

Der Gang über die Grenze

Teil 1

Wie mittelständische Unternehmen die
Besteuerung ihrer Auslandsinvestitionen
optimal gestalten können

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4	Ausgewählte Sonderprobleme	24
Grenzüberschreitende Direktgeschäfte ..	6	Lohnfertiger vs. Eigenfertiger	24
Investitionen im Ausland	8	Kontroll- und Koordinierungsleistungen	24
Beispiele für typische Auslandsinvestitionen	8	Poolumlagen	24
Produktionsverlagerung	8	Finanzierungsleistungen	25
Auf- bzw. Ausbau eines Auslandsvertriebs	9	Lizenzen	25
Aktuelle Einzelprobleme	10	Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise	25
Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen	10	Gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation ..	25
Grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen	11	Konsequenzen im Falle der Nichteinhaltung der gesetzlichen Verpflichtung	26
Tochtergesellschaft als Lohnveredler, Lohnfertiger oder Eigenfertiger	11	Praktische Vorgehensweise beim Aufbau einer Dokumentation	26
Betriebsprüfung als Stunde der Wahrheit	12	Umsatzsteuer	29
Organisationsformen	12	Umsatzsteuer bei grenzüberschreitenden Direktgeschäften	29
Gründung einer Betriebsstätte als einfachste Organisationsform unternehmerischer Aktivitäten im Ausland	12	Lieferungen über die Grenze	29
Errichtung einer Personengesellschaft im Ausland	14	Leistungen über die Grenze	29
Einrichtung einer Kapitalgesellschaft	16	Umsatzsteuer bei Betriebsstätten und Warenlager im Ausland	30
Verrechnungspreise für Lieferungen und Leistungen innerhalb einer international tätigen Gruppe	21	Umsatzsteuer bei Leistungen innerhalb der Gruppe (Mutter – Tochtergesellschaften) über die Grenze	30
Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise	21	Vergütung ausländischer Umsatzsteuer	31
Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung	21		
Transaktionsbezogene Methoden	22		
Gewinnorientierte Methoden	23		

Vorwort

Die deutschen Exporte erreichten in den letzten Jahren stets neue Höchststände. Die Prognosen der Volkswirte lassen auch für die kommenden Jahre sehr gute Werte für die deutschen Exporte erwarten. Der Welthandel boomt. Die Auftritte der neuen osteuropäischen EU-Mitglieder sowie von China, Indien, Russland und den übrigen GUS-Staaten auf der Bühne des Welthandels erzeugen weiterhin eine dynamisch wachsende Nachfrage nach Rohstoffen, Industrieprodukten und Dienstleistungen.

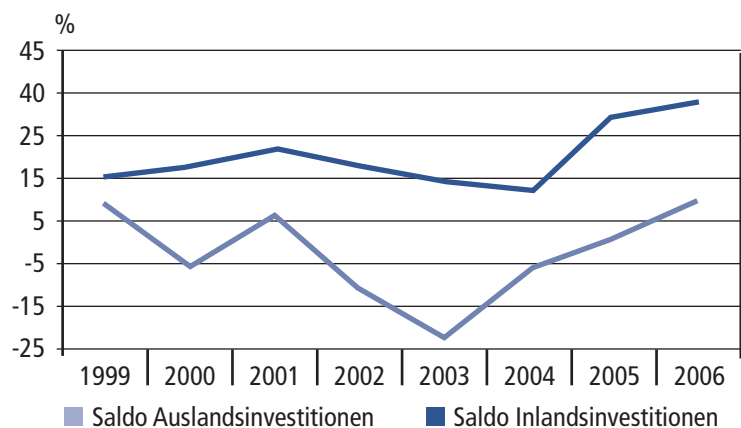
Parallel zu den wachsenden Exporten hat sich der Trend zu immer höheren Auslandsinvestitionen deutscher Industrieunternehmen auch in jüngster Zeit fortgesetzt. Nach den jährlichen Umfragen des DIHK kündigen die deutschen Industrieunternehmen immer wieder an, ihre ausländischen Produktionsstätten sowie ihre Kundendienst- und Vertriebsstrukturen nochmals stärker als in den Vorjahren auszubauen.

die Hoffnung, im Ausland kostengünstiger produzieren zu können.

Die ganz überwiegende Anzahl der Unternehmen, die bei ihren Auslandsinvestitionen Markterschließung und Durchdringung der Auslandsmärkte und damit verbesserte Wertschöpfungsketten im Fokus haben, weisen auch für das Inland deutlich bessere Beschäftigungspläne als der Durchschnitt der Industrieunternehmen auf. Hieraus lässt sich schlussfolgern, dass die Unternehmen, die solche Auslandsinvestitionen tätigen, die erfolgreicher am inländischen Markt sind. Es ist insbesondere der deutsche Mittelstand, der mit seinen Investitionen im Ausland seine ausländischen Absatzkanäle ausbaut und absichert, so die DIHK-Auswertung einer Umfrage über Auslandsinvestitionen aus dem Herbst 2006. Die Schlussfolgerung über den überdurchschnittlichen inländischen Erfolg der Unternehmen, die im Ausland solchermaßen investieren, trifft also besonders auf den Mittelstand zu.

Investitionsabsichten der Industrieunternehmen im Ausland

Saldo Anzahl Unternehmen mit höheren abzüglich niedrigeren Investitionsabsichten im Vergleich zum Vorjahr in Prozent



Quelle: DIHK-Umfrage Frühjahr 2006 – Auslandsinvestitionen

Die Hauptbeweggründe für diesen Drang ins Ausland sind immer häufiger die Erschließung und Durchdringung ausländischer Märkte, nach wie vor aber auch

Die positive Wechselwirkung zwischen dem Unternehmenserfolg im heimischen Umfeld und Aktivitäten im Ausland können wir eindeutig auch bei unseren Mandanten feststellen. Viele mittelständische Unternehmen haben die Chancen erkannt, die ihnen das stürmische Wachstum des Welthandels bietet. Sie nutzen durch ihren Gang über die Grenze dies zu ihrem Vorteil und koppeln sich dadurch ab von der seit Jahren deutlich schwächeren Binnenkonjunktur. Wenige Unternehmen haben ihre Entscheidung zum Gang über die Grenze bereut.

Andererseits sehen zwar viele mittelständische Unternehmen die Möglichkeiten, die ihnen der Schritt ins Ausland bieten könnte, zögern aber noch mit dem Betreten von für sie – im wahrsten Sinne des Wortes – Neuland.

Einer Verwirklichung von Plänen zum Gang über die Grenze – in welcher Ausprägung und in welchem Aus-

maß auch immer – stehen stets mannigfaltige kleinere oder größere Hindernisse entgegen. Als Hindernisse werden neben den Sprachbarrieren in der Hauptsache mangelnde Kenntnisse über die relevanten Märkte, über Kunden und Lieferanten, über Konkurrenten, über Infrastruktur, über Funktionsweise des Bankenapparats, über Arbeitsweise der Behörden und die Höhe von Steuern und Abgaben im Zielland und auch mangelnde Kenntnis über zuverlässige Berater vor Ort angesehen.

Diese Hindernisse lassen sich jedoch mit Tatkraft und Hilfe von außen – in vielen Fällen leichter als gedacht – aus dem Weg räumen. Viele Informationen mit überwiegend sehr hilfreichen Ratschlägen werden von befreundeten Unternehmen und von Kunden, die schon vor Ort im Ausland vertreten sind, auf Bitte bereitwillig zur Verfügung gestellt. Die Verbände und Branchenvereinigungen sowie die für das jeweils interessierende Land zuständigen Außenhandelskammern halten sehr oft hochinteressantes Material bereit und können

spezialisierte Ansprechpartner bieten. Die Hausbanken arbeiten ausnahmslos mit vertrauenswürdigen Korrespondenzbanken im Ausland zusammen, die in der Regel auch über Spezialisten für deutsche Kunden verfügen.

Wir als auf den Mittelstand spezialisierte Beratungsunternehmen wollen Ihnen mit der hier vorliegenden Broschüre helfen, im Vorfeld zu erkennen, welche steuerlichen Besonderheiten, Chancen und Risiken ein Gang über die Grenze für Ihr Unternehmen mit sich bringt. Wir begleiten Sie auch gerne in der Phase der Vorbereitung Ihres Auslandsengagements und helfen Ihnen auch gerne bei der Herstellung von Kontakten und im Umgang mit mittelstandserfahrenen Anwälten, Notaren, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern im jeweiligen Land Ihres Interesses.

Ihr Autorenteam
November 2006

Grenzüberschreitende Direktgeschäfte

Ein unternehmerischer Gang über die Grenze in ein anderes Land muss sich nicht – vor allem nicht sofort – in einer Direktinvestition im anderen Land niederschlagen. Die ersten Erfahrungen mit dem Ausland sammelt ein Unternehmen in den allermeisten Fällen mit grenzüberschreitenden Direktgeschäften. Unter Direktgeschäften versteht man Geschäfte, die mit einem ausländischen Vertragspartner ohne eine eigene Auslandsbasis, d.h. ohne Betriebsstätte oder Beteiligung an einer Personengesellschaft bzw. Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, abgewickelt werden.

Welche steuerlichen Aspekte sind dabei neben Umsatzsteuer- und Zollfragen zu beachten? Für welche

Zahlungen aus dem Ausland entstehen bei ausländischen Direktgeschäften unter welchen Umständen im Ausland (Quellenstaat) – neben der Besteuerung im Wohnsitzstaat – welche Steuerbelastungen?

Die Antworten auf diese Fragen hängen im Einzelfall von der Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht im jeweiligen Ausland ab. Bei Direktgeschäften ins Ausland ist zu beachten, dass auch ohne dortige Basis bei einem durch bestimmte sachliche Anknüpfungsmarkale hergestellten Bezug zum Quellenstaat dort Ertragsteuer anfallen kann. In den nationalen Steuergesetzen von Industriestaaten sind folgende Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht im Quellenstaat üblich:

Einkunftsart	Quellenbesteuerung
Veräußerung materieller und immaterieller beweglicher Vermögenswerte	Grundsätzlich keine Quellenbesteuerung
Zinsen	Umfang- und betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung in Abhängigkeit von der Ansässigkeit des Schuldners, der Art der Schuld, der Belegenheit der Kreditsicherung (Grundbesitz) etc.
Dividenden	Volle oder betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung im Sitzland der zahlenden Gesellschaft
Lizenzgebühren (incl. Zahlungen für die Nutzung von Warenzeichen und Urheberrechten)	Umfang- und betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung am Ort der Nutzung bzw. im Sitzstaat des Lizenzgebührensschuldners
Vermietung von Anlagen und sonstigen materiellen Vermögenswerten	Betragsmäßig begrenzte Quellenbesteuerung im Staat der Nutzung (ausnahmsweise Vertragsort bzw. Sitzstaat des Schuldners)
Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	Quellenbesteuerung im Belegenheitsstaat (teilweise betragsmäßig begrenzt)
Einkünfte aus <ul style="list-style-type: none"> • persönlichen Dienstleistungen • gewerblichen Dienstleistungen 	Quellenbesteuerung am Ort der Arbeitsausübung bzw. Verwertung Betriebsstättenregel, aber gegebenenfalls Sondertatbestände (u.a. Ausübungsregel)
Veräußerung von unbeweglichem Vermögen	Quellenbesteuerung nach Maßgabe des Belegenheitsprinzips bzw. der Betriebsstättenregel (Betriebsvermögen)

Bei einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird die Doppelbesteuerung, d.h. eine gleichzeitige und volle Besteuerung im Quellen- und im Wohnsitzstaat, grundsätzlich vermieden. Die DBA beschränken dabei in der Regel zum einen den Steuerzugriff der Quellenländer auf international als fair angesehene Obergrenzen, zum anderen beinhalten sie Mechanismen für die Reduzierung oder Vermeidung der Doppelbelastung für den Steuerpflichtigen.

Nach dem OECD-Musterabkommen für DBA wird dem Empfängerstaat, also dem Staat, in dem die Lieferung oder Leistung erfolgt, kein Besteuerungsrecht an Liefergeschäften oder gewerblichen Dienstleistungen zuerkannt. Für Dividenden, Zinsen bzw. Lizenzen sieht das OECD-Musterabkommen Obergrenzen für Quellensteuern von 15%, 10% bzw. 0% vor. Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen wird das volle Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat (d.h. dem Staat, in dem das Grundstück liegt) zugewiesen.

Bei der Vornahme von Direktgeschäften mit einem ausländischen Vertragspartner wird der durch ein inländisches Unternehmen erzielte betriebliche Erfolg aus diesen Geschäften im Rechnungswesen des Inländers abgebildet und unterliegt im Inland grundsätzlich der Besteuerung nach allgemeinen Regeln, allerdings abgeschirmt durch ein eventuelles DBA.

In Einzelfällen, insbesondere bei Direktgeschäften mit Entwicklungsländern ist zu beachten, dass in den dortigen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften auch

überraschende Bestimmungen enthalten sein können, nach denen bei Vertragsbeziehungen mit einem (aus Sicht des Entwicklungslandes) ausländischen Vertragspartner für diesen ein fiktiver Lieferungs- oder Leistungsgewinn entsteht, der einer Besteuerung zugrunde gelegt wird. Wenn nun mit dem betreffenden Empfängerstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen ist, greift dieses Land einseitig in die Vertragsbeziehung ein und erhebt auf der Grundlage der Vertragsbeziehung eine eigene Quellensteuer. Diese im Ausland einbehaltene Quellensteuer kann im Regelfall auf die deutsche Ertragssteuer angerechnet werden.

Besteht mit dem Entwicklungsland ein Doppelbesteuerungsabkommen, werden die Modalitäten der Quellensteuererhebung in dem Abkommen geregelt, insbesondere auch, durch welche Maßnahmen eine Doppelbesteuerung für den ausländischen Vertragspartner vermieden wird.

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass bei Vorliegen von typischen Anknüpfungspunkten für eine beschränkte Steuerpflicht im Ausland die steuerlichen Folgen eines Direktgeschäftes mit dem Ausland auch bei Vorliegen eines DBA bedacht werden sollten. Bei Direktgeschäften mit Ländern ohne DBA sollte sich der Exporteur vorab sorgfältig nach den steuerlichen Gegebenheiten des Quellenstaates erkundigen, insbesondere nach einer eventuellen Liefergewinnbesteuerung – und zwar auch in Fällen ohne typische Anknüpfungspunkte für eine ausländische Besteuerung.

Investitionen im Ausland

Beispiele für typische Auslandsinvestitionen

Allein durch grenzüberschreitende Direktgeschäfte wird ein Unternehmen i.d.R. im Ausland nicht den Einfluss gewinnen können, der für eine nachhaltige Markterschließung erforderlich ist. Dabei macht es keinen Unterschied, ob sich das Unternehmen im Ausland mehr in der Rolle eines Produzenten oder eines Handelsunternehmens sieht. Beide sind gezwungen, im Ausland zu investieren. Die dabei auftretenden Probleme werden nachfolgend beispielhaft für den Fall einer Produktionsverlagerung bzw. des Aufbaus einer Auslandsvertriebsgesellschaft dargestellt.

Produktionsverlagerung

Die Verlagerung wichtiger Betriebsteile – wie der Produktion – ins Ausland ist längst nicht mehr nur ein Thema für Großunternehmen und Konzerne. Die Automobilindustrie ist ein gutes Beispiel dafür, dass nicht nur die Automobilhersteller als in der Regel schon lange global agierende Großunternehmen, sondern auch deren Zulieferer – oft mittelständische Unternehmen – Produktionsverlagerungen aktiv zum Gegenstand ihrer Geschäftspolitik machen müssen.

Die anhand des unten vorgestellten Beispiels der Automobilindustrie aufgezeigten Entwicklungen gelten auch für andere Branchen, in denen der Mittelstand tätig ist. Produktionsverlagerung ist deshalb ein den gesamten Mittelstand akut bedrängendes Problem.

Beispiel

Wie der Aufbau neuer Produktionskapazitäten in Mittel- und Osteuropa gezeigt hat, waren die Zuliefererunternehmen in vielen Fällen sogar Vorreiter der Produktionsverlagerung. Noch bevor die Automobilhersteller selbst in Mittel- und Osteuropa neue Produktionskapazitäten aufgebaut haben, wurden die Zulieferer nach „Osten“ geschickt, um bei der Herstellung eines Automobils mittelbar von den dortigen Lohnkostenvorteilen profitieren zu können. Diese Vorteile wurden dann von den Automobilherstellern als „Ost“-Bonus eingefordert.

Mittlerweile sind auch die Automobilhersteller selbst mit eigenen Produktionskapazitäten in Mittel- und Osteuropa vertreten. Eine Präsenz der Zulieferer an den neuen Standorten der Automobilhersteller ist deshalb inzwischen auch schon aus logistischen Gründen zwingend.

Bei den Zulieferern unterscheidet man üblicherweise zwischen Systemlieferanten (first tier supplier) und den übrigen Zulieferern (second tier supplier). Mittelständi-

sche Unternehmen sind weitgehend als second tier supplier tätig. Auch wenn diese nicht unmittelbar den Erwartungen der Automobilhersteller ausgesetzt sind, können sie dem Zwang zur Produktionsverlagerung nicht ausweichen. Im Interesse einer kostengünstigen und reibungslosen Produktion geben die Systemlieferanten die Vorgaben der Automobilhersteller ohne jede Abmilderung an ihre Zulieferer weiter.

Die Produktionsverlagerung nach Mittel- und Osteuropa war nur ein erster Schritt. Die Automobilindustrie hat ihren Weg nach Fernost und Südamerika begonnen. Dabei geht es wieder nicht nur darum, von den dortigen Lohnkostenvorteilen zu profitieren. Genauso wichtig ist es, den dortigen Kunden nahe zu sein. Die im Bereich der Automobilindustrie tätigen Zulieferer werden sich deshalb darauf einstellen müssen, dass wie schon bei der Produktionsverlagerung nach Mittel- und Osteuropa Zwang zum Handeln besteht. Dieses Mal aber unter erschwerten Bedingungen, weil eine größere Distanz zu überbrücken ist.

Eine Produktionsverlagerung hat allerdings nicht nur erhebliche Auswirkungen auf die Unternehmensstruktur, sondern bietet auch Chancen für positive Veränderungen, die es zu nutzen gilt.

Die eigentliche Chance – auch für den Mittelstand – liegt in einem über die Verlagerung reiner Standardfunktionen hinausgehenden internationalen Ansatz, der den unternehmensinternen Globalisierungsprozess auch steuerlich interessant werden lässt. Steuerliche Überlegungen stehen in aller Regel nicht im Vordergrund bei Entscheidungen über eine Verlagerung als solche oder über einen konkreten Staat als Ziel der Verlagerung. Lediglich unter dem Gesichtspunkt einer Optimierung bzw. einer Schadensvermeidung kommen steuerliche Gesichtspunkte ins Spiel.

Die Bildung echter eigenständiger Einheiten und deren Zuordnung zu den regionalen Märkten bei gleichzeitiger Zuordnung weit reichender Funktionen bildet nicht nur wirtschaftlich, sondern auch steuerlich die Chance, die unterschiedlichen Gegebenheiten und Besteuerungsregime optimal zu nutzen. Die neu entstehenden internen Liefer- und Leistungsbeziehungen und die dafür zu bildenden Verrechnungspreise sind nur der offensichtlichste diesbezügliche Ansatzpunkt.

Häufig führen die verlagerungsbedingten Umstrukturierungen des Unternehmens über Grenzen hinweg zu steuerlichen Kollateralschäden, die erst im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung aufgedeckt werden. Deshalb sollten die Steuerfolgen des Verlagerungsvorgangs, die nachfolgende laufende Besteuerung im In- und Ausland und die Möglichkeiten und Folgen der Repatriierung hoffentlich entstehender Gewinne rechtzeitig bedacht werden. Nicht zuletzt sind auch Besteuerungsfolgen im Falle der Desinvestition („Exit“) bzw. eines möglichen Schenkungs- oder Erbfalls zu berücksichtigen. Bei Verlagerungen, Umwandlungen u.ä. ist bereits im Inland die diesbezügliche Rechtslage für den steuerlich nicht spezialisierten Unternehmer unübersichtlich; noch komplexer ist die Rechtslage bei Auslandsberührung.

Erste transnationale Harmonisierungen des Rechts sind zumindest für Interaktionen innerhalb der EU zu erkennen. Die nur zögerliche Öffnung des deutschen Rechtsraums gegenüber den restlichen Staaten der EU

findet dabei nicht selten erst nach einer entsprechenden Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes statt, der Deutschland – wie auch andere Mitgliedsstaaten in entsprechenden Fällen – an die Erfüllung völkerrechtlich eingegangener Verpflichtungen erinnern muss. Aktuelles Beispiel für den Öffnungsprozess ist der zurzeit viel diskutierte Entwurf des sog. SEStEG (Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften). Dieser Gesetzesentwurf enthält u. a. den steuerlichen Teil der (über-)fälligen Öffnung des Umwandlungsrechts nach Maßgabe der europäischen Fusionsrichtlinie.

Dass das Thema „Produktionsverlagerung“ steuerlich nicht einfach zu handhaben ist, zeigt sich nicht zuletzt daran, dass eine Arbeitsgruppe seit Jahren – bisher ohne öffentliches Ergebnis – an der Veröffentlichung eines BMF-Schreibens zu diesem Thema arbeitet.

Auf- bzw. Ausbau eines Auslandsvertriebs

Auch Unternehmen, die nur im Inland produzieren, aber vom Wachstum des Welthandels profitieren wollen, kommen an Investitionen im Ausland nicht vorbei. Die Erschließung neuer Märkte und die Ausweitung von Marktanteilen setzt entsprechende Geschäftsstrategien und preispolitische Maßnahmen voraus, die erfolgreich nur dann umgesetzt werden können, wenn das Unternehmen bereit ist, mit erheblichen finanziellen Mitteln in Vorleistung zu gehen.

Nicht immer werden Vertragsbeziehungen mit dem Ausland mit der Gründung einer ausländischen Vertriebsgesellschaft begonnen. In vielen Fällen hat der inländische Hersteller mittels Direktgeschäften eine gewisse Marktstellung im Ausland aufbauen können. Entscheidet sich ein solches Unternehmen dazu, den Auslandsvertrieb zu reorganisieren und in dem betreffenden Land eine Vertriebsgesellschaft zu gründen, stellt sich die Frage nach der steuerlichen Behandlung dieser Marktübertragung bzw. dieser Marktüberlassung an die ausländische Gesellschaft. Erfolgen solche Reorganisationen steuerlich ungeplant, so kann es zu verdeckten Einlagen durch die Muttergesellschaft und einer entsprechenden Gewinnzurechnung bei der Muttergesellschaft kommen. Dieser steuerliche Aufwand lässt sich mittels geeigneter Überleitungsstrukturen grundsätzlich minimieren.

Auch seitens der ausländischen Finanzverwaltung ist mit kritischen Anfragen zu rechnen. Es steht nicht im Belieben des investierenden Unternehmens, ob der Gewinn beim produzierenden Inlandsunternehmen oder bei der ausländischen Vertriebsgesellschaft anfällt. Nur fremdvergleichskonformes Verhalten des Steuerpflichtigen wird akzeptiert. In den nachfolgenden Fällen kommt es häufig zu Diskussionen mit der ausländischen Finanzverwaltung:

Die Errichtung einer eigenen ausländischen Vertriebsgesellschaft, führt zu Anlaufkosten. Man unterscheidet hier einerseits zwischen „betriebsbezogenen“ Organisations- und Beratungskosten und andererseits „produktbezogenen“ Kosten der Markterschließung. Steuerlich führt dies zu der Frage, inwieweit die Anlaufkosten allein aus der Marge der Vertriebsgesellschaft aufzubringen sind oder ob sich die inländische Produktionsgesellschaft zumindest teilweise an diesen Kosten zu beteiligen hat.

Sind die ausländischen Vertriebsgesellschaften dauerhaft defizitär, muss mit kritischen Nachfragen der ausländischen Finanzverwaltung gerechnet werden. Auch aus Gesichtspunkten der Steueroptimierung ist ein solcher Zustand in der Regel nicht sinnvoll. Eine Verlustphase von ca. drei Jahren während der Aufbauphase wird i.d.R. toleriert. Nach dieser Übergangsfrist sollte die Vertriebsgesellschaft den Vertrieb der verlustverursachenden Produkte aufgeben oder die Verrechnungspreise müssen so angepasst werden, dass die Vertriebsgesellschaft die Gewinnzone erreichen kann. Diese häufig von den ausländischen Finanzverwaltungen vertretene Auffassung wird dem Einzelfall nicht gerecht. Nach unserer Auffassung ist die Verlustfreiheit der Vertriebsgesellschaft nicht generell zu fordern. Es kommt auf den Einzelfall an. Hat die Verlustsituation betriebswirtschaftliche Gründe, so ist auch eine länger andauernde Verlustphase zu akzeptieren. Deshalb ist jeweils zu ermitteln, welches eigene Interesse das Vertriebsunternehmen an dem Vertrieb der defizitären Produkte hat. Das Produkt kann z.B. als notwendiges Komplementärprodukt zu gewinnbringenden Produkten erforderlich sein. Ungeachtet dessen, ist es aus einer Gesamtschau nicht steueroptimal, wenn einzelne Gruppengesellschaften Verluste und andere Gruppengesellschaften gleichzeitig Gewinne erzielen.

Besondere Sorgfalt verlangen Maßnahmen zur Marktausweitung und Marktverteidigung, deren Durchführung zwangsläufig mit erheblichen Kosten und Erlösminderungen verbunden sind. Die ausländischen Finanzverwaltungen stehen hier häufig auf dem Standpunkt, dass dieser Aufwand grundsätzlich vom Hersteller zu tragen ist. Hier muss aber dann eine andere Wertung vorgenommen werden, wenn der Markt durch den Vertrieb dominiert wird und deshalb das Interesse der Vertriebsgesellschaft an einer Ausweitung des Vertriebs das Interesse des Herstellers überwiegt.

Aktuelle Einzelprobleme

Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen

Der Transfer des nötigen Betriebsvermögens (Anlagen, Vorräte etc.) bereitet in aller Regel keine großen steuerlichen Probleme. Selbst im Falle einer Gewinnrealisierung kann die steuerliche Mehrbelastung im Wesentlichen durch Abschreibungen wieder kompensiert werden.

Größere Probleme bereiten die immateriellen Vermögensgegenstände wie Know-how und der Kundenstamm und das hiermit verbundene Risiko einer Aufdeckung stiller Reserven. Dieses Risiko ist deshalb besonders erheblich, weil die deutsche Finanzverwaltung nicht selten unter dem Stichwort „Übertragung von Geschäftschancen“ versucht, schon in der Produktionsverlagerung an sich einen gewinnrealisierenden Tatbestand zu sehen.

Die Aufdeckung stiller Reserven lässt sich in aller Regel durch rechtzeitige Maßnahmen vermeiden oder zumindest vermindern. Es bietet sich regelmäßig an, diejenigen Vermögensgegenstände, die hohe stille Reserven beinhalten, im Stammhaus zurückzuhalten und der ausländischen Gesellschaft entgeltlich zur Nutzung zu überlassen. Diese zunächst nur als Verschiebung des Problems in die Zukunft anmutende Maßnahme lässt sich durch eine gleichzeitige Funktionsabschmelzung im Laufe der Zeit verstetigen. So kann z.B. die ausländische Gesellschaft den Kundenstamm vom Stammhaus pachten, und für Verkäufe an Kunden die-

ses Bestandes Nutzungsentgelte entrichten, jedoch die Akquisition neuer Kunden selbst übernehmen. Im Zeitablauf schmilzt damit der Wert des überlassenen Vermögens – und gleichzeitig der mittels Nutzungsentgelt zu vergütende Vorteil – und es entsteht unmittelbar bei der ausländischen Gesellschaft nach und nach ein eigener Kundenstamm. Dieser Ansatz lässt sich auf andere immaterielle Vermögensgegenstände wie z.B. das Fertigungs-Know-how oder auch auf materielle Vermögensgegenstände wie eine Maschine mit hohem Zeitwert und geringem Buchwert übertragen. Zur Dokumentation der Höhe der diesbezüglichen Entgelte ist die Wertschöpfungskette des gesamten Unternehmens laufend zu beobachten. Änderungen und deren Gründe sind zu dokumentieren.

Grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen

Künftig wird die identitätswahrende Umwandlung von Unternehmen EU-weit möglich sein. In Deutschland sind die hierzu notwendigen Rechtsänderungen auf den Weg gebracht worden. Für Aktivitäten außerhalb der EU und erst recht außerhalb Europas jedoch sind derartige Öffnungen in absehbarer Zeit nicht zu erwarten.

Die in Deutschland in der Gesetzespipeline befindlichen Reformen sollen die bisher an unterschiedlichsten Stellen kodifizierten Tatbestände der sog. steuerlichen Entstrickung vereinheitlichen, die zu einer Zwangsaufdeckung der stillen Reserven und zur Besteuerung derselben führen. Darüber hinaus enthalten sie den Versuch, die vom Europäischen Gerichtshof kritisierte Wegzugsbesteuerung europatauglich auszugestalten. Den neuen Regelungen zur grenzüberschreitenden Einbringung, Sitzverlegung und Spaltung beizuhalten, dass grundsätzlich der Ansatz der gemeinen Werte gefordert wird. Nur wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands bestehen bleibt, ist die Fortführung der Buchwerte oder der Ansatz von Zwischenwerten zulässig.

Tochtergesellschaft als Lohnveredler, Lohnfertiger oder Eigenfertiger

Für die Zuordnung des Besteuerungsrechts an die beteiligten Staaten ist die Analyse der den einzelnen Unternehmensteilen zukommenden Funktionen

(Chancen und Risiken) von großer Bedeutung. Die bisher gängigen Auslandsengagements des Mittelstandes sind in vielen Fällen von nur geringer Funktionsübernahme geprägt (z.B. reiner Vertrieb oder reiner Lohnfertiger).

In der internationalen Verrechnungspreispraxis hat eine Tochtergesellschaft, die Lohnfertiger ist (der z.B. an einer Abnahmegarantie des Stammhauses zu erkennen ist), nur einen geringen Teil am nach Verkauf des gefertigten Produktes durch das Stammhaus erzielten Gesamtgewinn. Die Finanzverwaltung sieht diese konzerninternen Zulieferunternehmen häufig funktional als unselbständige Teile des Produktionsunternehmens an. Die rechtliche Selbständigkeit wird zugunsten einer funktionalen Betrachtung ignoriert. Wirtschaftlich sind die Zulieferunternehmen nach dieser Betrachtung nicht selbständig, sondern Teil der Werkbank des Produktionsunternehmens, die dadurch verlängert wird. Im Rahmen von Betriebsprüfungen konzentrieren sich die Ermittlungen i.d.R. auf nachfolgende Sachverhalte:

- Ausrichtung des Zulieferunternehmens auf das Produktionsunternehmen,
- langfristige Abnahme der Produktion des Zulieferunternehmens durch das Produktionsunternehmen,
- wirtschaftliche Abhängigkeit des Zulieferunternehmens vom Produktionsunternehmen (z.B. wenn Produktionsunternehmen einziger Kunde und allein nicht lebensfähig ist.)

Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen wendet die Finanzverwaltung zwingend die Kostenaufschlagsmethode auf die zwischen Stammhaus und Lohnfertiger vereinbarten direkten Kosten an. Gewinn und Verlust aus der Zulieferung werden im Wesentlichen dem Produktionsunternehmen zugeordnet. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Standortvorteil des Auslands, der häufig in niedrigen Lohnkosten besteht, aufgrund der geringen Funktionszuordnung zur ausländischen Gesellschaft im Ergebnis in Deutschland besteuert wird. Würde das Produktionsunternehmen im Ausland hingegen als Eigenfertiger ausgestaltet, der für „seine“ Region fertigt und zugleich die Fertigungs- und Absatzrisiken trägt, so bliebe ein erwirtschafteter Ge-

winn – abgesehen von etwaigen Lizenzzahlungen ans Stammhaus – auch im Ausland belegen und unterliefe dort der in aller Regel günstigeren Besteuerung als in Deutschland. Gleiches gilt für die Vertriebs-Tochtergesellschaft, die echte Marktrisiken übernimmt.

Betriebsprüfung als Stunde der Wahrheit

Sowohl in Deutschland als auch im Zielstaat stellt die Tatsache und konkrete Ausgestaltung der internationalen Verflechtung in der Regel einen Schwerpunkt kommender steuerlicher Außenprüfungen dar. Während international die Bildung der Verrechnungspreise selbst durch die OECD-Richtlinien eine mehr- oder weniger allgemeingültige Grundlage haben, stellt sich insbesondere in Bezug auf Deutschland (zunehmend aber auch in anderen Staaten) das Problem, dass die Preise auch in einem umfassenden Dokumentationssystem erläutert sein müssen. Allein die Nichterfüllung dieser Dokumentationspflichten kann – völlig unabhängig davon, ob die Preise selbst „in Ordnung“ sind – zu sog. Penalties („Strafsteuern“) führen. Nicht zuletzt aus diesem Grunde ist es zwingend notwendig, im konkreten Fall relevante Fragen rechtzeitig zu bedenken und das Ergebnis dieser Überlegungen zu dokumentieren.

Organisationsformen

Neben dem reinen Direktgeschäft mit einem ausländischen Vertragspartner hat ein Unternehmer die Möglichkeit, im Ausland einen „Brückenkopf“ zu errichten, von dem aus die betrieblichen Aktivitäten im Ausland unternommen werden. Hierfür stehen grundsätzlich folgende Organisationsformen zur Verfügung:

- Errichtung einer Betriebsstätte,
- Gründung einer Personengesellschaft,
- Gründung einer Kapitalgesellschaft.

Alle diese Organisationsformen haben unterschiedliche Konsequenzen sowohl im Inland als auch im Ausland.

Gründung einer Betriebsstätte als einfachste Organisationsform unternehmerischer Aktivitäten im Ausland

Begriff der Betriebsstätte

Die einfachste Form der Begründung eines Auslandsengagements ist die Begründung einer betrieblichen Einrichtung unmittelbar durch das deutsche Unternehmen. Diese Einheit kann die beabsichtigten betrieblichen Funktionen für das deutsche Stammhaus übernehmen, beispielsweise Produktion von Waren, Übernahme von Vertriebs- und Serviceaktivitäten oder Sonstigem. Die Begründung einer Betriebsstätte hat im Gegensatz zu dem reinen Direktgeschäft eine steuerliche Bedeutung sowohl im Inland als auch im Ausland. Aus diesem Grund ist es erforderlich, präzise zu umschreiben, wann und unter welchen Bedingungen im Ausland eine Aktivität entfaltet wird, die dort eine steuerliche Relevanz hat. Dies wird im internationalen Steuerrecht unter dem Begriff der Betriebsstätte umschrieben.

In den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen den einzelnen Ländern ist jeweils genau beschrieben, was als Betriebsstätte gilt. Im OECD-Musterabkommen DBA ist beispielsweise folgende Begriffsbestimmung enthalten:

Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere

- einen Ort der Leitung,
- eine Zweigniederlassung,
- eine Geschäftsstelle,
- eine Fabrikationsstätte,
- eine Werkstätte und
- ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Eine Bauausführung oder Montage ist grundsätzlich nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

Keine Betriebsstätten i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD – Musterabkommen DBA sind:

- Warenlager
- Ausstellungsräume
- Werbebüros
- Konsignationswarenlager
- Geschäftseinrichtung für Wareneinkauf oder Informationsbeschaffung (Hilfsgeschäft)
- Tätigkeit vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten

Steuerliche Folgen einer ausländischen Betriebsstätte

Besteuerung im Domizilstaat der Betriebsstätte

Errichtet ein inländisches Stammunternehmen in einem ausländischen Staat eine Betriebsstätte, so wird das Stammhaus im Ausland mit dem dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Erfolg und Vermögen beschränkt steuerpflichtig. Da die Besteuerung der ausländischen Betriebsstätte nach dem jeweiligen Steuerrecht des Domizilstaates erfolgt, entscheidet sich auch die Qualifikationsfrage, ob im Ausland eine Betriebsstätte vorliegt, nach den nationalen Vorschriften des Auslands. Zugleich unterliegt dieser Gewinn der Besteuerung im Inland. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), so können sich abweichende Beurteilungen, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte vorliegen, zwischen den Finanzverwaltungen des Domizilstaates und des Inlands ergeben.

Die in der ausländischen Betriebsstätte erzielten Gewinne werden zunächst im Feststellungszeitpunkt unmittelbar dem Welteinkommen der inländischen Stammunternehmung zugerechnet und unterliegen somit grundsätzlich im Jahr ihrer Entstehung der inländischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer, soweit entsprechende nationale Vorschriften bestehen. Der drohenden Doppelbesteuerung des Betriebsstättenerfolgs durch die gleichzeitige Quellen- und Wohnsitzbesteuerung wird im Inland durch unilaterale Maßnahmen entgegengewirkt.

Bei der Einkommensteuer erfolgt die Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung durch die Methoden der Steueranrechnung, des Steuerabzugs und der Steuerpauschalierung.

Werden in der ausländischen Betriebsstätte dagegen Verluste erzielt, können diese nur in Ausnahmefällen im Inland berücksichtigt werden. Im Allgemeinen beschränkt sich die Berücksichtigung auf den sog. negativen Progressionsvorbehalt.

Existiert mit dem Betriebsstättenstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), so entscheidet allein die Betriebsstättendefinition des Abkommens über die Zuteilung des Besteuerungsrechts. Wird nach diesem DBA eine Betriebsstätte im Ausland begründet, so wird dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht für die Erlöse und das Vermögen der Betriebsstätte zugewiesen.

Im Abkommensrecht existieren spezielle Vorschriften für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung. Der Inhalt dieser Spezialvorschriften entspricht weitgehend dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

Erfolgs- und Vermögensabgrenzung

Das Prinzip des „Dealing at arm's length“ dient als Maßstab der Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

Nach dieser Fiktion sind der Betriebsstätte Gewinnanteile zuzurechnen, „die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre“. Zur Realisierung des „Arm's-length-Prinzips“ bei der Aufteilung des Unternehmensgewinns auf Unternehmensstammhaus und Betriebsstätte bedarf es einer Ermittlungsmethode. Hierbei unterscheidet die Steuerrechtspraxis zwischen der direkten Methode und der indirekten Methode, wobei die direkte Methode vorrangig anzuwenden ist.

Bei der direkten Methode wird der Betriebsstättengewinn gesondert ermittelt. Maßgeblich sind hier die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG. Die Anwendung der direkten Methode erfordert grundsätzlich eine gesonderte Betriebsstättenbuchführung. Am Ende eines jeden Geschäftsjahrs sind die Teilabschlüsse der Buchführungskreise in einem konsolidierten Jahresabschluss für das Gesamtunternehmen zusammenzufassen.

Da sich nicht alle Aufwendungen und Erträge funktions- und leistungsgerecht direkt zuordnen lassen, müssen Schätzungen vorgenommen werden. Nicht direkt zurechenbar sind zum Beispiel Geschäftsführungskosten und allgemeine Verwaltungskosten sowie zentrale Werbeaufwendungen.

Grundlage der indirekten Methode ist ebenfalls der Gesamtgewinn des Unternehmens. Im Gegensatz zur direkten Methode erfolgt die Zuordnung der Gewinnelemente nicht nach der Verursachung auf direktem Wege. Vielmehr wird der Unternehmensgewinn global nach einem im Einzelfall festzulegenden Verteilungsschlüssel zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt.

Voraussetzung für die Anwendung der indirekten Methode ist neben dem nach deutschem Steuerrecht ermittelten Unternehmensgewinn, dass sich ein Verteilungsschlüssel finden lässt, der eine funktions- und leistungsgerechte Aufteilung des Gewinns auf Unternehmensstammhaus und Betriebsstätte gewährleistet. Anzustreben ist damit ein Ergebnis, das dem der direkten Methode möglichst nahe kommt.

Buchführungspflicht

Für das Stammunternehmen ergibt sich aus dem handelsrechtlichen Vollständigkeitsgebot die Verpflichtung, einen Gesamtjahresabschluss zu erstellen, der alle ihm zuzurechnenden Vermögensgegenstände, Schulden etc. enthält. Es existieren in der deutschen Steuerrechtspraxis keine Regelungen, die das Stammunternehmen zur Erstellung einer gesonderten Betriebsstättenbuchführung verpflichten. Der Buchführungspflicht kann das Unternehmen auf der Grundlage einer Weltbuchführung nachkommen, in der auch die Geschäftsvorfälle der Betriebsstätte und die ihr dienenden Wirtschaftsgüter aufgenommen sind. Jedoch ist es bei Anwendung der oben beschriebenen direkten Methode zwangsläufig notwendig, einen gesonderten Kontenkreis einzurichten.

Soweit nach den Vorschriften des Betriebsstättenstaats eine Buchführungspflicht besteht und dieser auch nachgekommen wird, kann auf eine originäre Buchführung nach Maßgabe der inländischen Regelungen verzichtet werden. Nach § 146 Abs. 2 AO sind

die Ergebnisse der ausländischen Buchführung zu übernehmen, allerdings sind erforderliche Anpassungen an die deutschen Regelungen vorzunehmen.

Danach sind in der Betriebsstättenbilanz alle Wirtschaftsgüter auszuweisen, die der Betriebsstätte direkt zurechenbar sind und dieser tatsächlich dienen (Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit).

Errichtung einer Personengesellschaft im Ausland

Besteuerungskonzept der Personengesellschaften

Die Personengesellschaft ist nach deutschem Verständnis kein Steuersubjekt, sondern steuerlich transparent. Der durch die Personengesellschaft erzielte Gewinn wird einheitlich und gesondert auf der Ebene der Gesellschaft nur festgestellt und den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und von diesen versteuert. Das deutsche Steuerrecht geht dabei davon aus, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft trotz des gemeinschaftlichen Handelns mit anderen Gesellschaftern eigene Einkünfte erzielt.

Das deutsche Steuerrecht erstreckt die für deutsche Personengesellschaften übliche Behandlung (Transparenzprinzip) auch auf ausländische Personengesellschaften, wenn die ausländische Gesellschaftsform so ausgestaltet ist, dass sie mit den Personengesellschaften, die das deutsche Recht kennt, vergleichbar ist (Rechtstypenvergleich). Die Beteiligung an einer ausländischen gewerblich tätigen Personengesellschaft wird in der Regel so behandelt, als hätte jeder der beteiligten Gesellschafter im Ausland eine Betriebsstätte.

Auch im Ausland kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass eine Personengesellschaft steuerlich transparent ist. In einigen Ländern können sich in Einzelfällen hierzu jedoch auch Abweichungen ergeben.

Geht der ausländische Staat davon aus, dass Personengesellschaften transparent sind, wird der Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter im Ausland besteuert. Der nach Steuern verbleibende Jahresüberschuss kann von den Gesellschaftern ohne steuerliche Belastung entnommen werden.

Sofern der ausländische Staat die Personengesellschaft hingegen als eigenständiges Steuersubjekt behandelt, entspricht die Besteuerung der Personengesellschaft der einer Kapitalgesellschaft. In diesem Fall wird zunächst auf Ebene der Gesellschaft der Gewinn der Gesellschaft besteuert. Sofern die Gesellschaft an ihre Gesellschafter Dividenden zahlt, werden die Dividenden beim Gesellschafter besteuert. In manchen Ländern existieren Mischformen der genannten Besteuerungsprinzipien. In einigen Staaten kann zwischen den beiden Besteuerungsprinzipien gewählt werden.

können die ausländischen Verluste von Personengesellschaften nur berücksichtigt werden, wenn zwei hohe Hürden überwunden werden, die das deutsche Steuerrecht aufstellt. So ist zunächst zu berücksichtigen, dass der ausgleichsfähige Verlust eines Kommanditisten nach § 15a EStG grundsätzlich der Höhe nach auf die geleisteten Einlagen bzw. den (überschießenden) Haftungsbeitrag des Kommanditisten beschränkt ist. Verluste, die über den Haftungsbeitrag hinausgehen, können nur nach Art eines Verlustvortrages mit späteren Gewinnen aus derselben Tätigkeit verrechnet werden.

Land	Besteuerungskonzept	Besonderheit
Belgien	Kapitalgesellschaftskonzept	
Deutschland	transparent	
Frankreich	transparent	KG unterliegt mit Kommanditistengewinnen der Körperschaftsteuer; Komplementär ist transparent. KG und OHG können zur Körperschaftsteuer optieren.
Großbritannien	transparent	
Luxemburg	transparent	
Niederlande	transparent	
Österreich	transparent	
Polen	transparent	
Schweiz	transparent	
Tschechien	transparent	KG unterliegt mit Kommanditistengewinnen der Körperschaftsteuer; Komplementär ist transparent. OHG ist steuerlich transparent.
Ungarn	Kapitalgesellschaftskonzept	Personengesellschaften sind handelsrechtlich keine juristischen Personen, unterliegen aber der Körperschaftsteuer.
USA	transparent	Unter bestimmter Voraussetzung kann zur Körperschaftsteuer optiert werden.

Verlustverrechnung

Entstehen im Rahmen des Auslandsengagements über eine ausländische Personengesellschaft bei dieser Verluste, können diese nur unter sehr engen Voraussetzungen in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden. Gänzlich ausgeschlossen ist die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten, wenn nach dem Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellungsmethode anzuwenden ist. In diesem Fall sind Gewinne und Verluste von der deutschen Besteuerung ausgenommen. Lediglich der persönliche Steuersatz des Gesellschafters kann für die übrigen Einkünfte des Gesellschafters sinken (negativer Progressionsvorbehalt). Aber auch in den Fällen, in denen die Anrechnungsmethode anzuwenden ist,

Weiterhin kommt eine Berücksichtigung der ausländischen Verluste im Inland nach § 2a EStG nur bei bestimmten – so genannten aktiven – Tätigkeiten der ausländischen Personengesellschaften in Betracht. Eine aktive Tätigkeit ist demnach grundsätzlich die Herstellung oder Lieferung von Waren. Dagegen handelt es sich bei Vermietung und Verpachtung regelmäßig um eine passive Tätigkeit. Stammen die Verluste aus einer passiven Tätigkeit, dürfen die Verluste nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat verrechnet werden.

Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben

Ein grundlegender Unterschied in der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften besteht darin, dass bei den Kapitalgesellschaften die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern grundsätzlich auch steuerlich anerkannt werden (Trennungsprinzip). Leistungsbezüge eines Gesellschafters einer Personengesellschaft werden hingegen nach deutschem Verständnis als Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters behandelt. Sie mindern zwar den handelsrechtlichen Gewinn auf der Ebene der Gesellschaft, erhöhen aber über die spätere Zurechnung der Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter zum Gewinn der Gesellschaft den steuerlichen Gesamtgewinn. Spiegelbildlich mindern die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den vertraglichen Beziehungen getätigt werden, anteilig den steuerlichen Gesamtgewinn des Gesellschafters (Sonderbetriebsausgaben).

Die Frage, welchem Staat das Besteuerungsrecht für Sonderbetriebseinnahmen zusteht, ist in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen nicht ausdrücklich geregelt. Die Sonderbetriebseinnahmen können deshalb abkommensrechtlich z.B. Unternehmensgewinne, Zinsen oder Lizenzgebühren darstellen. Tätigkeitsvergütungen der Gesellschafter stellen abkommensrechtlich regelmäßig Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit dar. In der Regel sind sie in dem Staat zu versteuern, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird.

Soweit nach nationalem Recht das Recht zur Besteuerung von Sonderbetriebseinnahmen im Ausland liegt, ist es möglich, dass durch die Vereinbarung von Sonderbetriebseinnahmen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern die in Deutschland steuerpflichtigen Einnahmen gemindert werden. Entspricht diese Vereinbarung nicht dem, was unter fremden Dritten üblich ist, so kann es in Deutschland zu einer Korrektur der Einkünfte kommen.

Erhebliche steuerliche Nachteile können sich allerdings hinsichtlich der Sonderbetriebsausgaben ergeben. Insoweit besteht das Risiko, dass diese sowohl im Inland als auch im Ausland unberücksichtigt bleiben. Das ausländische Steuerrecht sieht Sonderbetriebsausgaben oftmals nicht vor, so dass diese dort

nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Im Inland können die Sonderbetriebsausgaben nicht geltend gemacht werden, wenn nach dem Doppelbesteuerungsabkommen die ausländischen Gewinne und Verluste von der deutschen Besteuerung ausgenommen sind. Diese Möglichkeit einer drohenden doppelten Nichtberücksichtigung ist beispielsweise bei der Finanzierung der Personengesellschaft zu berücksichtigen. Nimmt die inländische Muttergesellschaft einen Kredit auf, um die ausländische Personengesellschaft zu finanzieren, so handelt es sich bei den Kreditzinsen der Muttergesellschaft um Sonderbetriebsausgaben, die deshalb möglicherweise steuerlich nicht berücksichtigt werden können und in diesem Fall unbedingt durch eine Umstrukturierung der Finanzierung vermieden werden müssen.

Errichtung einer Kapitalgesellschaft

Die Gründung einer Kapitalgesellschaft ist in der Regel aufwendiger und kostenträchtiger als die Gründung einer Personengesellschaft. Neben Beratungskosten im Zusammenhang mit der Vertragserstellung fallen in der Regel Gebühren für die Eintragung im nationalen Handelsregister an. Daneben unterliegt die Aufbringung des Gesellschaftskapitals/Zufuhr von Eigenkapital unter Umständen einer Kapitalverkehrssteuer/Gesellschaftssteuer.

Besteuerungskonzept der Kapitalgesellschaft

Eine Kapitalgesellschaft unterliegt als eigenes Körperschaftsteuersubjekt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht und wird als solche im jeweiligen Land selbstständig besteuert. Der steuerliche Gewinn wird nach nationalen Regeln ermittelt, die sich unter Umständen erheblich von den deutschen Regeln über die steuerliche Ermittlung der Einkünfte unterscheiden können. So ist etwa das so genannte Maßgeblichkeitsprinzip, nach dem die handelsrechtlich zu beachtenden Grundsätze auch für steuerliche Zwecke anzuwenden sind, sofern dem nicht zwingende steuerliche Vorschriften entgegenstehen, im angloamerikanischen Raum nicht bekannt. Auch die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (z.B. Werbeaufwendungen, Bewirtungskosten, Forderungsabschreibung, Zuweisung zu Rückstellungen, etc.) sowie die Verlustverrechnungsmöglichkeiten divergieren stark. Ein Ver-

gleich der nominellen Steuersätze allein zeigt daher nie das ganze Bild. Ein Vergleich der effektiven Steuersätze ist hier aufschlussreicher.

Land	Körperschaftsteuer Steuersätze (%)
	Stand 2006
Belgien	33,99
Deutschland	25 ca. 39 inkl. Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag
Frankreich	33,33 34,33 inkl. Sozialzuschlag
Großbritannien	30 Steuerjahr allgemein: 1.4.-31.3.
Luxemburg	29,63
Niederlande	29,6
Österreich	25
Polen	19
Schweiz	Bund 8,5 zuzüglich Kanton, Gemeinde (z.B. Zürich + 18-20)
Tschechien	24
Ungarn	20 inkl. Solidaritätszuschlag
USA	Bundessteuer 15-35 zuzüglich lokale Steuern

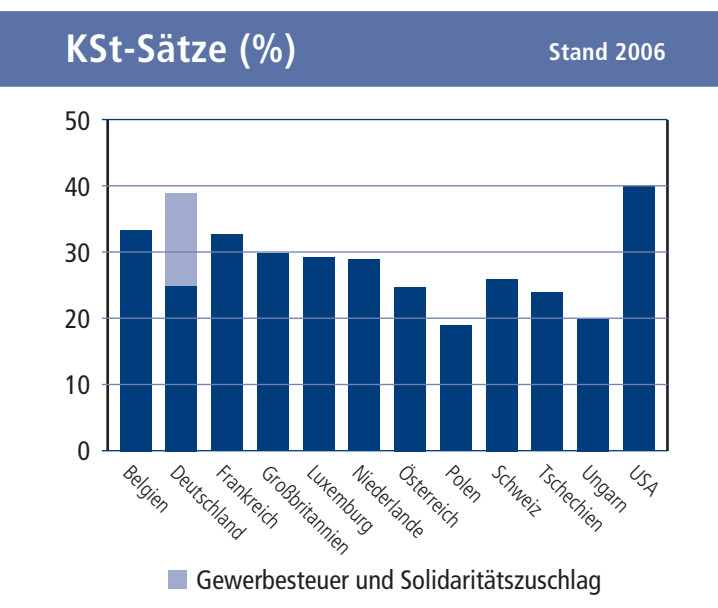
Wenn die ausländische Kapitalgesellschaft weitere Tochtergesellschaften im selben Land oder auch ausländische Tochtergesellschaften hat, kann mit diesen Gesellschaften unter Umständen eine steuerliche Gruppe gebildet werden. Dann können die Ergebnisse dieser Gesellschaften zusammengerechnet bzw. konsolidiert werden, was den Ausgleich von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Gruppe ermöglicht.

In der Regel sind steuerliche Gruppenbesteuerungs- und Organschaftssysteme auf das jeweilige Land beschränkt. Nach geltendem deutschen Körperschaftsteuerrecht können ausländische Tochterkapitalgesellschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Deutschland haben, keine Organgesellschaft einer deutschen Kapitalgesellschaft werden.

Insbesondere ist eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Kapitalgesellschaft in Deutschland, etwa durch eine deutsche Betriebsstätte, nicht ausreichend, um sie als Organgesellschaft zu qualifizieren. Österreich hat ab 2005 das bis dahin bestehende Organschaftssystem aufgegeben und ein modernes Gruppenbesteuerungssystem eingeführt, das sogar einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich ermöglicht.

Verlustverrechnung

Die Vortragsfähigkeit von Anlaufverlusten sowie allgemein der Verlustvortrag richten sich nach den jeweiligen nationalen Ertragsteuerbestimmungen. Nicht alle Länder lassen einen unbegrenzten Verlustvortrag zu. Da eine Verwertung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften in Deutschland nach geltendem Recht nicht möglich ist, ist die bestehende Organschaftsregelung unter Umständen europarechtswidrig. Im Urteil Marks & Spencer kam der EuGH zu dem Schluss, dass eine Verlustverrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Ansässigkeitsstaat geboten ist, wenn im Ausland kein Verlustvortrag mehr möglich ist.



Land	Möglichkeiten der Verlustverrechnung bzw. des Verlustvortrages und des Verlustrücktrages
Belgien	Unbegrenzter Verlustvortrag
Deutschland	Verlustrücktrag begrenzt auf 1 Mio €, Verlustvortrag unbegrenzt, Verlustverrechnung eingeschränkt durch Mindestbesteuerung, weitere Einschränkungen geplant
Frankreich	Unbegrenzter Verlustvortrag, 3 Jahre Rücktrag unter bestimmten Voraussetzungen, Unternehmensidentität erforderlich
Großbritannien	Verlustvortrag unbeschränkt auf Gewinne des gleichen Geschäfts, Verlustrücktrag für ein Jahr möglich, Verlustverrechnung innerhalb der Gruppe möglich (Beteiligung von 75 %)
Luxemburg	Unbegrenzter Verlustvortrag
Niederlande	Unbegrenzter Vortrag, 3 Jahre Rücktrag, Einschränkung bei Holding- und Finanzierungstätigkeiten auf Verrechnung mit Gewinnen aus diesen Tätigkeiten, Gesetzesentwurf für 2007 sieht 9 Jahre Verlustvortrag, 1 Jahr Rücktrag vor
Österreich	Unbeschränkter Verlustvortrag, 75 % Grenze des zu versteuernden Gewinns
Polen	5 Jahre (in voller Höhe vortragsfähig, aber Verlustabzug in einem Jahr nur bis zu 50 % des im Verlustjahr entstandenen Verlustes), kein Rücktrag
Schweiz	7 Jahre Verlustvortrag
Tschechien	5 Jahre Verlustvortrag
Ungarn	Grundsätzlich unbegrenzter Verlustvortrag, ab viertem Steuerjahr unter gewissen Umständen Genehmigung der Steuerbehörden nötig
USA	2 Jahre Verlustrücktrag, 20 Jahre Verlustvortrag

Besteuerung des Anteilseigners

Der Gewinn nach Steuern kann von der Kapitalgesellschaft einbehalten und vorgetragen oder an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Schüttet die Tochtergesellschaft den nach Abzug der nationalen Körperschaftsteuer verbleibenden Gewinn an ihre Anteilseigner aus, führt diese Gewinnausschüttung zu Einkünften auf Ebene der Gesellschafter.

Gewinnausschüttungen/Dividenden unterliegen in der Regel der beschränkten Ertragsteuerpflicht im Quellen-

staat sowie darüber hinaus der unbeschränkten Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners. Die Quellensteuer wird in der Regel durch das jeweilige DBA bzw. die so genannte Mutter-Tochter-Richtlinie begrenzt. Zuviel einbehaltene Quellensteuer (über der DBA-Grenze) muss rückerstattet werden. Nach der EU-weit geltenden Mutter-Tochter-Richtlinie sind Ausschüttungen an wesentlich beteiligte EU-Muttergesellschaften von der Quellensteuer befreit. Eine wesentliche Beteiligung ist eine Beteiligung von mindestens 15% (ab 2009: mindestens 10%).

Beim in Deutschland ansässigen Gesellschafter (natürliche Person) unterliegen die Dividenden dem Halbeinkünfteverfahren, d.h. 50% der Dividende werden in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen, die restlichen 50% sind steuerfrei. Die auf das laut DBA zulässige Höchstmaß reduzierte ausländische Quellensteuer wird auf die deutsche Einkommensteuer des Dividendenempfängers angerechnet. Hält der Anteilseigner die Beteiligung im Privatvermögen, unterliegen die Dividenden nicht der Gewerbesteuer. Hält der Anteilseigner die Beteiligung im Betriebsvermögen, sind Gewinnausschüttungen bei einer mindestens 10%-igen Beteiligung von der deutschen Gewerbesteuer befreit.

Die Veräußerung der Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft durch einen deutschen Unternehmer (natürliche Person) unterliegt ebenfalls dem Halbeinkünfteverfahren, d.h. nur 50% des Veräußerungsgewinns werden in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen. Hat der Anteilseigner die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, fällt keine Gewerbesteuer an. War die Beteiligung dem Betriebsvermögen zuzurechnen, unterliegen 50% des Veräußerungsgewinns der Gewerbesteuer.

Ist der deutsche Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, so ist die Ausschüttung schon nach nationalem deutschen Recht steuerbefreit. Allerdings sind 5% der Ausschüttung als fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln und der Besteuerung zu unterwerfen. Aufgrund der Steuerbefreiung ist eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer nicht möglich.

Thin Capitalization-Rules

Bei der Fremdkapitalzufuhr an Tochtergesellschaften sind die Unterkapitalisierungsregeln (so genannte „Thin Capitalization Rules“) der einzelnen Länder zu beachten. Es besteht im Ausland in der Regel eine Obergrenze für die Zuführung von Fremdkapital durch Gesellschafter bzw., verbundene Unternehmen. Bei Überschreiten dieser Obergrenze können die Zinsaufwendungen für den übersteigenden Teil des Darlehens der verbundenen Unternehmen in der Tochtergesellschaft nicht als steuerliche Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Die übersteigenden Zinsaufwendungen werden nach nationalem Körperschaftsteuerrecht als Dividende oder als steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen behandelt.

Die Unterkapitalisierungsregeln sollen verhindern, dass internationale Konzerne ihre (aus Sicht des jeweiligen Landes) inländischen Tochtergesellschaften ausschließlich mit Fremdkapital ausstatten. Durch die Minderung des zu versteuernden Einkommens der Tochtergesellschaft aufgrund der Zinszahlungen würden Gewinne ins Ausland verlagert werden.

Ein Vergleich der zulässigen Eigenkapital-Fremdkapital-Verhältnisse (so genannte safe-haven) der einzelnen Länder ist nur mit Einschränkungen möglich, da die einzelnen Länder unterschiedliche Definitionen des Eigenkapitals, des Fremdkapitals, des Zeitpunkts für die Erfüllung des Eigenkapital-Fremdkapital-Verhältnisses und der verbundenen Unternehmen anwenden. Ergänzend ist festzuhalten, dass in Ländern, die Thin Capitalization-Rules lediglich auf grenzüberschreitende Fälle, nicht jedoch auf rein innerstaatliche Fälle anwenden, unter Umständen über Nichtdiskriminierungsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen bzw. unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes eine uneingeschränkte Abzugsfähigkeit der Zinsen erreicht werden kann. Im Allgemeinen sollte jedoch von diesen Regeln der Fremd-/Eigenkapitalverhältnisse ausgegangen werden. Anderenfalls müsste man den Rechtsmittelweg im Ausland beschreiten.

Land	Thin Cap Rules/Debt-equity-ratio
Belgien	2 thin-cap-rules: Eine Methode führt zur Umwandlung von Zinsen in Dividenden (Fremdvergleich), andere Methode zur Nicht-Abzugsfähigkeit der Zinsen.
Deutschland	1,5 : 1
Frankreich	1,5 : 1 Zinsen abzugsfähig, wenn sie den durchschnittlichen französischen Jahreszinssatz, den Banken für variabel verzinsliche Darlehen an Unternehmer mit einer Laufzeit über zwei Jahren berechnen, nicht überschreiten (Maximum 4,21% in 2006), Nichtabzugsfähigkeit der übersteigenden Zinsen, außer Nachweis der Fremdüblichkeit Ab 2007: Zinsen über € 150.000 sind nicht abzugsfähig, soweit sie die höchste der folgenden Grenzen überschreiten: I 1,5 : 1 II 0 Zinsaufwand > 25% des Betriebsergebnisses vor Steuern III Zinsaufwand > Zinsertrag Spezielle Regeln gelten in der Organschaft.
Großbritannien	Im allgemeinen 1:1 Fremdkapital : Eigenkapital Fremdvergleich maßgeblich
Luxemburg	Keine gesetzliche Regel, Finanzverwaltung geht von 85/15 Regel aus, auch höherer FK-Anteil möglich, solange keine überhöhten Zinsen verrechnet werden.
Niederlande	Überhöhte Zinsen einer zu einer Gruppe gehörigen Gesellschaft nicht abzugsfähig, safe-haven-Regeln vorhanden.
Österreich	Keine gesetzlichen debt/equity-Anforderungen, aus der Praxis: 80:20 auf Verkehrswert-Basis
Polen	3 : 1
Schweiz	Qualifikation als verdecktes Eigenkapital abhängig von aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mitteln, d.h. vom Verkehrswert der Aktiva 1 : 6 für Finanzgesellschaften
Tschechien	4 : 1
Ungarn	3 : 1
USA	1,5 : 1

CFC-Rules

CFC-Rules sind Regeln für so genannte „Controlled Foreign Corporations“ oder „Controlled Foreign Companies“, d.h. Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Kapitalgesellschaften. Es sind allgemeine Hinzurechnungsregeln, die bei der Nutzung von Niedrigsteuersystemen Anwendung finden. Gegen Länder, die als Steueroasen oder Niedrigsteuersysteme definiert oder identifiziert werden, werden Maßnahmen ergriffen, um die nationalen Steuereinnahmen zu schützen. Sie zielen darauf ab, nationale Unternehmen von Investitionen in Niedrigsteuerländer abzuhalten und die nationalen Steuereinnahmen sicherzustellen.

In Deutschland sind CFC-Rules in der Hinzurechnungsbesteuerung des Außensteuergesetzes (AStG) enthalten. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG greift, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- In Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen oder Kapitalgesellschaften sind zu mehr als der Hälfte an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt.
- Die ausländische Gesellschaft erzielt als Zwischengesellschaft Passiveinkünfte (z.B. Zins- und Lizenzinkünfte).
- Diese Einkünfte unterliegen im Ausland einer niedrigen Besteuerung: Dies wird bei einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25% – berechnet nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen – angenommen.

Die schädlichen passiven Einkünfte werden jedem Anteilseigner anteilig als eigene steuerpflichtige Einkünfte

zugerechnet und unterliegen beim Anteilseigner der regulären Besteuerung. Zur Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags ist die auf die passiven (Brutto-)Erträge entfallende ausländische Steuer abzuziehen (= Abzugsverfahren). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann stattdessen die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden, wenn gleichzeitig der Hinzurechnungsbetrag um den Betrag der ausländischen Steuerbelastung erhöht wird (= Anrechnungsmethode). Die Anrechnungsmethode ist in der Regel vorteilhafter.

Eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung greift für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter. Für die Hinzurechnung ist es ausreichend, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unmittelbar oder über eine Personengesellschaft zu mindestens 1 Prozent an der ausländischen Kapitalanlagegesellschaft beteiligt ist. Einschränkungen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung können sich aus einer aktuellen Entscheidung des europäischen Gerichtshofs (sog. Cadbury-Schweppes-Fall) ergeben.

Funktionslose Gesellschaften/Gestaltungsmisbrauch

Die Gründung von Kapitalgesellschaften im Ausland ohne entsprechende Übertragung von Funktionen (reine Briefkastengesellschaften) zur Nutzung eines niedrigen ausländischen Steuerniveaus stellt einen steuerlichen Gestaltungsmisbrauch dar. Solche Gesellschaften werden immer stärker von der Finanzverwaltung hinterfragt.

Verrechnungspreise für Lieferungen und Leistungen innerhalb einer international tätigen Gruppe

Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise

Bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen eines international tätigen Unternehmens sind Jurisdiktionen von mindestens zwei Staaten betroffen, jene des Staates, in dem das leistende Unternehmen seinen Sitz hat und jene des Staates, in dem das leistungsempfangende Unternehmen seinen Sitz hat. Die Zuordnung des Gesamtgewinns zu dem Unternehmen des einen oder des anderen Staates ist von der Ausgestaltung der Verrechnungspreise abhängig. Als Verrechnungspreise werden in der Betriebswirtschaftslehre jene Wertansätze bezeichnet, zu denen Leistungen zwischen Teilbereichen einer Unternehmung oder Teilbetrieben einer Unternehmensgruppe ausgetauscht werden. Verrechnungspreise sind z.B. Warenpreise, Lieferpreise, Dienstleistungsgebühren, Zinsen, Avalprovisionen, Lizenzgebühren, Know-how-Gebühren, Pachtentgelte, Mietzinsen, Leasinggebühren, Nutzungsgebühren und Kostenumlagen.

Die Finanzverwaltungen beider von einer transnationalen Geschäftsbeziehung betroffenen Staaten sind regelmäßig darum bemüht, die Angemessenheit der Leistungsbeziehungen jeweils aus der Sicht des jeweiligen Staates zu beurteilen. Da diese Beurteilung durchaus zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann, haben sich für den internationalen Geschäftsverkehr unter der Führung der OECD international anerkannte Verrechnungspreismethoden entwickelt.

Die Festlegung von Verrechnungspreisen innerhalb einer Unternehmensgruppe für Lieferungen oder Leistungen kann auf der Grundlage dieser vorgegebenen Methodik ermittelt werden. In der Praxis findet sich

häufig das Problem, dass bei der Festlegung von Verrechnungspreisen im täglichen Leben zwar grundsätzlich einzelne Elemente dieser Methoden verwendet werden, diese jedoch nicht schlüssig und bis zum Ende durchdacht sind. Häufig ist auch zu beobachten, dass gerade mittelständische Unternehmen sich scheuen, sich im Vorhinein auf eine bestimmte Methodik und auf einen bestimmten Verrechnungspreis festlegen zu wollen. Dies ist jedoch gerade im internationalen Geschäftsverkehr unabdingbar, da Finanzverwaltungen von zumindest zwei betroffenen Staaten involviert sind.

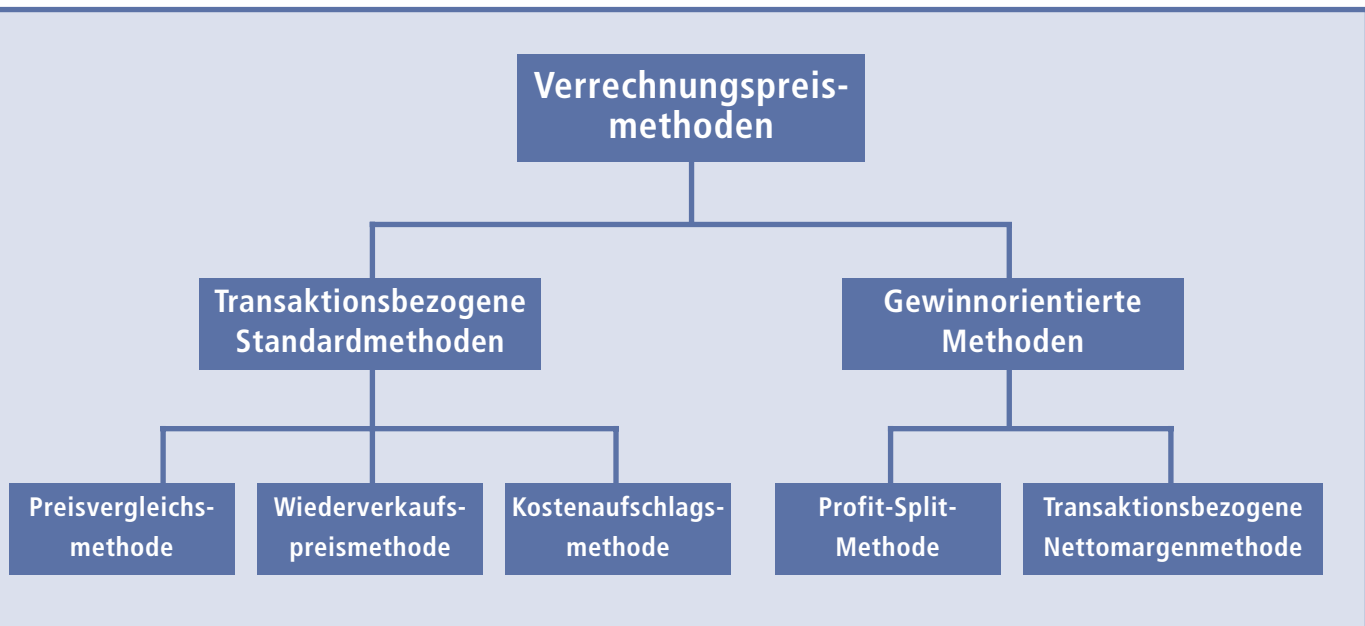
Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung

Während sich Marktpreise im funktionierenden Wettbewerb durch das Zusammenwirken von Angebot und Nachfrage bilden, ist der Verrechnungspreis von einem zweckorientierten Charakter geprägt. Im Unterschied zu fremden Dritten, bei denen jeder Beteiligte eigene Interessen verfolgt und insofern Preismanipulationen zur Gewinnverlagerung eher selten sind, eröffnen Lieferungen und Leistungen zwischen nahe stehenden Personen in Ermangelung von Interessengegensätzen vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Indem unangemessene Verrechnungspreise festgesetzt werden, können konzerninterne Gewinnverschiebungen in diejenigen Staaten erfolgen, in denen die geringste Steuerbelastung erreicht wird. Vor diesem Hintergrund existieren umfangreiche Regelungen zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen bei Verrechnungspreisen in internationalen Abkommen und nationalem Recht.

Zur Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen hat die Finanzverwaltung Methoden entwi-

ckelt, die sich am Fremdvergleichsprinzip orientieren. Grundsätzlich wird zwischen den transaktionsbezogenen Standardmethoden und den gewinnbezogenen Methoden unterschieden.

Dritten veräußert wird. Der Preis wird dann um einen marktüblichen Abschlag (Rohgewinnmarge) vermindert. Dieser Abschlag muss die Funktionen und die Risiken des Wiederverkäufers fremdvergleichskonform



Transaktionsbezogene Methoden

Die transaktionsbezogenen Standardmethoden überprüfen das fremdvergleichskonforme Verhalten des Steuerpflichtigen bezogen auf die verschiedenen konzerninternen Transaktionen.

Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode kommt von allen Methoden dem tatsächlichen Fremdvergleich am nächsten. Als Vergleichsmaßstab zu der zu beurteilenden konzerninternen Transaktion werden identische Geschäfte herangezogen, die zwischen nicht verbundenen Unternehmen am Markt getätigt wurden. Der Preisvergleich kann durch einen **äußeren Preisvergleich** (Vergleich mit Marktpreisen, die anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen oder Abschlüssen unter fremden Dritten festgestellt werden) oder **inneren Preisvergleich** (Vergleich mit Marktpreisen, die ein Konzernunternehmen mit Fremden vereinbart) durchgeführt werden.

Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode geht vom Wiederverkaufspreis an fremde Dritte aus. Dies ist der Preis, zu dem die Ware oder Leistung an einen unabhängigen

abgelten. Der verbleibende Betrag ist der zu zahlende Verrechnungspreis.

Wiederverkaufspreis an fremde Dritte

$\text{./. marktüblicher Abschlag (Rohgewinnmarge)}$

$= \text{Verrechnungspreis}$

Die Rohgewinnmarge kann durch einen inneren Preisvergleich oder einen äußeren Preisvergleich ermittelt werden. Um die Vergleichbarkeit der Abschläge sicherzustellen, dürfen keine wesentlichen Unterschiede zwischen den betrachteten Transaktionen oder Unternehmen bestehen, die Einfluss auf die Rohgewinnmarge nehmen. Die internationalen Abteilungen der Finanzverwaltung verwenden für Vergleichszwecke teilweise Datenbanken, die solche Informationen aufbereitet beinhalten.

Bei der Wiederverkaufspreismethode wird regelmäßig dem liefernden Unternehmen die strategietragende Rolle zugewiesen. Danach erhält das liefernde Unternehmen den Residualgewinn oder -verlust aus der Transaktion.

Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode wird die Summe der Selbstkosten des liefernden bzw. leistenden Unternehmens um einen betriebs- oder branchenüblichen Gewinnaufschlag erhöht.

Summe der Selbstkosten

+ betriebs- oder branchenüblicher Gewinnaufschlag
= Verrechnungspreis

Die Selbstkosten werden wie bei der Preispolitik gegenüber Dritten nach allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelt. Grundsätzlich ist von Vollkosten auszugehen; in Ausnahmefällen kommen Grenz- oder Teilkosten in Betracht. Für die Ermittlung des Gewinnaufschlages können innerbetriebliche oder zwischenbetriebliche Aufschlagsvergleiche herangezogen werden. Auch hier müssen die Vergleichbarkeitsvoraussetzungen erfüllt sein.

Unter der Kostenaufschlagsmethode wird regelmäßig dem abnehmenden Unternehmen die strategietragende Rolle zugewiesen.

Gewinnorientierte Methoden

Gewinne aus konzerninternen Geschäften können darüber Aufschluss geben, ob das Geschäft von Bedingungen beeinflusst worden ist, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart hätten. Wenn der Sachverhalt gegen die Anwendung der Standardmethoden spricht, aber die sonstigen Voraussetzungen eingehalten werden, können die gewinnorientierten Methoden zu einer fremdvergleichskonformen Ermittlung der Verrechnungspreise herangezogen werden.

Gewinnaufteilungsmethoden (Profit Split-Methode)

Die Gewinnaufteilungsmethode findet insbesondere Anwendung, wenn die an den konzerninternen Transaktionen beteiligten verbundenen Unternehmen in derart engen wechselseitigen Beziehungen stehen, dass eine eindeutige Zuordnung der Strategieführerschaft in den konzerninternen Transaktionen nicht möglich ist.

Eine Form der Gewinnaufteilung ist die Restgewinnmethode (residual profit split method). Sie findet An-

wendung, wenn beide an der konzerninternen Transaktion beteiligten Unternehmen sowohl Routinefunktionen ausüben, als auch über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügen, entscheidende Funktionen ausüben und wesentliche Risiken übernehmen.

Die Restgewinnmethode teilt den zusammengefassten Gewinn aus den konzerninternen Geschäftsvorfällen über zwei Stufen auf die beteiligten Unternehmen auf. Auf der ersten Stufe wird den Parteien zunächst eine Vergütung für die von ihnen ausgeübten Routinefunktionen zugewiesen. Der verbleibende Restgewinn aus der Transaktion wird dann entsprechend der Wertschöpfung aus den jeweils beteiligten relevanten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, übernommenen Funktionen und Risiken auf die Parteien aufgeteilt. In diesen Fällen sind fremdübliche Gewinnaufteilungsmaßstäbe aufzuzeichnen.

Transaktionsbezogene Netto-Margenmethode

Die transaktionsbezogene Netto-Margenmethode vergleicht Nettomargen, die verbundene Unternehmen aus einer konzerninternen Transaktion erzielen, mit den Nettomargen, die das betrachtete Unternehmen oder andere nicht verbundene Unternehmen (Vergleichsunternehmen) aus vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten erzielen. Auch hier wird ein innerer bzw. äußerer Preisvergleich angestellt.

Die Nettomarge ist das Verhältnis aus Nettogewinn zu einer Bezugsbasis. Bezugsbasis können Kosten, Umsätze oder Vermögen sein. Die transaktionsbezogene Netto-Margenmethode weist große Ähnlichkeit zur Wiederverkaufspreis- und zur Kostenaufschlagsmethode auf, denn das zu beurteilende Unternehmen muss unter Berücksichtigung seiner Funktionen einen angemessenen Gewinn erzielen können. Diese Methode wird auf das einzelne Geschäft angewendet.

Die Methode darf nur angewandt werden, wenn wegen fehlender oder mangelhafter Fremdvergleichsdaten nicht auf die Standardmethoden zurückgegriffen werden kann. Weiter ist die Methode nur auf Unternehmen anwendbar, die nicht über Routinefunktionen hinausgehende Tätigkeiten durchführen. Die Vergleichbarkeit mit dem Vergleichsunternehmen muss

(zumindest eingeschränkt) gegeben sein, außerordentliche Gewinne des zu prüfenden Unternehmens müssen in den Renditekennziffern des Vergleichsunternehmens berücksichtigt werden.

Bevorzugt wendet die Finanzverwaltung zur Verproben von Verrechnungspreisen dennoch die transaktionsbezogenen Standardmethoden an: Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufsmethode und Kostenaufschlagsmethode.

Ausgewählte Sonderprobleme

Lohnfertiger vs. Eigenfertiger

Besondere Probleme bei der Verrechnungspreisbestimmung entstehen, wenn Teile der Produktionsfunktionen zur Verringerung der Produktionstiefe vom zentralen Produktionsunternehmen auf einzelne ausländische konzerninterne Zulieferunternehmen ausgliedert werden. Häufig erfolgt die Ausgliederung, um für technisch weniger anspruchsvolle Abschnitte des Produktionsprozesses das niedrigere Lohnniveau des Auslands zu nutzen. Die Finanzverwaltung sieht diese konzerninternen Zulieferunternehmen häufig funktional als unselbständige Teile des Produktionsunternehmens an. Unter den dargestellten Voraussetzungen (siehe Seite 11: Tochtergesellschaft als Lohnveredler, Lohnfertiger oder Eigenfertiger) werden im Ergebnis Gewinn- und Verlust aus der Zulieferung im Wesentlichen dem Produktionsunternehmen zugeordnet.

Kontroll- und Koordinierungsleistungen

Kontroll- und Koordinierungszentren sind Einrichtungen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe, die die Tätigkeiten von abhängigen Unternehmen überwachen und/oder diese Tätigkeit koordinieren ohne aber die Funktion einer leitenden Holding auszuüben. Im Rahmen seiner Tätigkeit kann das Kontroll- und Koordinierungszentrum auch verwaltungsbezogene und sonstige Dienstleistungen erbringen, z.B. im Bereich des Rechnungswesens, der Datenverarbeitung, Einkauf, Planung und Forschung und Entwicklung. Die Umlage enthält zumeist auch einen Gewinnbestandteil.

Problematisch ist, dass Kontroll- und Koordinierungsleistungen sehr häufig mit der Ausübung der Gesellschafterstellung bei der Tochtergesellschaft in Bezug gebracht werden. Nicht selten besteht die Kontroll- und Koordinierungsleistung darin, bei der Tochtergesellschaft die Gesellschafterrechte wahrzunehmen. Wegen der Bezugnahme auf die Gesellschafterrechte können entsprechende Kosten, wie z.B. Reisekosten, Managementumlagen usw. üblicherweise auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden, d. h. entsprechende Aufwendungen mindern im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage. Nicht selten führt genau diese Frage, welcher Funktion entsprechende Kosten zuzurechnen sind, zu Auseinandersetzungen mit der ausländischen Finanzverwaltung, da die deutsche Finanzverwaltung regelmäßig versucht, entsprechende Reisekosten als operativen Aufwand der ausländischen Tochtergesellschaft und damit als nichtabzugsfähigen Betriebsaufwand in Deutschland zu behandeln.

Poolumlagen

Umlageverträge sind Verträge, durch die verbundene Unternehmen im gemeinsamen Interesse in einem Pool Leistungen erbringen bzw. erlangen. Da die Leistungen gemeinsam erbracht werden und somit kein Leistungsaustausch stattfindet, werden nur die Kosten ohne Gewinnzuschlag umgelegt. Die Merkmale eines Leistungspools sind:

- Die Leistungen müssen im Interesse der beteiligten Unternehmen erbracht werden,
- sie müssen für die teilnehmenden Unternehmen einen Vorteil erwarten lassen,
- sie erstrecken sich auf Hilfsfunktionen der beteiligten Unternehmen,
- sie bestehen aus einer Vielzahl von Einzelleistungen und werden zusammengefasst bewertet,
- sie können alle Leistungskategorien betreffen: Forschung und Entwicklung, Erwerb von Wirtschaftsgütern, verwaltungsbezogene und andere Leistungen,
- die Aufwendungen werden nach einem Schlüssel verteilt.

Finanzierungsleistungen

Die Höhe des Verrechnungspreises für Finanzierungsleistungen ergibt sich aus Kredithöhe und Laufzeit, Art und Zweck des Kredits, Sicherheiten und Kreditwürdigkeit, Währung, Wechselkursrisiko und Kurssicherungskosten.

Maßgebend sind die Verhältnisse des jeweiligen Kapitalmarktes.

Besonderheiten ergeben sich bei Forderungen aus laufenden Geschäftsbeziehungen (Kontokorrentverkehr). Sie brauchen nicht verzinst zu werden, wenn jeder der Vertragspartner zeitweise im Soll und Haben ist. Ebenso ist eine Zinslosigkeit aus betrieblichen Gründen möglich, wenn z.B. ein Produktionsunternehmen die Absatzfinanzierung des Vertriebsunternehmens übernimmt.

Wird ein unübliches Darlehen gewährt, z.B. ohne Sicherheiten bei fehlender Bonität, stellt zwar der Verlust der Darlehenssumme eine verdeckte Gewinnausschüttung beim Darlehensgeber dar, die Zinsen können aber beim Darlehensnehmer Betriebsausgaben sein. Aufwendungen aus Bürgschaften werden steuerlich nur anerkannt, wenn der Bürgende hierfür einen wirtschaftlichen Grund außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses hat. Die Bürgschaft kann entgeltlich (Bürgschaftsprovision) oder unentgeltlich (eigenes betriebliches Interesse) sein.

Lizenzen

Nach OECD-Diktion ist zwischen immateriellen Wirtschaftsgütern des Vertriebs, z.B. Warenzeichen, Symbole, Vertriebswege, Kundenliste, Know-how und immateriellen Wirtschaftsgütern, die nicht zum Vertrieb gehören, wie z.B. Patente, Produktionsverfahren usw. zu unterscheiden.

Die Angemessenheit der Höhe der marktüblichen Lizenzgebühren für immaterielle Wirtschaftsgüter wird in der Praxis üblicherweise anhand von branchentypischen Datensammlungen überprüft.

Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise

Gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation

Bis zum Jahr 2003 bestand für ein deutsches Unternehmen mit grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen grundsätzlich keine besondere Verpflichtung zur Aufzeichnung und Dokumentation dieser Leistungsbeziehung. Dies wurde auch durch eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Jahr 2001 ausdrücklich bestätigt.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung hat der deutsche Gesetzgeber eine Verpflichtung für international tätige Unternehmen aufgenommen, bei Lieferungen und Leistungen an/von nahe stehende/n Personen (Mutter- oder Tochtergesellschaften) die Grundsätze der angewandten Verrechnungspreismethoden zu dokumentieren. Hiernach hat ein Steuerpflichtiger über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen.

Die Aufzeichnungspflicht umfasst auch die „wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbeziehungen mit dem Nahestehenden“. Das Gesetz geht davon aus, dass diese Aufzeichnungen vom Steuerpflichtigen zeitnah erstellt werden, insbesondere bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen, wie z.B. dem Verzicht auf ein Darlehen, Sanierungsmaßnahmen, Kapitalerhöhungsmaßnahmen usw.

Diese Aufzeichnungen können zwar grundsätzlich nur im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung von der Finanzverwaltung verlangt werden. In Ausnahmefällen soll jedoch auch eine Vorlage außerhalb einer steuerlichen Außenprüfung möglich sein. Auf Anforderung sind die betreffenden Aufzeichnungen innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorzulegen. Eine Verlängerung dieser Frist ist nur in begründeten Einzelfällen möglich.

Konsequenzen im Falle der Nichteinhaltung der gesetzlichen Verpflichtung

Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger der Verpflichtung zur Aufzeichnung der Verrechnungspreismethode bzw. der Aufforderung zur Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation nicht nachkommt, sind drakonische Strafen vorgesehen. Werden also die verlangten Aufzeichnungen nicht vorgelegt, sind die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar oder wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige die verlangten Aufzeichnungen nicht rechtzeitig erstellt hat, so wird grundsätzlich unterstellt, dass die im Inland erklärten steuerpflichtigen Einkünfte zu niedrig sind, so dass die damit befasste Finanzbehörde die tatsächliche Höhe der Einkünfte schätzen kann.

Ausdrücklich wird darauf verwiesen, dass bei der Schätzung der zutreffenden Höhe der Einkünfte der vorhandene Beurteilungsrahmen „zu Lasten des Steuerpflichtigen“ ausgeschöpft werden kann.

Im Falle der Nichtvorlage entsprechender Aufzeichnungen kommt zu der Schätzung der (höheren) Bemessungsgrundlage ein Zuschlag von 5% bis 10% dieses geschätzten Mehrbetrags der Einkünfte, mindestens aber € 5.000, hinzu. Zusätzlich kann ein Verspätungszuschlag anfallen.

Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen beträgt der Zuschlag mindestens € 100 für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, maximal jedoch € 1 Mio. je Veranlagungszeitraum. Bei der Bemessung des Zuschlags wird der Finanzbehörde ein Ermessensspielraum eingeräumt. Es sind dabei die vom Steuerpflichtigen vermeintlich erzielten Vorteile und im Falle der Fristüberschreitung auch ihre Dauer zu berücksichtigen.

Aus alledem folgt, dass die gesetzliche Verpflichtung zur Aufzeichnung von angewandten Verrechnungspreismethoden von den betroffenen Steuerpflichtigen außerordentlich ernst zu nehmen ist, auch wenn die Art und der Umfang dieser Aufzeichnungen noch nicht eindeutig geklärt sind. Die Finanzverwaltung hat ihre Sicht in der sogenannten Gewinnaufzeichnungsverordnung konkretisiert.

Die noch immer verbliebenen Zweifelsfragen sind in einem weiteren BMF-Schreiben im Einzelnen behandelt worden, so dass ein umfangreiches Datenmaterial vorliegt, wie sich zumindest die Finanzverwaltung die „richtige“ Aufzeichnung von Verrechnungspreisen vorstellt. Allein durch den Umfang der Ausführungen wird der Eindruck vermittelt, als ob vorrangig Probleme behandelt werden, die ausschließlich für Großunternehmen gelten. Sehr viele mittelständische Unternehmen schrecken daher davor zurück, die erhebliche Mehrarbeit in Angriff zu nehmen und führen letztlich keinerlei Aufzeichnungen. Dies ist allerdings insofern problematisch, als die gesetzliche Aufzeichnungspflicht für alle Unternehmen gilt, also auch für den Mittelstand. Es ist deshalb dringend zu empfehlen, der gesetzlichen Verpflichtung grundsätzlich rechtzeitig nachzukommen, auch wenn dies entsprechend der Eigenart des Unternehmens lediglich im eingeschränkten Umfang erfolgt.

Praktische Vorgehensweise beim Aufbau einer Dokumentation

Analyse des Ist-Zustandes

Der Aufbau einer Dokumentation für die angewandten Verrechnungspreismethoden sollte mit einer Analyse beginnen, welche Leistungsbeziehungen innerhalb eines Konzerns bestehen. Einen guten Anhaltspunkt für die bestehenden Leistungsbeziehungen bieten die Unterlagen, die im Rahmen der jährlichen Konsolidierungsarbeiten erstellt worden sind. Auch bei der Erfolgskonsolidierung innerhalb eines Konzerns müssen die bestehenden Lieferungs- und Leistungsbeziehungen erfasst und dokumentiert werden.

Im nächsten Schritt sollte analysiert werden, welche Verrechnungspreismethoden innerhalb eines Konzerns für die unterschiedlichen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen in der Vergangenheit angewandt worden sind bzw. weshalb diese gewählt wurden. Nicht selten ist bei dieser Analyse festzustellen, dass für gleichartige Lieferungs- oder Leistungsbeziehungen innerhalb eines Konzerns ganz unterschiedliche Verrechnungspreismethoden angewendet werden, jeweils mit ganz unterschiedlicher Begründung der verantwortlichen Mitarbeiter.

Generell gilt zwar der Grundsatz, dass die gängigen Verrechnungspreismethoden gleichrangig sind. Wenn vergleichbare Lieferungen und Leistungen innerhalb eines Konzerns nach einer unterschiedlichen Methodik abgerechnet werden, besteht aber ein Rechtfertigungs- und Erklärungszwang. Es können sich hier Ansatzpunkte für die mögliche Kritik eines Finanzbeamten ergeben, insbesondere dann, wenn sich aus den unterschiedlichen Verrechnungspreismethoden für den deutschen Staat ein unterschiedlich hohes Steuersubstrat ergibt. Es sollte deshalb darauf geachtet werden, dass gleichartige Lieferungs- und Leistungsbeziehungen innerhalb eines Konzerns grundsätzlich nach derselben Methodik abgerechnet werden. Die Entscheidungsgründe können wiederum bei der Dokumentation der Verrechnungspreismethodik verwendet werden.

Die Neufestsetzung einer Verrechnungspreismethode für Lieferungs- und Leistungsbeziehungen innerhalb des Konzerns kann naturgemäß nur zukunftsgerichtet sein. Die Festlegung von Verrechnungspreisen für Lieferungen oder Leistungen ist Bestandteil des Vertragsverhältnisses zwischen den beiden Vertragsparteien und kann damit nicht rückwirkend geändert werden, auch wenn beispielsweise keine formelle schriftliche Vereinbarung hierüber besteht. Eine rückwirkende Änderung dieser Vertragsvereinbarung würde den Beweis dafür liefern, dass die entsprechende Vertragsänderung auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, sodass der mit der Änderung benachteiligte Fiskus wiederum Ansatzpunkte dafür hätte, die Änderung nicht anzuerkennen, auch wenn diese schlüssig aus einer bestimmten Verrechnungspreismethodik abgeleitet ist.

Analyse der Wertschöpfungskette

Ab dem Jahr 2004 besteht die Verpflichtung, die Lieferungs- und Leistungsbeziehungen innerhalb eines Konzerns zu dokumentieren, insbesondere auch die gewählten Verrechnungspreismethoden.

Bestandteil jeder Überlegung zur Neufestsetzung einer Verrechnungspreismethode sollte eine klare Analyse über die Leistungsbeiträge und anteilige Wertschöpfung sein, die die beteiligten Unternehmen erbringen. Diese können beispielsweise bei einem Produktionsunternehmen folgendermaßen gegliedert werden:

Entwicklung des Produkts

- Forschung und Entwicklung, Grundlagenforschung, Produktentwicklung, Fertigungs-Know-how/Patententwicklung

Produktionsprozess

- Materialbeschaffung, Fertigung
- Produktion von Halbfertigerzeugnissen, Rohstoffveredelung und Weiterverarbeitung
- Veredelungsprozess in weiteren Bearbeitungsschritten, Qualitätssicherung usw.

Vertrieb

- Art des Vertriebs
- Kundenbeziehungen, Werbung und Marketing
- Lagerhaltung
- Auslieferung/Versand/Montageleistungen
- Reklamationsbearbeitung/Service usw.

Die bestehende Wertschöpfungskette sollte sorgfältig und wertneutral daraufhin untersucht werden, wie sich der Gesamtbeitrag für das Unternehmen auf die einzelnen Elemente verteilt. Das Ergebnis dieser Überlegung kann wiederum als gute Grundlage für die Entscheidung für die eine oder andere Verrechnungspreismethode dienen, je nachdem, welche Leistungsbeziehung innerhalb der Kette betroffen ist.

Als Ergebnis dieser Risiko- und Funktionsanalyse können zum einen Rückschlüsse auf die sinnvollerweise anzuwendende Verrechnungspreismethodik gezogen werden, zum anderen auf die angewandten Parameter. Obliegt beispielsweise einer Vertriebsgesellschaft auch die Lagerhaltung für die Produkte und auch das Inkassorisiko, muss ihr eine höhere Marge verbleiben als bei einer Vertriebsgesellschaft, die weder Lagerhaltung betreibt noch ein Forderungsausfallrisiko trägt.

Beruht der Erfolg des Unternehmens ganz wesentlich auf dem zugrunde liegenden Patent oder Produktions-Know-how, ist es angebracht, den größten Teil der Wertschöpfung dieser Stufe zuzurechnen. Entsteht demgegenüber der wesentliche Teil der Wertschöpfung aus dem Vertriebsbereich, ist es angebracht, auf dieser Stufe einen größeren Anteil des Ertrages zu generieren.

Verrechnungspreisdokumentation

Wie bereits erwähnt, hat die Finanzverwaltung in umfangreichen BMF-Schreiben ihre Wünsche und Vorstellungen zu dem Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation niedergelegt. Diese BMF-Schreiben sind außerordentlich detailliert. Nicht selten hat dies dazu geführt, dass die Unternehmen vor diesem zusätzlichen Verwaltungsaufwand zurückschreckten und die erforderlichen Arbeiten noch nicht in Angriff genommen haben. Auch wenn angesichts des Volumens der Verwaltungsanweisungen Zweifel bestehen sollten, eine Verrechnungspreisdokumentation in dem erforderlichen Detaillierungsgrad überhaupt darstellen zu können, sollten diese Arbeiten in jedem Fall begonnen werden. Auch wenn in späteren Schritten, eventuell auch infolge der Diskussion mit der Finanzverwaltung, weitere Arbeiten und/oder Detaillierungen vorgenommen werden müssen.

Die Dokumentation der Verrechnungspreise könnte folgende Grundstruktur haben:

Allgemeine Angaben über den Konzern

- Konzernstruktur/Organigramm
Verrechnungspreisrichtlinien/
Verrechnungspreisgrundsätze
- Kostenumlageverträge
- Patronatserklärungen zugunsten ausländischer Gesellschaften

Allgemeine Informationen über bestehende Lieferungs- und Leistungsbeziehungen

- Zusammenstellung der Werte aller Lieferungs- und Leistungsbeziehungen innerhalb des Konzerns im Verlauf des Geschäftsjahres
- Funktions- und Risikoanalyse der bestehenden Lieferungs- und Leistungsbeziehungen
- Jahresabschlüsse der ausländischen Mutter- bzw. Tochtergesellschaften
- Darstellung/Erfassung von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen

Einzelfallbezogene Darstellung unter Beteiligung des deutschen Unternehmens

- Angewandte Verrechnungspreismethodik
- Begründung für die Verrechnungspreismethodik
- Begründung für die gewählten Wertparameter (z.B. Höhe eines Gewinnaufschlags)
- Vergleichspreise (intern und extern)
- Jeweilige Kalkulationsgrundlagen/
Margenanalyse (produktgruppenbezogen)

Eine Verrechnungspreisdokumentation sollte sinnvollerweise für jedes Geschäftsjahr erstellt werden, da sich der Konzernaufbau bzw. die Lieferungs- und Leistungsbeziehungen innerhalb des Konzerns verändern können. Wird für jedes Geschäftsjahr eine Verrechnungspreisdokumentation erstellt, wiederholt sich ein Großteil der Angaben. Die Dokumentation kann dann standardisiert werden und beispielsweise parallel zu den jährlichen Arbeiten für den Konzernabschluss vorgenommen werden.

Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer, die den Endverbraucher als Leistungsempfänger von Gütern und Dienstleistungen belastet. Unternehmer sind, mit Ausnahme derjenigen, die steuerfreie Leistungen erbringen (z.B. Krankenhäuser, Versicherungen, Banken), durch die Umsatzsteuer wirtschaftlich in der Regel nicht belastet, weil sie die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer vom Finanzamt erstattet bekommen. Eine wirtschaftliche Belastung kann aber im Wettbewerb entstehen, wenn die Belastung durch die Umsatzsteuer, wie z.B. die sich zum 1.1.2007 ergebende Umsatzsteuererhöhung, nicht durch höhere Preise an die Verbraucher weitergegeben werden kann.

Auch wenn keine wirtschaftliche Belastung besteht, so führt der Aufwand in Zusammenhang mit der Verwaltung der Umsatzsteuer und der Beachtung der umfangreichen und sehr komplizierten Formalien im Auslandsverkehr bei der Umsatzsteuer zu einem erheblichen Arbeitsumfang bei den Unternehmen und auch zu Haftungsrisiken für den Fall, dass umsatzsteuerliche Regelungen nicht ordnungsgemäß eingehalten werden.

Umsatzsteuer bei grenzüberschreitenden Direktgeschäften

Lieferungen über die Grenze

Liefert der deutsche Unternehmer Gegenstände direkt an andere Unternehmer im Ausland, so sind diese Lieferungen im Inland in der Regel von der Umsatzsteuer befreit. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung liegen nur dann vor, wenn ein so genannter Ausfuhrbelegnachweis und ein Buchnachweis darüber geführt werden, dass der Liefergegenstand tatsächlich ins Ausland gelangt ist. Um den Belegnachweis kümmert sich in der Regel die mit der Versendung der Gegenstände beauftragte Spedition. Es ist darauf zu achten, dass die

Belege zeitnah vorliegen. Der Buchnachweis muss bei Lieferungen innerhalb der EU zwingend die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) des EU-Abnehmers enthalten.

Die relativ übersichtliche umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen an einen anderen Unternehmer im Ausland kann nicht auf die Lieferung an eine ausländische natürliche Person übertragen werden. Hier können sich je nach Empfängerland, Umsatzhöhe und Umsatzart Besonderheiten ergeben, insbesondere dann, wenn die Lieferung auf der Grundlage einer Internettransaktion abgewickelt wird. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen in diesen Fällen sind einzelfallbezogen zu überprüfen. Eine generelle Aussage hierzu ist nicht möglich.

Leistungen über die Grenze

Erbringt der Unternehmer sonstige Leistungen (Dienstleistungen) über die Grenze an Empfänger im Ausland, so muss sorgfältig unterschieden werden. Werden Beratungsleistungen oder Leistungen von Freiberuflern erbracht, so liegt der Ort der Leistung und damit die Steuerpflicht regelmäßig im Ausland. Es ist je nach Lage des Falls entweder eine Nettorechnung auszustellen oder die ausländische Umsatzsteuer zu berechnen. Handelt es sich bei dem Empfänger um einen Unternehmer im EU-Ausland, so ist in der Regel eine Nettorechnung auszustellen; der Leistungsempfänger muss die Umsatzsteuerung der Leistung durchführen (Steuerabzugsverfahren/Reverse-Charge-Verfahren).

Werden Leistungen an ausländische Empfänger an (beweglichen) Gegenständen in Deutschland erbracht, kann es sich um eine in Deutschland steuerpflichtige Leistung handeln; hier muss abgeklärt werden, ob Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist oder der Empfänger das Steuerabzugsverfahren selbst durchführen muss. Beispiele dafür sind etwa Leistungen, die üb-

licherweise im Gefolge von Beförderungsleistungen auftreten, wie Umschlag und Lagerung sowie Reparaturen an beweglichen Gegenständen.

Sonderregelungen gelten z.B. für Vermittlungsleistungen, die ein Unternehmer für Lieferungen eines anderen Unternehmers ins EU-Ausland oder umgekehrt vom EU-Ausland an einen deutschen Unternehmer erbringt. Die Vermittlungsleistung wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Verwendet der Leistungsempfänger dem Vermittler gegenüber eine ihm in einem anderen EU-Staat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, gilt die Vermittlung als in diesem Staat ausgeführt.

Wenn der Empfänger eine im Gemeinschaftsgebiet der EU ansässige Privatperson ist, dann ist die Leistung regelmäßig in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Die hier beschriebenen Fälle stellen lediglich einen Auszug aus den im Umsatzsteuergesetz geregelten Leistungen dar. Der umsatzsteuerliche Leistungsort muss im Einzelfall genau bestimmt werden, da sich die Besteuerung der Leistung im Ausland oder in Deutschland und auch die Rechnungslegung nach dem Leistungsort richten.

Umsatzsteuer bei Betriebsstätten und Warenlager im Ausland

Unterhält das Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland, so ist diese umsatzsteuerlich Teil des Unternehmens. Umsätze zwischen der Betriebsstätte im Ausland und dem Unternehmen im Inland sind grundsätzlich umsatzsteuerlich unbeachtliche Vorgänge innerhalb des Unternehmens.

Unternehmen können im Ausland bei einem Weiterverarbeiter oder Händler ein Warenlager unterhalten. Umsatzsteuerlich können verschiedene Liefervorgänge wie beispielsweise das Verbringen ins Ausland, die Lieferung an den Kunden durch dessen Entnahmen vom Lager, das Zurückverbringen unverkäuflicher Ware oder ein Austausch mangelhafter Ware Bedeutung erlangen.

Das unternehmensinterne Verbringen der Waren in ein Lager in einem Mitgliedstaat der EU gilt als steuerfreie

innergemeinschaftliche Lieferung im Inland und regelmäßig als steuerpflichtiger, anzumeldender innergemeinschaftlicher Erwerb im Ausland. Der Unternehmer kann die Erwerbsteuer als Vorsteuer abziehen. Er muss sich in dem Staat, in dem er das Warenlager unterhält, beim zuständigen Finanzamt registrieren lassen und Steueranmeldungen abgeben. In einigen Mitgliedstaaten bestehen Vereinfachungsregelungen durch die eine Registrierung im Ausland vermieden werden kann, etwa für das innergemeinschaftliche Kommissionsgeschäft. Voraussetzung hierfür ist, dass der Unternehmer der deutschen Steuerverwaltung die Inanspruchnahme der Vereinfachung mitteilt.

Das Verbringen der Waren in ein Lager außerhalb der EU löst in der Regel in dem ausländischen Staat Einfuhrumsatzsteuer aus, die nach den dort geltenden Regeln unter Umständen erstattet werden kann.

Umsatzsteuer bei Leistungen innerhalb der Gruppe (Mutter – Tochtergesellschaften) über die Grenze

Leistungen innerhalb einer Gruppe im Inland unterliegen nicht der Umsatzsteuer, wenn eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt. Die Regeln der Organschaft zwischen Unternehmensgesellschaften sind auf das Inland beschränkt.

Leistungen der Mutter an die ausländische Tochtergesellschaft werden umsatzsteuerlich wie grenzüberschreitende Direktgeschäfte (siehe Seite 6) an einen Unternehmer im Ausland behandelt. Lieferungen sind im Inland grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Verbringt die Mutter einen Gegenstand zur Nutzung durch die Tochtergesellschaft – ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung – in das übrige Gemeinschaftsgebiet, so gilt auch dies als Lieferung gegen Entgelt.

Werden Lieferungen hingegen von der im Gemeinschaftsgebiet der EU ansässigen Tochter an die Mutter erbracht, so sind diese regelmäßig als innergemeinschaftlicher Erwerb von der Mutter zu versteuern. Ist der Sitz der Tochtergesellschaft im übrigen Ausland, so ist die Mutter nur in gesetzlich geregelten Fällen der

Steuerschuldnerschaft, insbesondere bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen, verpflichtet, die Umsatzsteuer zu entrichten. Darüber hinaus kann Einfuhrumsatzsteuer bei der Lieferung von Gütern aus dem Drittlandsgebiet über die Grenze entstehen. Die Einfuhrumsatzsteuer ist von dem Unternehmer zu tragen, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht an den eingeführten Gegenständen hat.

Vergütung ausländischer Umsatzsteuer

Werden einem Unternehmer, der in dem jeweiligen Mitgliedstaat keine Betriebsstätte unterhält und keine Voranmeldungen abgeben muss, ausländische Umsatzsteuern in Rechnung gestellt, so ist die Erstattung dieser Umsatzsteuern im so genannten Vergütungsverfahren möglich. In der Praxis betrifft das regelmäßig

Reisekosten, die Teilnahme an Messen und Weiterbildungsveranstaltungen und damit zusammenhängende Aufwendungen. Die Erstattungsfähigkeit ausländischer Vorsteuern richtet sich ebenfalls nach den jeweiligen nationalen Regeln.

Dieses Vergütungsverfahren ist im Regelfall streng formalisiert. Die entsprechenden Vordrucke sind bei der ausländischen Finanzverwaltung zu beziehen, auszufüllen und mit den Originalbelegen und dem Originalnachweis, dass man als Unternehmer in Deutschland registriert ist, zu retournieren. Der Vergütungsantrag muss bis zum 30. Juni des Folgejahres bei der jeweiligen Vergütungsstelle einlangen.

Hilfestellung können Sie auch bei uns erhalten, wir verfügen aufgrund unserer EDV-Software über die entsprechenden Formulare und Ausfüllhilfen.

Verhülsdonk

Wirtschaftsprüfung Steuerberatung

Herausgeber: Verhülsdonk & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
Cecilienallee 5, 40474 Düsseldorf

Verhülsdonk & Partner

Berlin	Tel: +49 (0)30 25 49 01 0	Fax: +49 (0)30 25 49 01 12	berlin@verhuelsdonk.de
Chemnitz	Tel: +49 (0)371 38 38 10	Fax: +49 (0)371 30 60 39	chemnitz@verhuelsdonk.de
Dresden	Tel: +49 (0)351 81 18 03 0	Fax: +49 (0)351 81 18 04 0	dresden@verhuelsdonk.de
Düsseldorf	Tel: +49 (0)211 60 05 54 00	Fax: +49 (0)211 60 05 54 90	duesseldorf@verhuelsdonk.de
Hamburg	Tel: +49 (0)40 35 52 80 98 0	Fax: +49 (0)40 35 52 80 98 8	hamburg@verhuelsdonk.de
Iserlohn	Tel: +49 (0)2371 82 47 17	Fax: +49 (0)2371 82 47 47	iserlohn@verhuelsdonk.de
Koblenz	Tel: +49 (0)261 30 42 80	Fax: +49 (0)261 30 42 81 88	koblenz@verhuelsdonk.de
Köln	Tel: +49 (0)221 20 70 00	Fax: +49 (0)221 20 70 02 2	koeln@verhuelsdonk.de
Krefeld	Tel: +49 (0)2151 85 39 0	Fax: +49 (0)2151 85 39 39	krefeld@verhuelsdonk.de
Leipzig	Tel: +49 (0)341 23 06 66 7	Fax: +49 (0)341 23 06 66 8	leipzig@verhuelsdonk.de
Rostock	Tel: +49 (0)381 24 23 52 1	Fax: +49 (0)381 24 23 52 2	rostock@verhuelsdonk.de

www.verhuelsdonk.de