

Steuerliche Herausforderungen im internationalen Anlagenbau



Internationaler Anlagenbau

Steuern und Steuerberatung im Anlagenbau

Regelungen im DBA

Vor- und Nachteile von Betriebsstätten

Betriebsstätten-Vermeidungsstrategien

Mitarbeiterdelegation und –besteuerung

Ausgewählte steuerliche Themen

- » *Gestaltung und Durchführung von Projekten im internationalen Projektgeschäft unterliegen besonderen rechtlichen und steuerlichen Anforderungen.*
- » *Die Nichtbeachtung dieser Anforderungen kann Reputationsverlust des Unternehmens, Ausschluss von öffentlichen Aufträgen und andere erhebliche rechtliche und wirtschaftliche Nachteile für das Unternehmen zur Folge haben - sowie zu strafrechtlichen Konsequenzen für die handelnden Personen führen.*

Auslandsprojekte beinhalten eine Reihe von ernstzunehmenden Risiken

Konsequenzen einer unzureichenden Projektstrukturierung und -abwicklung:

Reputationsschaden für
das Unternehmen
Ausschluss von
öffentlichen Aufträgen

Steuerzahlungen aus
Hinterziehungstat-
beständen sowie
strafrechtliche
Konsequenzen

Gefängnisstrafen für
Organe und / oder
Mitarbeiter

Dauerhafter Entzug von
Arbeitserlaubnissen für
Mitarbeiter

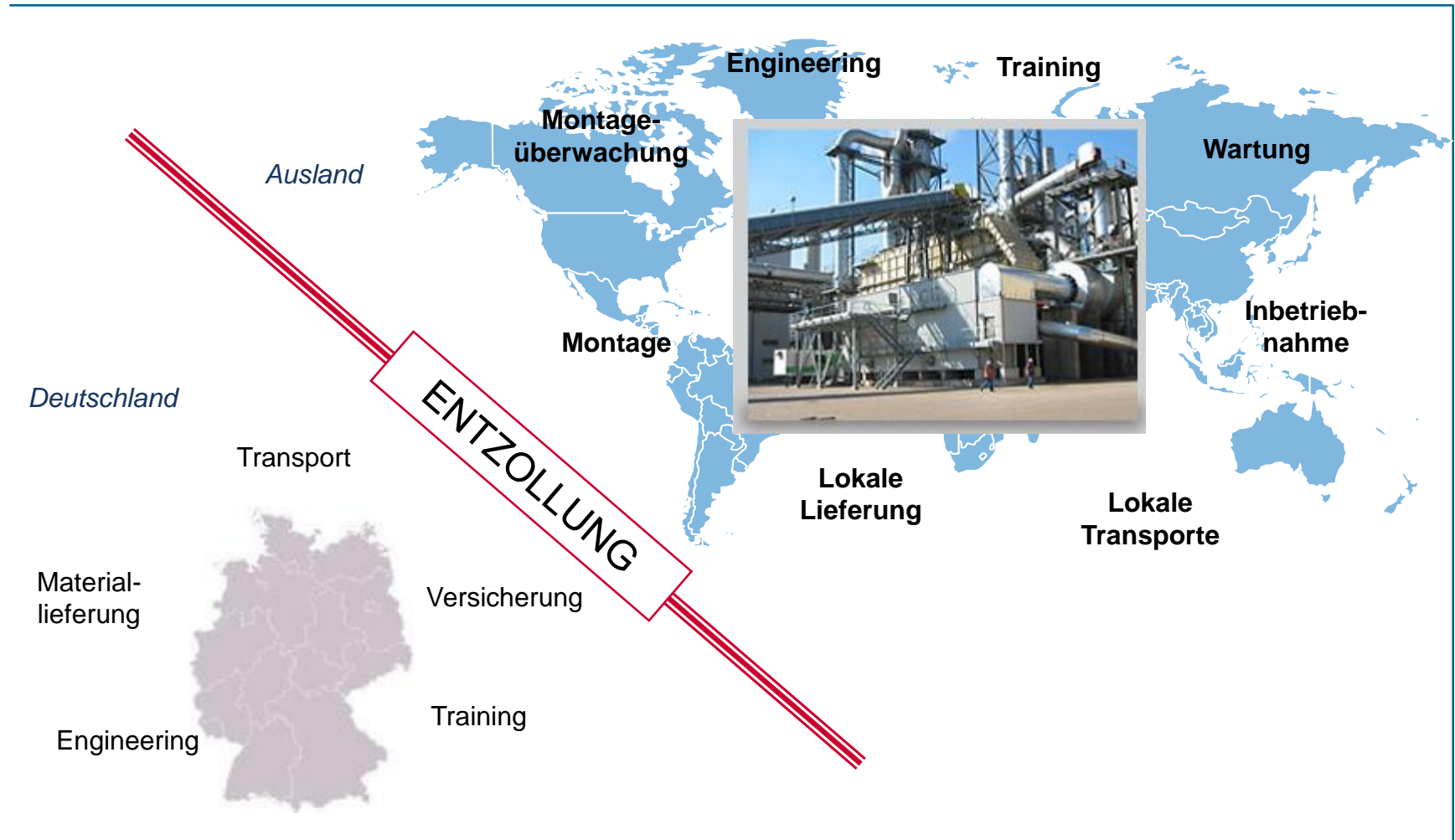
Mitarbeiteransprüche
auf Schadensersatz aus
fehlerhafter
Entsendungs-
abwicklung

Nachträgliche
Steuerzahlungen,
Bußgelder,
Verspätungszuschläge,
Zinsen

Die Entschärfung dieser Risiken ist ein wesentlicher Bestandteil der Projektberatung für grenzüberschreitende Projekte!

Kontinuierlicher Leistungsprozess

- » Anlagenbau: Bau/Errichtung einer funktionsfähigen Anlage (z.B. Kraftwerk)
- » Funktionsfähige Anlage – kontinuierlicher Leistungsprozess über mehrere Jahre
- » Leistungen im Stammhaus des leistenden Unternehmens (Auftragnehmer) und im Land des Kunden (Auftraggeber)
- » Start des Anlagenbauprojektes grds. im Stammhaus des Auftragnehmers; Beendigung des Anlagenbauprojektes grds. im Land des Auftraggebers
- » Errichtung der Anlage beinhaltet einen Prozess von Planung, Konstruktion, Lieferung, Montage, Supervision und Inbetriebsetzung, über Abnahme durch den Auftraggeber bis hin zur Gewährleistungsphase



Lebenszyklus eines Anlagenbauprojektes

Angebotsphase

- » Kundenverhandlungen
- » Planung
- » Kalkulation

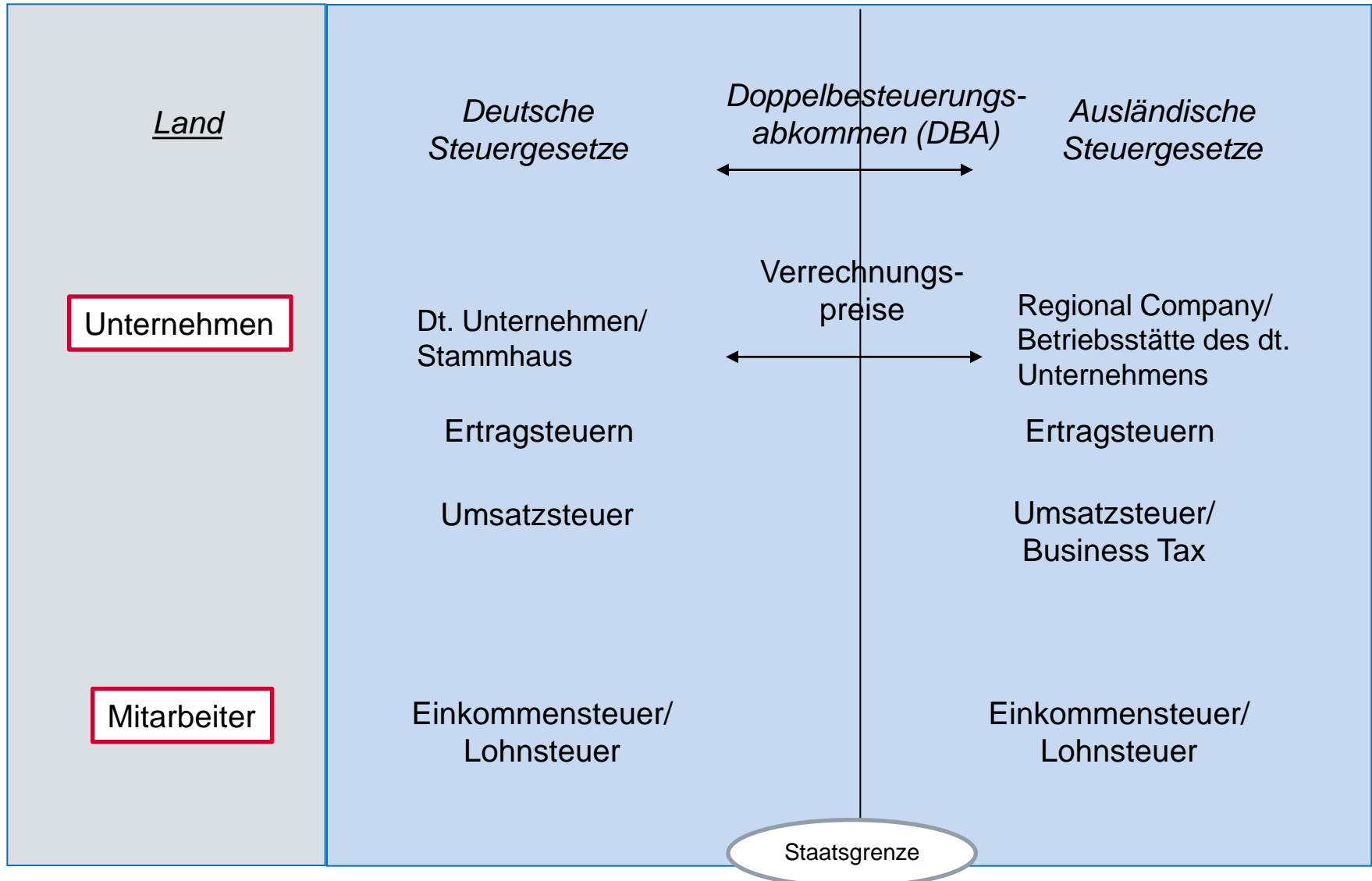
Projektentwicklung

- » Design / Engineering
- » Lieferung
- » Montage
- » Inbetriebsetzung
- » Training
- »

Gewährleistungsphase

- » Einzelne Gewährleistungseinsätze
- » Dauerhafte Ingenieur vor Ort

Wesentliche Steuern im grenzüberschreitenden Anlagenbau



Steuerliche Projektberatung erfordert u.a


- » steuerliche Beratung aus nationaler und internationaler Sicht in Deutschland und im Ausland (z.B. KSt, Verrechnungspreise, Quellensteuern, VAT, etc.)
- » Kalkulation von Steuern bei der Angebotsabgabe
- » Betriebsstättenvermeidung vs. Betriebsstättenbegründung - Strukturierung von Konzepten
- » steuerliche Vertragsoptimierung; Steuerklauseloptimierung
- » Unterstützung/Beratung in der Angebotsphase und bei der Abwicklung der Projekte
- » Betriebsstättenabwicklung – Gewinnabgrenzung Betriebsstätte/Stammhaus, Betriebsstättensteuererklärung
- » Internationale (und nationale) Mitarbeiterbesteuerung auf lohnsteuerlicher und einkommensteuerlicher Ebene

Steuerlicher Anknüpfungspunkt

- » Art. 7 erfasst Unternehmensgewinne
- » Art. 7 Abs. 1 OECD-MA:
 - › grds. Besteuerungsrecht bei Ansässigkeitsstaat
 - › Für Besteuerungsrecht von Quellenstaat Vorliegen einer Betriebsstätte erforderlich
- » Wortlaut Art. 7 Abs. 1 OECD-MA:

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte nach Absatz 2 zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.“

Steuerlicher Anknüpfungspunkt

 Wesentlicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der Tätigkeit eines Unternehmens im Quellenstaat ist die Existenz einer Betriebsstätte im Quellenstaat.

- » Eine Betriebsstätte ist jedoch kein Gebilde mit eigener Rechtspersönlichkeit, sondern ist juristisch eine Präsenz des Stammhauses im jeweiligen Staat
- » Eine Betriebsstätte mit allen Rechtsfolgen entsteht faktisch, sobald die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind. Sie ist nicht abhängig von einer Registrierung oder Anmeldung.
- » Definition der Betriebsstätte
 - › grds. abhängig von Art und Dauer der Tätigkeiten im Quellenstaat
 - › Hinweis: gem. nationalem Recht in einigen Ländern bereits bei Tätigkeit „ab Tag 1“

Betriebsstätte bei Anlagenbauprojekten

- » keine klassische Betriebsstätte mit langfristiger Geschäftseinrichtung (z.B. Niederlassung von Handelsgesellschaft)
- » im Anlagenbau keine permanente Tätigkeit vor Ort, sondern von vorübergehendem Charakter
- » dennoch Begründung einer Betriebsstätte (permanent establishment) möglich aufgrund physischer Präsenz im Ausland
- » Begründung einer Betriebsstätte abhängig von der Art und Dauer der lokalen Aktivitäten und den Regelungen gem. DBA und nationalem Steuergesetz

Der Betriebsstättenbegriff gem. Art. 5 OECD-MA

- » Abs. 1: Feste Geschäftseinrichtung
- » Abs. 2: Positivkatalog („...umfasst insbesondere...“)
- » Abs. 3: Bauausführung und Montage
- » Abs. 4: Negativkatalog („...gelten nicht als Betriebsstätte...“)
- » Abs. 5: Abhängiger Vertreter
- » Abs. 6: Unabhängiger Vertreter
- » Abs. 7: Mutter-Tochtergesellschaftsverhältnis führt nicht zu Betriebsstätte

Betriebsstätte bei Anlagenbauprojekten

» Art. 5 Abs. 1 OECD-MA: Feste Geschäftseinrichtung

„Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.“

» Art. 5 Abs. 3 OECD-MA: Bauausführung- oder Montagebetriebsstätte

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

Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs

- » Sichtweise der OECD: Aufweichung „Verfüugungsmacht“
 - › sog. unechte Dienstleistungsbetriebsstätte

- » Vgl. „Anstreicherbeispiel“ gemäß OECD-MK: Präsenz des Anstreichers in Bürokomplex des Auftraggebers, in bzw. „an“ welchem die Geschäftstätigkeit (=Anstreichen) ausgeübt wird, führt zur Betriebsstätte

- » Substanz des Auftraggebers, „an“ welcher der Unternehmer tätig wird, wird zur festen Geschäftseinrichtung des Unternehmers

- » Dienstleistungsbetriebsstätte (z.B. enthalten in fast allen DBAs von z.B. China, Indien, Indonesien, Mexiko und Südafrika)
 - › eine feste Geschäftseinrichtung gemäß Grundtatbestand ist nicht nötig
 - › Textvorschlag in MK 08 zu Art. 5 OECD-MA

Tätigkeiten, die eine Bau- und Montagebetriebsstätte begründen

Bau- und Montagetätigkeiten

Dazu zählt:

Herstellung vor Ort, Zusammenbau vorgefertigter und für den Transport zerlegter Anlagen, Turnkey Projekte, grds. Planung und Überwachung vor Ort, Training vor Abnahme

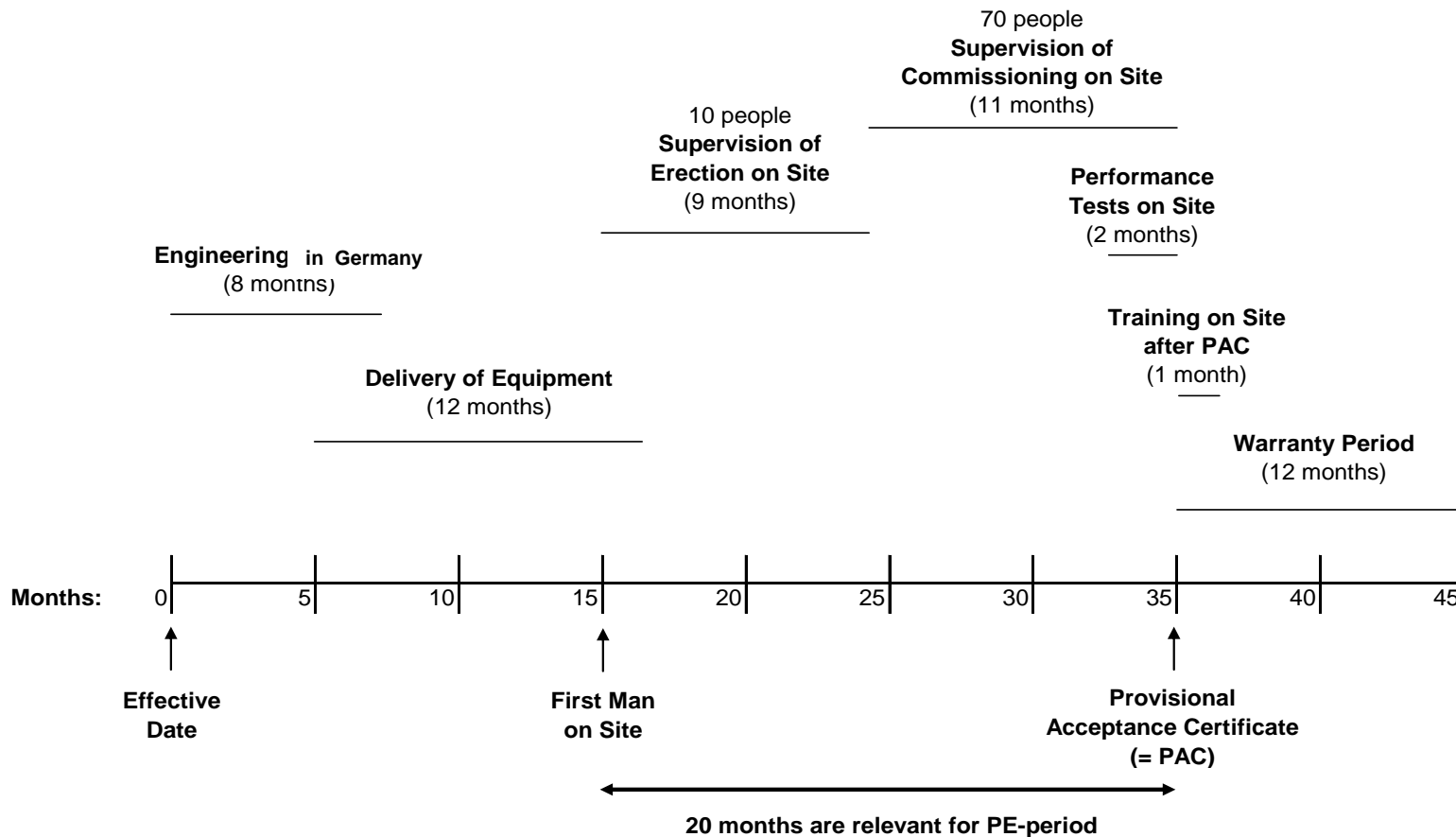
▶ Führen i.d.R. zu einer Bau- und Montagebetriebsstätte

Dazu zählt nicht:

Wartung und Reparatur nach Abnahme; reine Inbetriebsetzung ohne vorherige Montage; Lieferung ohne Montage; Schulung nach Abnahme; Software-Installationen

▶ *Führen nicht zu einer Bau- und Montagebetriebsstätte (beachte aber Sonderregelungen in DBA und ggf. unechte Dienstleistungsbetriebsstätte)*

Vereinfachte Darstellung eines Projekts



Mögliche Vor- und Nachteile einer Betriebsstätte

Vorteile u.a.

- » Vermeidung von Quellensteuern
- » Vermeidung von Gewerbesteuer
- » Zinsvorteil bei der Verlagerung von Wirtschaftsgütern
- » Steuerlich vorteilhaftes BS Modell bei PG mit nat. Personen als Gesellschafter 34 a EStG
- » Administrativer Aufwand

Nachteile u.a.

- » Administrativer Aufwand
- » Drohende Doppelbesteuerung
- » Drohende Liefergewinnbesteuerung
- » „Anziehungskraft“ der Betriebsstätte
- » Mangelnde Verwertbarkeit ausländischer Verluste im Inland
- » Steuerpflicht des entsandten Personals
- » Sonstige Nachteile (z.B. Begründung eines Gerichtsstands im Ausland)

Betriebsstättenrelevanz der Aktivitäten eines Anlagenbauprojektes

nicht betriebsstättenbegründend sog. „Offshore Scope“

- » Offshore Scope beinhaltet die Aktivitäten, die nicht im Quellenstaat, sondern (i.d.R.) im Ansässigkeitsstaat ausgeübt werden
- » Grds. handelt es sich dabei um vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Projekt, um Projektplanung, Kalkulation, Forschung und Entwicklung, Herstellung und Lieferung von Gütern/Material

betriebsstättenbegründend sog. „Onshore Scope“

- » Onshore Scope beinhaltet Aktivitäten, die im Quellenstaat ausgeführt werden.
- » Grds. handelt es sich hierbei um die lokale Wertschöpfung des Projektes im Quellenstaat, wie Bauausführung, Montage, Supervision, Instandhaltung, Schulung vor Ort.

Projektstrukturen zur Vermeidung einer Betriebsstätte

- » Direktgeschäft mit Sub-Unternehmer
 - › begründet BS, sobald nach DBA einschlägige Frist überschritten wurde

- » Contract Split

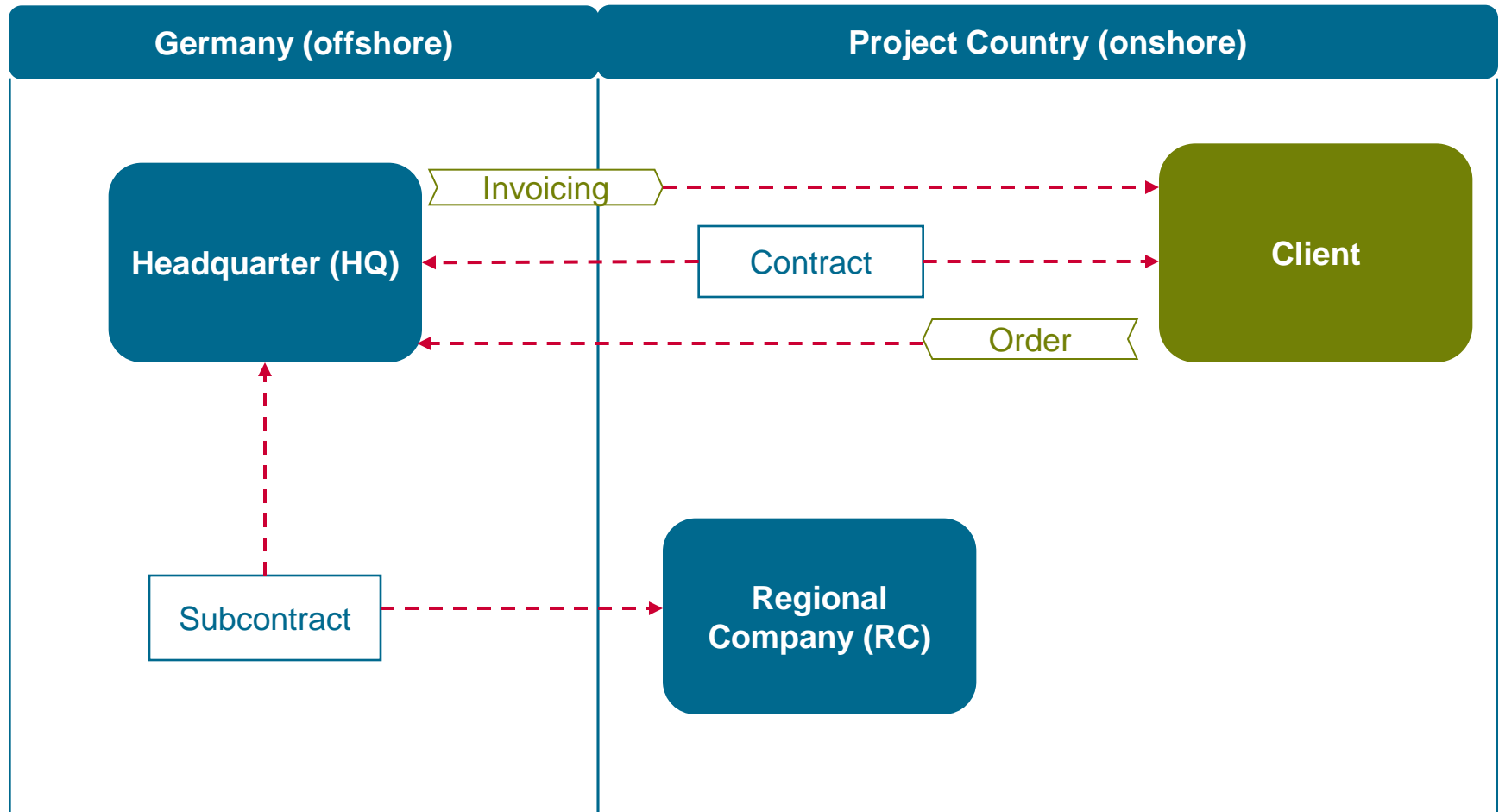
- » Novation

- » Offenes Konsortium

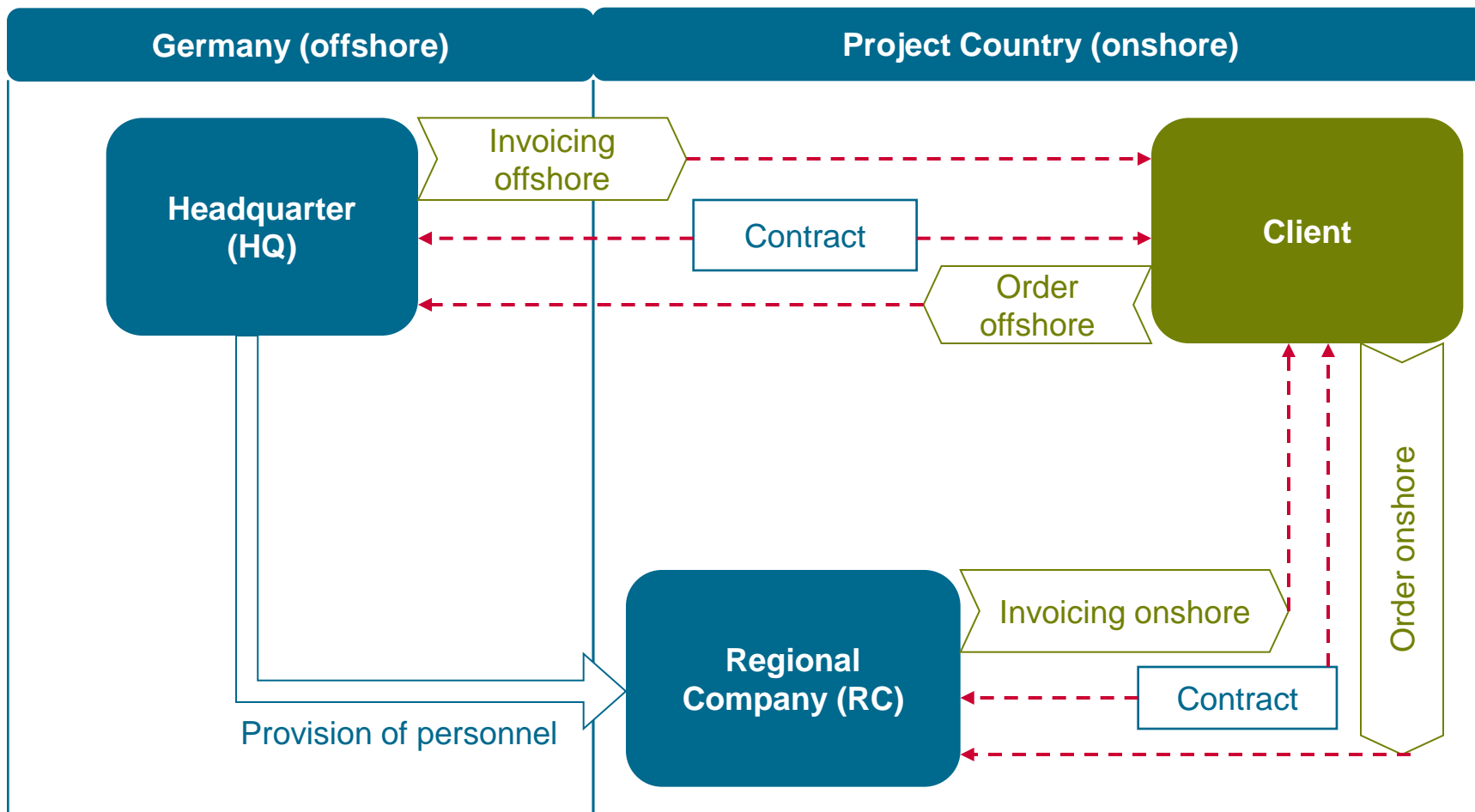
- » Stilles Konsortium

- » Eigengeschäft der Tochtergesellschaft im Ausland

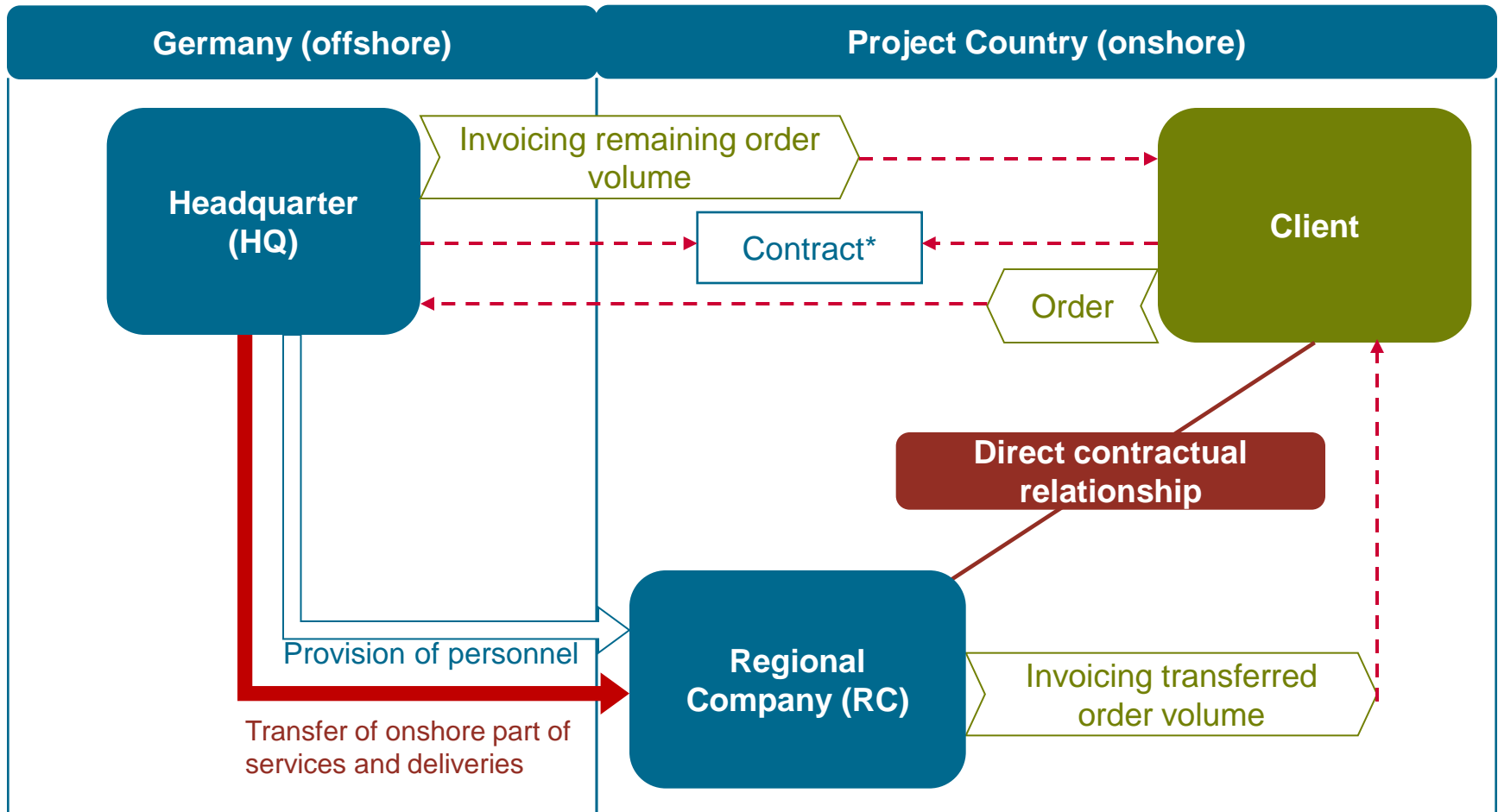
Direktgeschäft mit Sub-Unternehmer



Contract Split

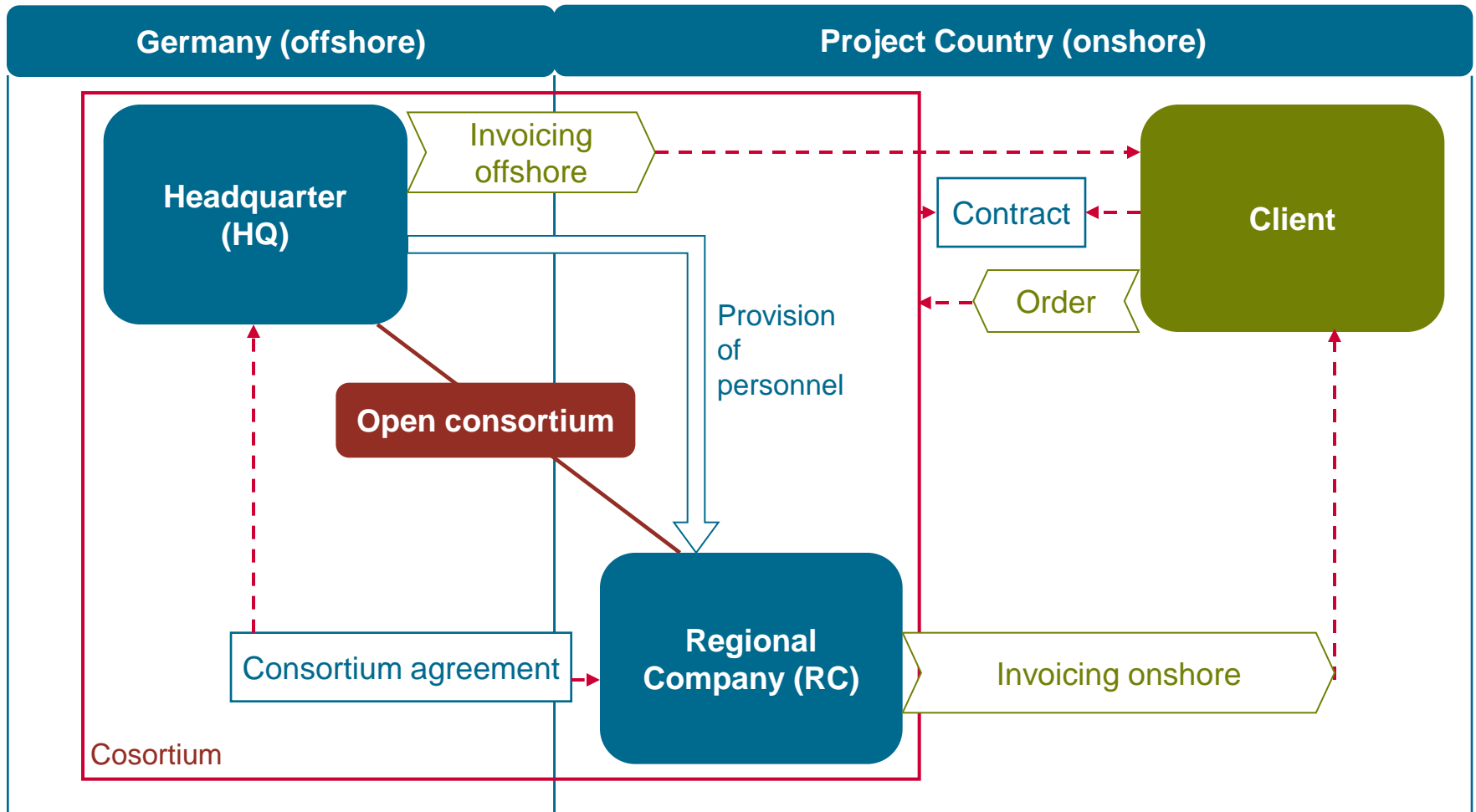


Novation

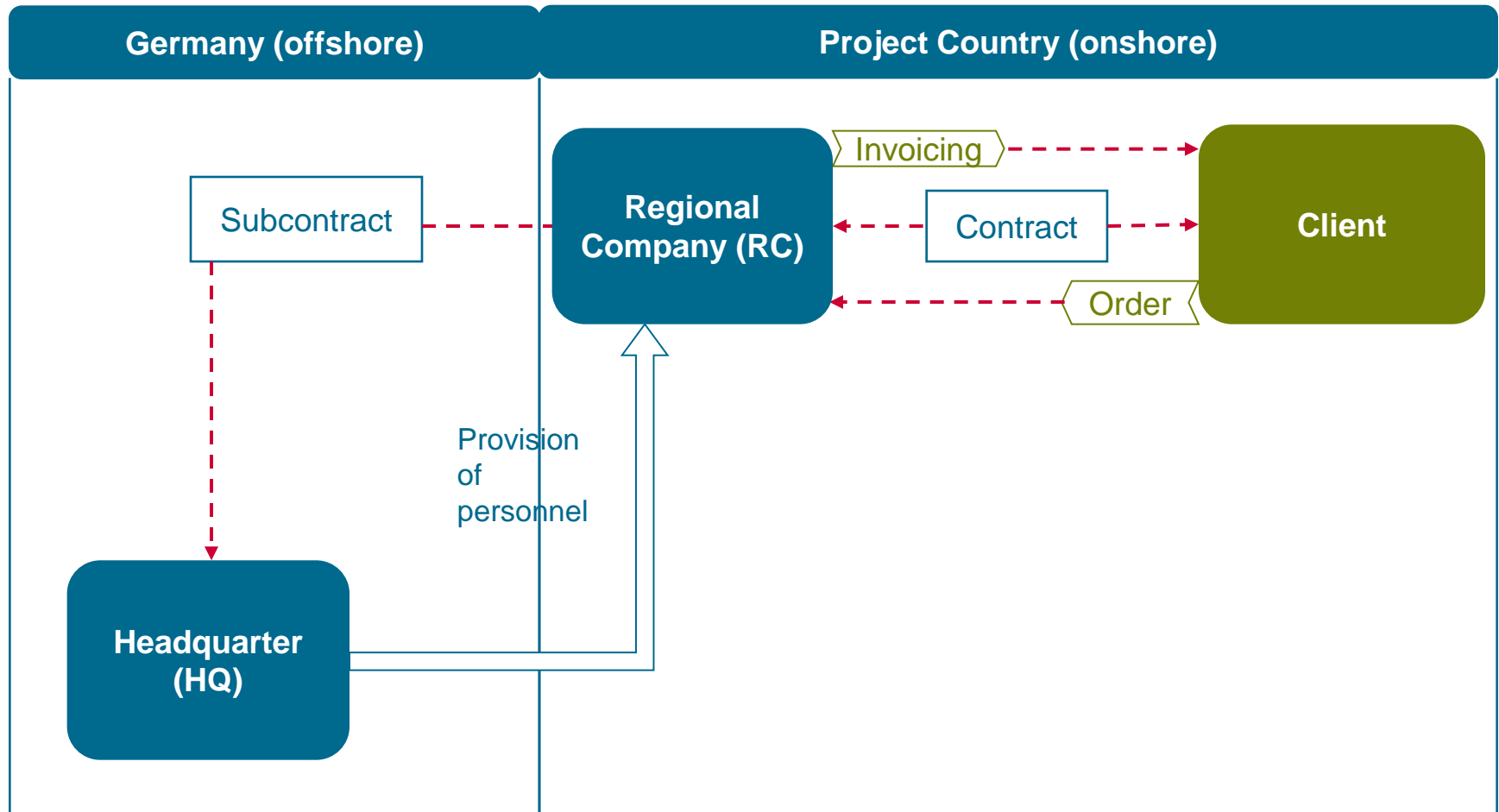


* Contract includes: binding consent of client to potential transfer of onshore part to RC

Offenes Konsortium



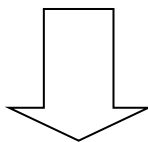
Eigengeschäft der Tochtergesellschaft



Sonderproblem Parent Garantie

Patronatserklärung:

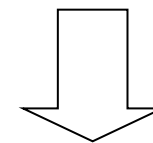
Das Stammhaus verpflichtet sich gegenüber dem Kunden, die vertragsschließende RC so auszustatten (finanziell, personell), dass diese ihren vertraglichen Verpflichtungen nachkommen kann. Eine Leistungspflicht des Stammhauses wird nicht begründet.



Keine Betriebsstättenbegründung

**Performance Garantie
(Schuldbeitritt):**

Das Stammhaus verpflichtet sich, die vertraglichen Pflichten der RC notfalls selbst zu erfüllen.



Betriebsstättenbegründung erst dann, wenn Stammhaus tatsächlich Leistungen im Land erbringen muss

Innerkonzernliche Personalgestellung (temporary hiring out of personnel)

- » Überlassung von Personal im Konzern als “Passivleistung” – in Vielzahl von Ländern begründet eine solche Passivleistung keine Betriebsstätte; das überlassene Personal übt die Geschäftstätigkeit des aufnehmenden Unternehmens aus
- » Risikoverteilung
 - › Das überlassende Unternehmen trägt das Risiko und hat das Recht, das angeforderte Personal auszuwählen und zur Verfügung zu stellen; im Gegensatz zu einem Dienst- oder Werkvertrag nicht die Erbringung von Diensten oder die Herbeiführung eines Erfolges geschuldet
 - › Das aufnehmende Unternehmen trägt die übrigen Risiken (ordnungsgemäße Leistungserbringung usw.)
- » Verrechnung bei Personalgestellung auf Kostenbasis (ohne Gewinnaufschlag); landesabhängig Verrechnung auf Vollkostenbasis oder auf Basis direkter Kosten

Innerkonzernliche Personalgestellung (temporary hiring out of personnel)

- » Übergang des sog. Wirtschaftlichen Arbeitgebers
 - › aufnehmendes Unternehmen ist wirtschaftlicher Arbeitgeber, d.h. das überlassene Personal untersteht während der Überlassung den Weisungen des aufnehmenden Unternehmens
 - › Überlassendes Unternehmen bleibt rechtlicher Arbeitgeber

Hinweis: Bei „Schlüsselpersonal“ Versetzung auf Basis eines lokalen Arbeitsvertrags, d.h. rechtliche Anstellung bei RC erforderlich.

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (Art. 15 OECD-Musterabkommen)

Grundsatz: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden in dem Staat besteuert, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist.

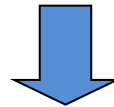
Ausnahme: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden im Tätigkeitsstaat besteuert, wenn

1. der Empfänger der Einkünfte sich im Tätigkeitsstaat länger als **183 Tage** während eines Steuerjahres bzw. während eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält *oder*
2. die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist (sog. „**wirtschaftlicher Arbeitgeber**“) *oder*
3. die Vergütungen von einer **Betriebsstätte** getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

▶ **Ist auch nur einer der Tatbestände erfüllt, hat der Tätigkeitsstaat (= Quellenstaat) das Besteuerungsrecht.**

» Gewinnaufteilung

- › bei Projektabwicklung mit RC: Verrechnungspreis
- › Bei Projektabwicklung über Betriebsstätte: Gewinnaufteilung zw. Stammhaus und Betriebsstätte



aktuelle Entwicklung: *Authorized OECD-Approach (AOA)*

- » Anwendung von OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen auf Betriebsstätten
- » Uneingeschränkter Fremdvergleichsgrundsatz:
„Der Betriebsstätte sind die Gewinne zuzurechnen, die sie als fiktives selbständiges und unabhängiges Unternehmen mit gleicher Funktion und unter gleichen Bedingungen erwirtschaftet hätte.“
- » Ziel: Einheitliche Regelung der Ergebnisabgrenzung für Betriebsstätten gem. Art. 7 OECD-MA 2010
- » Gewinnabgrenzung in zwei Schritten
 - › 1. Funktions- und Risikoanalyse
 - › 2. Fremdverhaltensgrundsatz

Gewinnaufteilung - Authorized OECD-Approach (AOA)

- » Umsetzung in nationales Recht:
 - › 1 Abs. 5 und 6 AStG;
 - › 1 Abs. 6 AStG: Ermächtigung zur Rechtsverordnung zur Klärung von Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne einer einheitlichen Anwendung
 - › Entwurf „Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung“ vom 5.8.2013
 - › Neuer Betriebsstättenerlass angekündigt

- » Neuregelung des AStG / Einführung des AOA nur anwendbar, wenn das konkret anzuwendende DBA den AOA enthält

- » Nachweispflicht durch Steuerpflichtigen, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend des jeweiligen Abkommens ausübt

Gewinnaufteilung - Authorized OECD-Approach (AOA)

- » Ausgangsbasis: „Dauerbetriebsstätte“

- » Bau- und Montagebetriebsstätten weisen Sondermerkmale auf
 - › Probleme, Dealings zu identifizieren
 - › Kontinuierlicher Herstellungsprozess; ein einziger „Geschäftsvorfall“

- » Besonderheiten und Übergangsregelungen in Verordnung (31 ff.)

- » Liefergewinnbesteuerung und Lieferkonditionen

- » Risiko einer nicht DBA-konformen Besteuerung im Ausland, bspw.
 - › Quellensteuern (z.B. Interpretation von „Know-How“)
 - › Lohnversteuerung (z.B. Interpretation des „wirtschaftlichen Arbeitgebers“)

- » Keine oder unzureichende Aufteilung zw. „offshore“ und „onshore“

- » Steuerliche Behandlung von Konsortien

- » „Ungewollte/unbemerkte“ Betriebsstätte

- » Nachweispflichten (z.B. 50d Abs. 8 EStG; Tax Clearance Certificates Ausland)

- » Risiken/Ungewissheiten des ausländischen Rechts

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Dr. Blazenka Ban

Senior Manager – International Tax

Steuerberaterin

Fachberaterin internationales Steuerrecht

Diplom-Kauffrau

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

Allee am Röthelheimpark 15

91052 Erlangen

T +49 (0) 9131 97002-30

M +49 (0) 162 2444928

F +49 (0) 9131 97002-12

E-Mail: blazenka.ban@wts.de

www.wts.de

Disclaimer

Wichtige Mitteilung an jeden nicht berechtigten Empfänger dieser Präsentation

- » Jeder Empfänger, der nicht Adressat dieser Präsentation ist oder sich nicht mit den Bedingungen eines Release Letters von WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH schriftlich einverstanden erklärt hat, ist nicht berechtigt, sich von dieser Präsentation und dessen Inhalt Kenntnis zu verschaffen.
- » Jeden dieser nicht berechtigten Empfänger möchten wir auf Folgendes hinweisen: WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH ist einem nicht berechtigten Empfänger in Bezug auf die Präsentation in keinerlei Weise verpflichtet oder verantwortlich. Wir übernehmen keine Haftung für Schäden, die ein nicht berechtigter Empfänger im Vertrauen auf unsere Präsentation erleidet, es sei denn, der nicht berechnigte Empfänger akzeptiert die Bedingungen, unter denen wir uns für die Präsentation verantwortlich zeigen, indem er uns einen unterzeichneten Release Letter zusendet.