

Neue OECD-Grundsätze für die Einkunftsabgrenzung bei Betriebstätten

Dr. Michael Schmidt, Partner, Rechtsanwalt, Steuerberater

Sebastian Pawlita, Rechtsanwalt, Steuerberater

Die OECD hat die Kriterien zur Aufteilung von Gewinnen zwischen Stammhaus und Betriebstätte geändert wegen der international unterschiedlichen Auslegung des Art. 7 des OECD-Musterabkommens („**OECD-MA**“) – einer Vorlage für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen („**DBA**“). Dieser Artikel regelt das Besteuerungsrecht für Betriebstättengewinne und wird nun analog den Regeln für verbundene Unternehmen ausgestaltet. Die für Steuerzwecke fingierten „Leistungsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebstätte sollen wie bei Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Drittvergleich entsprechen. Hierzu hat die OECD im Jahr 2008 den Musterkommentar zu Art. 7 OECD-MA („**MK-2008 zu Art. 7**“)¹ neu gefasst. Außerdem wird gegenwärtig auf OECD-Ebene der Entwurf eines neuen Art. 7 OECD-MA („**Art. 7 MA-E**“) und der dazugehörigen Musterkommentierung („**MK-E zu Art. 7**“) diskutiert.² MK-2008 zu Art. 7 gilt für alle bestehenden DBA auf der Grundlage des OECD-MA, während der Entwurf des neuen Art. 7 MA-E nebst der dazu gehörigen Kommentierung nur für künftig neu abzuschließende DBA gelten wird.

Über den neuen Musterkommentar zu Art. 7 fließt das neue OECD-Verständnis bereits jetzt in die Auslegung des gegenwärtigen Art. 7 OECD-MA ein. Die Grenze zieht die OECD dort, wo sich das neue Verständnis nicht mehr mit dem Wortlaut des gegenwärtigen Art. 7 OECD-MA vereinbaren lässt.

Die deutsche Finanzverwaltung wendet dem Vernehmen nach den neuen OECD-Ansatz auf die Aufteilung der Gewinne zwischen Betriebstätten und Stammhäusern an, auch wenn die Betriebstätte in einem Land liegt, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Diese neuen Entwicklungen sind daher für alle in Deutschland ansässigen Unternehmen interessant, die Betriebstätten im Ausland nutzen. Gleichmaßen sind im Ausland ansässige Unternehmen betroffen, die über eine Betriebstätte in Deutschland tätig sind.

Eine Betriebstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA – und damit regelmäßig auch i.S.d. jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens („**DBA-Betriebstätte**“) – wird entweder (1) durch eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, oder (2) durch einen sog. abhängigen Vertreter begründet, der zum Abschluss von Verträgen für das Unternehmen bevollmächtigt ist und diese Vollmacht

¹ „2008 Update to the Model Tax Convention“ vom 18. Juli 2008; <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>

² „Revised Discussion Draft of a New Article 7 of the OECD Model Tax Convention“ vom 24. November 2009; <http://www.oecd.org/dataoecd/30/52/44104593.pdf>.

regelmäßig ausübt. Soweit Gewinne der Betriebstätte zugeordnet werden können, hat gemäß dem OECD-MA und den diesem Standard folgenden jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen der Staat, in dem die Betriebstätte belegen ist (sog. Betriebstättenstaat), das Besteuerungsrecht. Ist der Unternehmer in dem anderen Staat ansässig (sog. Ansässigkeitsstaat), muss dieser Staat die Doppelbesteuerung vermeiden. Dies geschieht entweder dadurch, dass der Ansässigkeitsstaat das Betriebstättenergebnis von der Steuerbemessungsgrundlage ausnimmt (sog. Freistellungsmethode) oder die auf das Betriebstättenergebnis entfallende ausländische Steuer auf die inländische Steuer anrechnet (sog. Anrechnungsmethode). Deutschland wendet im Regelfall die Freistellungsmethode auf Betriebstätteneinkünfte an.

Unterhält ein Unternehmen in einem anderen Land eine DBA-Betriebstätte, stellt sich deshalb die Frage, wie das Besteuerungsrecht für das Gesamtergebnis des Einheitsunternehmens auf das Stammhaus und die DBA-Betriebstätte aufgeteilt wird. Hierzu findet seit mehreren Jahren eine Diskussion auf Ebene der OECD statt, die nun in eine Änderung des Musterkommentars zu Art. 7 OECD (MK-2008 zu Art. 7) und einen neuen Entwurf des Art. 7 OECD-MA nebst dazugehöriger Musterkommentierung (Art. 7 MA-E und MK-E zu Art. 7) gemündet hat. Im Folgenden sollen daher die wesentlichen Eckpunkte des neuen OECD-Verständnisses der Betriebstättenbesteuerung erläutert werden.

Das traditionelle OECD-Verständnis folgte dem sog. „Relevant Business Activity“-Ansatz. Danach gelten Betriebstätten steuerlich nur eingeschränkt als selbständiges Gewinnzuordnungssubjekt. Während bei der für den Außenerfolg des Gesamtunternehmens abgrenzbaren und der DBA-Betriebstätte zuzuordnenden Übertragung von Wirtschaftsgütern und der Erbringung von Dienstleistungen zwischen Stammhaus und DBA-Betriebstätte grundsätzlich eine Verrechnung mit Gewinnaufschlag erfolgte, werden bloße für den Außenerfolg nicht abgrenzbare Innentransaktionen nur im Wege der Aufwandsverrechnung ohne Gewinnaufschlag berücksichtigt.

Der neue OECD-Ansatz folgt dem sog. „Functionally Separate Entity“-Ansatz. Danach gelten Betriebstätten steuerlich uneingeschränkt als selbständiges, einer Tochterkapitalgesellschaft vergleichbares Gewinnzuordnungssubjekt. Die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und DBA-Betriebstätte erfolgt wie bei verbundenen Unternehmen in einem ersten Schritt gemäß einer Funktions- und Risikoanalyse. Diese Analyse basiert auf der Ermittlung der sog. „People Functions“ der Mitarbeiter, die für das Stammhaus bzw. die DBA-Betriebstätte tätig sind und deren Funktion für die Tätigkeit des Stammhauses bzw. der Betriebstätte relevant ist. In einem zweiten Schritt sind die nach dieser Funktions- und Risikoanalyse der DBA-Betriebstätte bzw. dem Stammhaus zuzuordnenden Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen ungeachtet der Abgrenzbarkeit für den Außenerfolg des Unternehmens nach Fremdvergleichsgesichtspunkten

zu bewerten. Im Ergebnis werden damit die für verbundene Unternehmen geltenden OECD-Verrechnungspreisgrundsätze nun analog auch auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und DBA-Betriebstätte angewandt. Dies erfordert eine deutlich intensivere Beschäftigung mit den im Stammhaus und der DBA-Betriebstätte ausgeübten Funktionen, den getragenen Risiken und den eingesetzten Produktionsmitteln. Die Leistungsbeziehungen (sog. „Dealings“) zwischen Stammhaus und DBA-Betriebstätte können mangels vertraglicher Leistungsbeziehungen nur anhand der Buchhaltung und äußerer Umstände hergeleitet werden. Eine sorgfältige Dokumentation ist daher künftig in Betriebstätten-Fällen noch wichtiger als bei verbundenen Unternehmen.

Änderungen zur bisherigen Praxis ergeben sich unter anderem in den folgenden Bereichen:

- Betriebstätte ohne „People Functions“
- Montagebetriebstätte
- Überführung von Wirtschaftsgütern
- Zuordnung und Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern
- Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte
- Gewinnabgrenzung nach der indirekten Methode
- Preisfindung für „Leistungsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebstätte
- Dokumentationspflichten

1. **Betriebstätte ohne „People Functions“**

Betreibt ein Unternehmen in Staat A einen Server in Staat B und ist dort kein Personal tätig, kann B nach dem „Functionally Separate Entity“-Ansatz mangels einer „People Function“ dem Server keinen Gewinn oder Verlust zuordnen. Das Ergebnis ist vollständig in A steuerlich zu erfassen, selbst wenn der Server als DBA-Betriebstätte gilt (Ziff. 18 MK-2008 zu Art. 7).

Ähnliches gilt für eine Pipeline und andere technischen Einrichtungen, die kein Personal vor Ort benötigen.

2. **Montagebetriebstätte**

Beispiel:

Das in Staat A ansässige Unternehmen U liefert einem Kunden eine Fertigungsstraße zur Produktion von Gipsplatten schlüsselfertig in den Staat B. Die Anlage wird von Angestellten des U vor Ort im Laufe von 13 Monaten zusammengebaut und getestet. Planung,

Engineering und Lieferung der Anlagenkomponenten haben Angestellte des U in dessen Stammhaus in A verantwortlich betreut. Angestellte des Stammhauses leiten auch – unter Zuhilfenahme moderner Kommunikationsmittel – von A aus die Montage. Die Angestellten des U vor Ort in B montieren die Fertigungsstraße gemäß den genauen Anweisungen der Mitarbeiter des U in A.

Montagebetriebsstätten werden als DBA-Betriebsstätte qualifiziert, wenn sie eine gewisse Dauer überschreiten. Fraglich ist nun, welche Gewinne/Verluste dieser DBA-Betriebsstätte anhand der nun anzustellenden Funktions- und Risikoanalyse zugewiesen werden können. Maßgebend hierfür ist die Analyse der „People Functions“ des für die Montagebetriebsstätte tätigen Personals des Unternehmens.

U unterhält eine DBA-Betriebsstätte in B, da die Montage eine Dauer von 12 Monaten überschreitet (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA). Die Betriebsstätte in B trägt lediglich das Risiko, die Anweisungen des Stammhauses in A hinsichtlich des Zusammenbaus der gelieferten Anlagenteile ordnungsgemäß umzusetzen. Alle anderen Funktionen (Planung, Engineering, Lieferung der Komponenten, Montageleitung) werden durch Angestellte des Stammhauses in A ausgeübt, das dementsprechend auch die damit zusammenhängenden Risiken trägt. Dementsprechend gering ist der Anteil am Gewinn des U, der in B besteuert werden kann (Ziff. 23 ff. MK-2008 zu Art. 7).

3. Überführung von Wirtschaftsgütern

Beispiel:

Das in Staat A ansässige Unternehmen U stellt Messgeräte zum Stückpreis von EUR 80 her. Die sog. Wiederverkaufspreismethode ergibt einen Verrechnungspreis von EUR 120 pro Stück. U liefert 1.000 Messgeräte an seine Betriebsstätte in Staat B, die sie zu einem Stückpreis von EUR 150 verkaufen soll. Der Staat A stellt die Betriebstätteneinkünfte aus dem Staat B frei.

Der neue OECD-Ansatz, Stammhaus und Betriebsstätte wie zwei selbständige Unternehmen zu betrachten, fingiert einen Rechtsträgerwechsel, der zur Aufdeckung der bis zur Überführung des Wirtschaftsguts in die DBA-Betriebsstätte entstandenen stillen Reserven führt. Nach dieser Auffassung muss U in A einen fiktiven Gewinn i.H.v. $(EUR\ 120 \cdot EUR\ 80) \times 1.000 = EUR\ 40.000$ versteuern, obwohl sich ein derartiger Gewinn nicht realisiert hat. Ob dieser Gewinn im Zeitpunkt der Überführung oder später zu versteuern ist, obliegt nach dem OECD-Ansatz der jeweiligen nationalen Gesetzgebung.

Dieses Ergebnis entsprach schon bisher dem Verständnis der OECD, auf Lieferungen von Wirtschaftsgütern zwischen Unternehmensteilen den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden (Ziff. 21 MK-2008 zu Art. 7, früher: Ziff. 15). Die deutsche Finanzverwaltung folgte dieser Auffassung (Betriebsstättenerrlass, BStBl I 1999, 1076 i.d.F. BStBl I 2009, 888, Tz. 2.6.1.) und besteuerte grundsätzlich im Zeitpunkt der Überführung die stillen Reserven unter Zugrundelegung des Fremdvergleichspreises.

Um die Verwaltungsauffassung gesetzlich abzusichern, fügte der Gesetzgeber im Rahmen des SEStEG zum 1. Januar 2006 einen Passus in das Einkommen- und das Körperschaftsteuergesetz (§§ 4 Abs. 1 S. 3, 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 2. Alt. EStG, 12 Abs. 1 KStG) ein, nach dem die Überführung eines Wirtschaftsguts zur steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven führt, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung des Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Es ist aber sehr fraglich, ob diese gesetzliche Regelung, wie von der deutschen Finanzverwaltung angenommen, die steuerpflichtige Aufdeckung der bis zum Überführungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven der Messgeräte in die Betriebsstätte in B in Deutschland rechtfertigt. Nach der BFH-Entscheidung vom 17. Juli 2008 (BStBl II 2009, 464) wird – anders als von der Finanzverwaltung angenommen – das Besteuerungsrecht des Staates A durch Überführung eines Wirtschaftsguts in eine Freistellungs-Betriebsstätte gerade nicht ausgeschlossen oder beschränkt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass A abkommensrechtlich nicht daran gehindert sei, die während der tatsächlichen Zuordnung der Messgeräte zur Betriebsstätte in A entstandenen stillen Reserven zu besteuern. Die Verwaltung akzeptiert die BFH-Entscheidung nicht (Nichtanwendungserlass, BStBl I 2009, 671).

Die BFH-Entscheidung erging zur Rechtslage vor dem 1. Januar 2006. Es sprechen aber gute Argumente dafür, dass auf der Grundlage dieser Entscheidung auch die mit dem SEStEG eingeführten gesetzlichen Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und des § 12 Abs. 1 KStG regelmäßig ins Leere laufen, da nach dem Verständnis des BFH durch die Verbringung in eine ausländische Betriebsstätte das deutsche Besteuerungsrecht gemäß den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts gerade nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Es fehlt damit zumindest gegenwärtig wohl immer noch an einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage für die Besteuerung der stillen Reserven von Wirtschaftsgütern, die in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden. Der OECD-Ansatz, wonach Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmensteilen fingiert und beim Transfer von Wirtschaftsgütern im Gesamtunternehmen deren bis zur Überführung des Wirtschaftsguts in die DBA-Betriebsstätte entstandenen stillen Reserven besteuert

werden können, ändert daran nichts. Das OECD-Musterabkommen gewährt ein Besteuerungsrecht, das aber durch § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und des § 12 Abs. 1 KStG wohl unverändert nicht genutzt wird.

Wenn das Unternehmen U in Deutschland ansässig ist, sollte es Rechtsmittel gegen den deutschen Steuerbescheid prüfen. Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung bleibt abzuwarten.

4. Zuordnung und Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern

Beispiel:

Das Unternehmen U im Staat A besitzt Patente für die Produktion, die es auch an Dritte lizenziert. U hat eine Betriebsstätte im Staat B für die Produktion errichtet. Hierfür werden die Patente benötigt, die der Betriebsstätte ausweislich der Buchhaltung zugeordnet sind.

Die OECD vertritt unverändert (noch) die Auffassung, dass ein Patent keinem bestimmten Unternehmensteil zugeordnet werden könne (Ziff. 34 MK-2008 zu Art. 7). Es sollen nur die Kosten der Entwicklung, des Erwerbs und der Aufrechterhaltung des immateriellen Wirtschaftsguts ohne Gewinnaufschlag der Betriebsstätte (gfls. anteilig) belastet werden. In ihren Entwürfen (Art. 7 MA-E und MK-E zu Art. 7) setzt die OECD aber künftig konsequent ihren Ansatz um, Stammhaus und DBA-Betriebsstätte wie zwei selbständige Unternehmen zu behandeln. Danach sollen (auch) Patente demjenigen Unternehmensteil zugeordnet werden, der die entsprechenden „People Functions“ ausübt.³ Dies wäre im Beispielfall die Betriebsstätte in B, da dort die Patente verwaltet werden.

Die deutsche Finanzverwaltung geht (bisher) davon aus, dass die Patente grundsätzlich dem Stammhaus in A wegen dessen „Zentralfunktion“ zugeordnet werden müssen, es sei denn, die Patente werden ausschließlich oder überwiegend durch die Betriebsstätte genutzt und verwertet (Betriebsstättenerlass, BStBl I 1999, 1076 i.d.F. BStBl I 2009, 888, Tz. 2.4.). Diese grundsätzliche Zuordnung der Patente zum Stammhaus wird von Rechtsprechung und Literatur abgelehnt.

Die Frage der Besteuerung der stillen Reserven der aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung überführten immateriellen Wirtschaftsgüter bestimmt sich nach den allgemeinen Regeln (vgl. oben Ziff. 3.). § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG sehen eine Besteuerung in Deutschland zum gemeinen Wert vor, wenn das Besteuerungsrecht

³ „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ vom 17. Juli 2008, <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>, Ziff. 34ff..

Deutschland hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung oder der Nutzung des Patents ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dies wird die deutsche Finanzverwaltung im vorliegenden Fall wohl annehmen, wenn die Patente ausschließlich oder überwiegend durch die Betriebsstätte in B genutzt werden. Dies führt aus deutscher Sicht zur Gewinnrealisierung durch die fiktive Veräußerung der Patente an die Betriebsstätte in B. Dieses Ergebnis widerspricht dem derzeitigen Verständnis der OECD in MK-2008 zu Art. 7, wonach der Betriebsstätte nur die Kosten der Entwicklung, des Erwerbs und der Aufrechterhaltung des immateriellen Wirtschaftsguts ohne Gewinnaufschlag zuzuordnen sind. Eine fiktive Veräußerung wird von der OECD bisher abgelehnt.

U sollte Rechtsmittel prüfen, sofern die Betriebsstätte in einem DBA-Staat liegt und die deutsche Finanzverwaltung eine fiktive Veräußerung der Patente entgegen der Auffassung der OECD annimmt und besteuert.

5. Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Beispiel:

Die in Staat B belegene Betriebsstätte des in Staat A ansässigen Unternehmens U erledigt neben ihrer eigenen Buchführung auch die Buchführung des Gesamtunternehmens. Das zuständige Finanzamt des Staates A hat die elektronische Buchführung außerhalb von A bewilligt. Für die Buchführung des Gesamtunternehmens entstehen der Betriebsstätte in B jährlich Kosten i.H.v. EUR 30.000. Das Stammhaus in A überweist auf das Betriebsstättenkonto EUR 33.000 („inklusive 10 % Gewinnaufschlag“).

Unternehmensinterne Dienstleistungen zwischen Betriebsstätten führen nach deutschem Recht grundsätzlich nur zu einer Kostenzuordnung. Die deutsche Finanzverwaltung lässt einen Gewinnaufschlag nur zu, wenn die Erbringung der Dienstleistung die Haupttätigkeit der Betriebsstätte ist (Tz. 3.1.2. Betriebsstättenenerlass). Hierfür ist eine gesetzliche Grundlage nicht ersichtlich; §§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG sprechen die unternehmensinterne Dienstleistung zwischen Betriebsstätten nicht an.

Die deutsche Verwaltungspraxis entspricht im wesentlichen MK-2008 zu Art. 7 (Ziff. 36). Die OECD gestattet grundsätzlich nur die Verrechnung der Kosten. Nur wenn die Dienstleistung von besonderer Bedeutung ist und die damit verbundenen Kosten besonders hoch sind, kann eine Gewinnmarge bei der Kostenkalkulation der Dienstleistungsbetriebsstätte kalkuliert werden.

In ihren Entwürfen (Art. 7 MA-E und MK-E zu Art. 7) setzt die OECD konsequent ihren Ansatz um, Stammhaus und DBA-Betriebstätte wie zwei selbständige Unternehmen zu behandeln. Zwei unabhängige Unternehmen würden auch dann einen Gewinnaufschlag verlangen, wenn die zugrunde liegende Tätigkeit keine Haupttätigkeit des leistenden Unternehmens ist. Vor diesem Hintergrund wird die deutsche Finanzverwaltung an ihrer bisherigen Auffassung möglicherweise nicht mehr festhalten.

Das Unternehmen U sollte daher prüfen, ob es unter Aufdeckung des Sachverhalts einen Aufwand des Stammhauses i.H.v. EUR 33.000 und nicht nur i.H.v. EUR 30.000 geltend macht.

6. Gewinnabgrenzung nach der indirekten Methode

Beispiel:

Sowohl das in Staat A belegene Stammhaus als auch die in Staat B belegene Betriebstätte des Unternehmens U handeln mit Schrauben, die sie von fremden Dritten beziehen. Im Jahr 2010 erzielen das Stammhaus einen Umsatz von EUR 2 Mio. und die Betriebstätte einen Umsatz von EUR 1 Mio. Das Unternehmen teilt – im Einklang mit den in A und B bestehenden innerstaatlichen steuerlichen Vorschriften – seinen Gesamtgewinn im Verhältnis 2:1 zwischen Stammhaus und Betriebstätte auf.

Grundsätzlich ist der Gewinn der Betriebstätte anhand einer eigenen Betriebstättenbilanz zu ermitteln (sog. direkte Methode). Die deutsche Finanzverwaltung erlaubte zumindest bisher jedoch auch die Aufteilung des Gesamtgewinns anhand eines geeigneten Schlüssels, wenn Stammhaus und Betriebstätte funktionsgleich sind und die gleiche innere Struktur haben (sog. indirekte Methode, Tz. 2.3., 2.3.2. Betriebstättenerlass, BStBl I 1999, 1076). Dies ist nach Art. 7 Abs. 4 OECD-MA in seiner jetzigen Fassung – und dementsprechend auch nach MK-2008 zu Art. 7 (Ziff. 52 ff.) – noch zulässig, auch wenn die indirekte Methode für weniger geeignet als die direkte Methode gehalten wird.

Dieser Ansatz widerspricht allerdings dem neuen OECD-Verständnis, die Gewinnaufteilung anhand einer Funktions- und Risikoanalyse direkt vorzunehmen. Die OECD hat in Art. 7 MA-E deshalb die Funktions- und Risikoanalyse aufgenommen und den Passus gestrichen, der bisher die indirekte Methode eingeschränkt zuließ. Nach dem Entwurf ist die indirekte Methode nicht mehr zulässig (so ausdrücklich MK-E zu Art. 7, Ziff. 40 letzter Satz).

Daher muss damit gerechnet werden, dass die indirekte Methode künftig seitens der Finanzverwaltung deutlich zurückhaltender als in der Vergangenheit beurteilt wird.

7. Preisfindung für „Leistungsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebstätte

Nach der Analyse der von dem Personal des Stammhauses und der Betriebstätte jeweils übernommenen Funktionen und Risiken müssen in einem zweiten Schritt die „Leistungsbeziehungen“ zwischen Stammhaus und Betriebstätte fremdvergleichskonform bewertet werden. Nach Auffassung der OECD sind hierzu vorrangig die Standardmethoden (Preisvergleichs-, Kostenaufschlags- oder Wiederverkaufspreismethode) anzuwenden. Subsidiär finden die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) oder die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode („Profit Split Method“) Anwendung.

Bei der „Profit Split Method“ wird der Gewinn aus einer Außentransaktion zwischen Stammhaus und Betriebstätte aufgeteilt. Der Aufteilungsschlüssel orientiert sich dabei an den von Stammhaus und Betriebstätte jeweils übernommenen Funktionen und Risiken. Obwohl die „Profit Split Method“ nach (derzeitiger) OECD-Auffassung (und auch nach dem Betriebstättenerlass) nur subsidiär angewandt werden soll, wenn die Standardmethoden nicht verlässlich sind, möchte die deutsche Finanzverwaltung diese Methode dem Vernehmen nach künftig bevorzugt anwenden.

8. Dokumentationspflichten

Bereits bisher geht die deutsche Finanzverwaltung davon aus, dass „Geschäftsbeziehungen“ oder sog. „Dealings“ zwischen Stammhaus und Betriebstätte umfangreich zu dokumentieren sind. Vor dem Hintergrund des gewandelten OECD-Verständnisses, nach dem Stammhaus und Betriebstätte grundsätzlich wie zwei selbständige Unternehmen zu behandeln sind, wird die Finanzverwaltung wohl verstärkt auf die Einhaltung der analog anzuwendenden Dokumentationsanforderungen gemäß den Transferpreisstandards achten.