dass die Erhebung eines Kostenaufschlags auf bezogene Leistungen wie Material oder Dienstleistungen umstritten ist, zumal diese bereits ein Gewinnelement des Lieferanten bzw. Dienstleisters enthalten. Hierin könnte eine Ursache für Doppelbesteuerung zu erkennen sein.

Neu und über die Regelungen der BsGaV zu Bau- und Montagebetriebsstätten ist, dass die VWG BsGa-E die Grundsätze des § 32 Abs. 1 BsGaV für funktions- und risikoähnliche andere Betriebsstätten entsprechend heranziehen, die

- keine Bau- und Montagebetriebsstätten i.S.d. § 30 BsGaV sind,
- aber im Wesentlichen nur eine Geschäftsbeziehung (fiktive Dienstleistung) zum übrigen Unternehmen haben und
- lediglich Routinetätigkeiten ausüben (siehe auch Tz. 3.4.10.2 VWG Verfahren).

Damit sind auch auf solche Sachverhalte regelmäßig kostenbasierte Verrechnungsmethoden anzuwenden. Während diese Klarstellung grundsätzlich zu begrüßen ist, bleibt gleichwohl anzumerken, dass sie systematisch im Abschnitt zu den allgemeinen Regelungen besser aufgehoben wäre.

Vorlaufkosten

Über den Gesetzesentwurf zur BsGaV hinaus nehmen die VWG BsGa-E Ausführungen zu „Vorlaufkosten“ vor. Als solche werden regelmäßig die Kosten vor Auftragserteilung verstanden (insbesondere Akquisitions- und Planungskosten sowie Kosten der Auftragskalkulation), die prinzipiell dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind, da eine Bau- und Montagebetriebsstätte im Regelfall erst nach Abschluss eines konkreten Auftrags entsteht. Als Begründung hierfür geben die VWG BsGa-E an, dass die Akquisekosten dadurch kompensiert würden, dass dem übrigen Unternehmen die Vergütungen zugerechnet werden, die der Auftraggeber an das Bau- und Montageunternehmen zahlt und die im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind (abzüglich der Vergütung für die fiktive Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte). Fraglich ist, ob diese Maßgabe international auf Akzeptanz stoßen wird.

Für den Fall, dass die Bau- und Montagebetriebsstätte als Dienstleister des übrigen Unternehmens gilt, sehen die VWG BsGa-E unter bestimmten Voraussetzungen für Inboundfälle vor, dass für die Bestimmung des Dotationskapitals die Mindestausstattungsmethode des § 13 BsGaV angewandt wird. Dies bedeutet eine Erleichterungsregel, zumal § 12 BsGaV für Inboundfälle regelmäßig die Kapitalaufteilungsmethode anwendet. Diese Erleichterungsregel war bislang von der BsGaV ausdrücklich nicht benannt. Zusätzlich bestimmen die VWG BsGa-E, dass in solchen Fällen die Hilfs- und Nebenrechnung einer inländischen Bau- und Montagebetriebsstätte weitgehend einer Einnahme-Überschuss-Rechnung i.S.d. § 4 Abs. 3 entsprechen.

Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen in besonderen Fällen

§ 33 Abs. 1 BsGaV regelt die Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode,

- wenn der Bau- und Montagebetriebsstätte einerseits und dem übrigen Unternehmen andererseits auf Grund der jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen Chancen und Risiken zuzuordnen sind, die sowohl der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch dem übrigen Unternehmen einen Entrepreneur-Status zuweisen, oder
- wenn sowohl von der Bau- und Montagebetriebsstätte als auch vom übrigen Unternehmen einzigartige immaterielle Werte verwendet werden, die jeweils für das konkrete Projekt selbst entwickelt oder erworben wurden.

Ermittlung des Projektergebnisses

Als Ausgangspunkt zur Aufteilung des Projektergebnisses anhand der Wertbeiträge ist zunächst die Ermittlung des Projektergebnisses vorzunehmen. Hierfür sind alle Kosten zu berücksichtigen, die mit dem Projekt in Zusammenhang stehen. Dazu gehören nach dem VWG BsGa-E regelmäßig auch Kosten zur Beseitigung einer Fehlmaßnahme. Soweit allerdings festgestellt werden kann, dass es zum Beispiel auf Grund der Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte zu der Fehlmaßnahme gekommen ist, sind sie dieser vorab gewinnmindernd zuzurechnen und werden nicht aufgeteilt. Unklar ist allerdings, in welchen Fällen Fehlmaßnahmen nicht dem übrigen Unternehmen oder der Bau- und Montagebetriebsstätte zuzuordnen sein können, sodass die Kosten zu deren Beseitigung nach dem allgemeinen Aufteilungsschlüssel zuzuordnen sind.

Ferner ist zu beachten, dass nach den VWG BsGa-E sich das aufzuteilende Projektergebnis nach den allgemein geltenden Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland bestimmt, ausländische Gewinnermittlungsvorschriften oder -grundsätze hingegen für die Besteuerung in Deutschland unbeachtlich sind.

Aufteilung des Projektergebnisses

Wie die BsGaV legen die VWG BsGa-E fest, dass für den anzuwendenden Kostenschlüssel nur diejenigen Kosten zu berücksichtigen sind, die für die maßgeblichen Personalfunktionen jeweils entstanden sind. Kosten für Personalfunktionen, die nicht maßgeblich sind (Hilfstätigkeiten wie z.B. Werksschutz, Kantine, Fahrdienste), die aber für die Ermittlung des Projektergebnisses zu berücksichtigen sind, scheiden für Zwecke der Aufteilung aus. Ebenso ist für den Aufteilungsschlüssel ein angemessener Anteil an den Forschungs- und Entwicklungskosten der eingesetzten immateriellen Werte sowie an vergeblichen Akquisitionskosten für nicht zustande gekommene Bau- und Montageverträge zu berücksichtigen.

Ferner konkretisieren die VWG BsGa-E die Öffnungsklausel des § 33 Abs. 2 S. 4 BsGaV.

Danach ist die Gewinnaufteilung nach alternativen Aufteilungsschlüsseln (nicht nach den Kosten der jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen) durchzuführen, wenn das Ergebnis dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Hierzu erläutert der Entwurf, dass Alternativmethoden anzuwenden sind, wenn sie

- dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entsprechen als eine Aufteilung nach den Kosten für die jeweils ausgeübten maßgeblichen Personalfunktionen (z.B. Aufteilung unter Berücksichtigung aller Kosten oder Aufteilung nach Wertschöpfungsbeiträgen, siehe auch OECD-Leitlinien, Tz. 2.135),
- rechnerisch nachvollziehbar sind und
- entsprechend der Systematik der zweiseitigen geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode betriebswirtschaftlich konsistente Ergebnisse erbringen.

Änderungen im Funktions- und Risikoprofil

Als Neuerung gegenüber der BsGaV bestimmen die VWG BsGa-E, dass bei erheblicher Änderung des Funktions- und Risikoprofils einer Bau- und Montagebetriebsstätte im Zeitablauf (Wechsel von Routine- zu Entrepreneurfunktionen oder umgekehrt), die dann anzuwendende Verrechnungspreissystematik (Gewinnaufteilungsmethode oder kostenbasierte Verrechnungspreismethode) für die gesamte Dauer der Bau- und Montagebetriebsstätte anzuwenden. Die hierdurch etwaig vorzunehmenden nachträglichen Korrekturen werden den Steuerpflichtigen vor erhebliche Schwierigkeiten stellen.

Übergangsregelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten

Nach § 34 Abs. 1 BsGaV können Steuerpflichtige das Ergebnis einer schon vor dem 1. Januar 2013 bestehenden Bau- und Montagebetriebsstätte bis zu ihrer Beendigung nach den bisher von der Finanzverwaltung anerkannten Grundsätzen ermitteln. Hierzu stellen die VWG BsGa-E klar, dass dieses Wahlrecht auf ein und dieselbe Bau- und Montagebetriebsstätte nur einheitlich ausgeübt werden kann.

Die Regelung des § 34 Abs. 1 BsGaV kann gemäß Abs. 2 auch auf Bau- und Montagebetriebsstätten angewendet werden, die in den Jahren 2013 und 2014 entstehen, wenn der Steuerpflichtige nachweist,

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

Hierzu führen die VWG BsGa-E aus, dass an die Glaubhaftmachung keine hohen Anforderungen zu stellen sind, wenn der Bau- und Montagevertrag –unabhängig vom Entstehen der Bau- und Montagebetriebsstätte – vor dem 1. Januar 2013 abgeschlossen wurde. Ferner wird die zeitliche Geltung der Übergangsregel bei abweichendem Wirtschaftsjahr konkretisiert. Insoweit gilt die genannte Übergangsregel auch dann, wenn die Bau- und Montagebetriebsstätte zwar nach dem 31. Dezember 2014, aber vor Ablauf des abweichenden Wirtschaftsjahres des Bau- und Montageunternehmens 2014/2015 entsteht.

Fazit

Abgesehen davon, dass die Bestimmungen des § 32 Abs. 1 BsGaV ebenfalls für Betriebsstätten Anwendung finden sollen, die gegenüber dem übrigen Unternehmen fiktive Routine-Dienstleistungen erbringen, gehen die Ausführungen der VWG BsGa-E inhaltlich nicht in besonderem Maße über die Regelungen der BsGaV bzw. deren Gesetzesbegründung hinaus. Jedoch ist der Entwurf insoweit hilfreich, als dass er die Verwaltungsauffassung konkretisiert. Von Nachteil ist, dass die Regelungen international nicht abgestimmt sind und daher Doppelbesteuerungsrisiken bergen. Zwar bleibt abzuwarten, wie die finale VWG BsGa letztendlich ausgestaltet sein wird. Da der Entwurf jedoch insgesamt in Bezug auf Bau- und Montagebetriebsstätten nur unwesentlich über den Inhalt der BsGaV hinausgeht, wird sich der Steuerpflichtige wohl größtenteils auf den derzeitigen Stand der VWG BsGa-E zu diesem Themenkomplex einstellen dürfen.

Fundstelle

[Entwurf eines BMF-Schreibens zur Betriebsstättengewinnaufteilung](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.