

# Moore Deutschland-Tag 2023

## **Fallstudie:**

Grenzüberschreitende Umwandlung im Spannungsbogen von Fragen der direkten und indirekten Steuern – Konvergenz aus CIT, VAT und TP?

Präsentiert von:

Dr. Sven Helm (Global Chair Transfer Pricing)

Katrin Schramm (VAT Expert)

Moore Treuhand Kurzpfalz GmbH, Mannheim/Deutschland



**MOORE** Deutschland

WANDEL ERFOLGREICH GESTALTEN

# 1. Sachverhalt

# Sachverhalt – Phase 0

NL



N B.V.



DE

- Die niederländische Gesellschaft hatte Angestellte, die in Deutschland als Vertreter tätig waren
- Diese haben Kunden für die niederländische Gesellschaft akquiriert

# Sachverhalt – Phase 1

NL



DE

- Eine Betriebsstätte wurde für ertrag- und umsatzsteuerliche Zwecke angemeldet.
- Es erfolgte Offenlegung und Nacherklärung beim Finanzamt.

# Sachverhalt – Phase 2



NL

N B.V.

- Im Jahr 2022 wurde eine deutsche GmbH neu gegründet
- Sie war zunächst inaktiv



Neugründung; zunächst inaktiv

N Germany GmbH

N B.V.  
Betriebsstätte

DE

# Sachverhalt – Phase 3



NL

N B.V.

- Gewährung eines neuen Anteils
- Sachagio nach § 20 UmwStG



N Germany GmbH

N B.V.  
Betriebsstätte

DE

# Sachverhalt – Phase 4

NL



N B.V.



N B.V.  
Betriebsstätte

DE

N Germany GmbH

- Rückwirkende Einbringung
- Neue deutsche GmbH hat das deutsche Geschäft übernommen

## 2. Rechtliche Umsetzung Einbringung



# Rechtliche Umsetzung



## Relevante Rechtsfelder

- Handelsrecht
- Gesellschaftsrecht
- Umwandlungsrecht
- Umsatzsteuerrecht
- Verrechnungspreise

## 2.1 Umwandlungsrecht

# Rechtliche Umsetzung

- Anwendung von UmwStG, wenn kein Grenzfall
- §123 UmwG: Aufspaltung (Ausgliederung) von Betriebstätte und Übertragung auf GmbH
- **Vorteile:**
  - Schlanker Vertrag (keine Aufzählung von einzelnen Assets)
  - Keine Einzelrechtsnachfolge
  - Keine einzelne Übertragung der Verträge
  - Rückwirkende Übertragung nach §125 UmwG möglich

# Rechtliche Fragestellung



- Grenzüberschreitende Abspaltung:
- UmwG nicht anwendbar, da Unterschiede mit europäischen Verordnungen bestehen
- § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG i. V. m. § 20 Abs.1 u. Abs. 2 UmwStG → Einbringung mit Einzelrechtsnachfolge
- **Nachteile:**
  - Aufwendiger Vertrag
  - Rückwirkende Einbringung handelsrechtlich nicht möglich

## 2.2 Ertragsteuerrecht /Zivilrecht

# Rechtliche Fragestellung



- **Rückwirkende Einbringung:**
  - Ertragssteuerrecht: 8 Monate (§ 20 Abs.8 UmwStG)
  - Zivilrecht: selbst bestimmbar; im Innenverhältnis Rückwirkung denkbar
  - Gesellschaftsrecht/Handelsrecht: Grundsätzlich nach Gesetz nicht möglich, Sachkapitalerhöhung (§ 5 Abs. 4 GmbHG)
  - Nur nach UmwStG möglich, nicht nach HGB / GmbHG

# Ertragsteuerliche Risiken



- § 20 UmwStG vs. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG - Tausch mit Aufdeckung stiller Reserven
- Option: Bewertung stiller Reserven
  - Betriebsstätte weist Verluste auf
  - Routineartig
  - Keine hohen stillen Reserven

## 2.3 Umsatzsteuerrecht

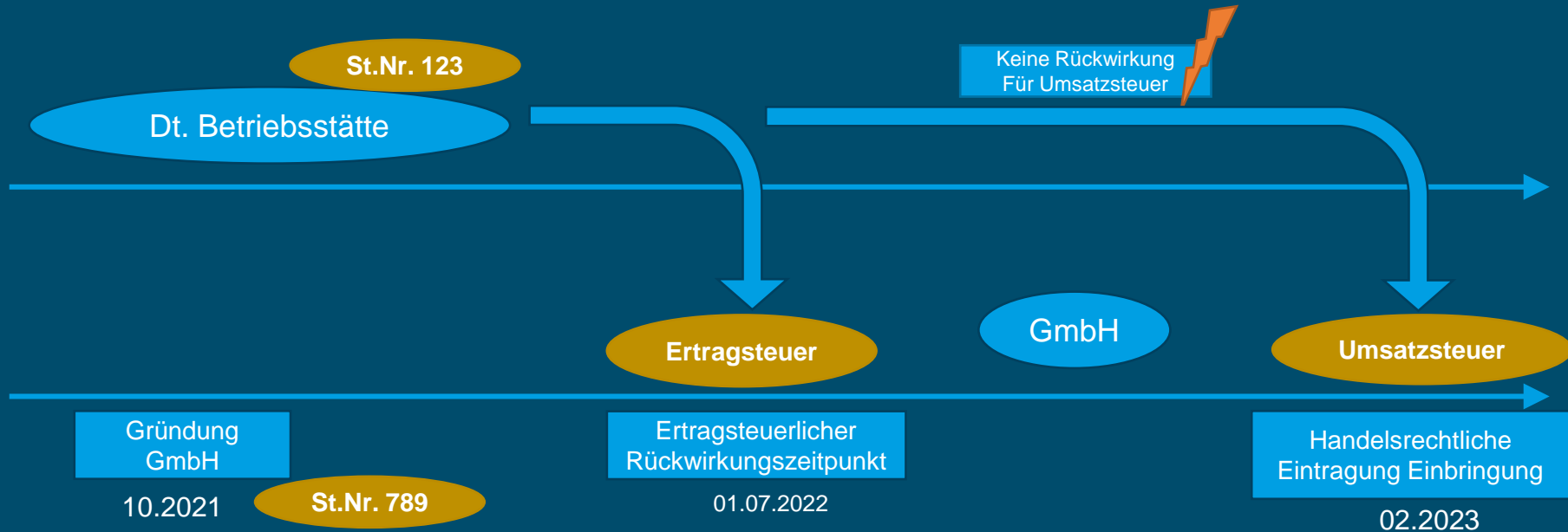


# Umsatzsteuerliche Themen



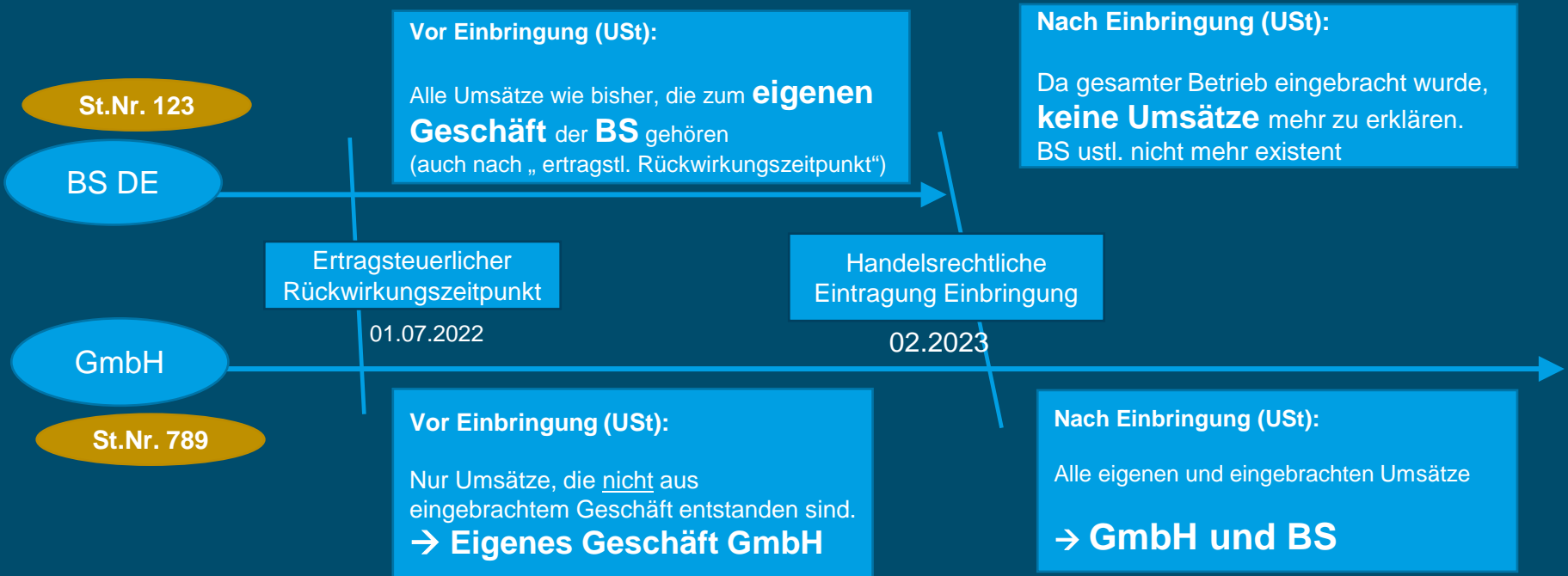
- Keine Rückwirkung in der Umsatzsteuer
- Praktische Umsetzung im Meldewesen
- Risiken in Bezug auf Rechnungsstellung

# Rückwirkung der Einbringung



Rückwirkende Einbringung **umsatzsteuerlich nicht möglich**  
→ Anknüpfung an zivilrechtliche Wirksamkeit der Einbringung  
= Zeitpunkt der **Eintragung im Handelsregister**

# Meldung der Ausgangsumsätze in USt-VA



# Meldung der Vorsteuern in USt-VA



St.Nr. 123

BS DE

## Vor Einbringung (USt):

Alle Vorsteuern aus **eigenem Geschäft BS**  
Leistungsempfänger = **BV / BS DE**

Ertragsteuerlicher  
Rückwirkungszeitpunkt

01.07.2022

Handelsrechtliche  
Eintragung Einbringung

02.2023

## Nach Einbringung (USt):

Da gesamter Betrieb BS in Dt. GmbH  
eingebracht wurde  
→ In DE **keine Vorsteuern** mehr zu erklären.

GmbH

St.Nr. 789

## Vor Einbringung (USt):

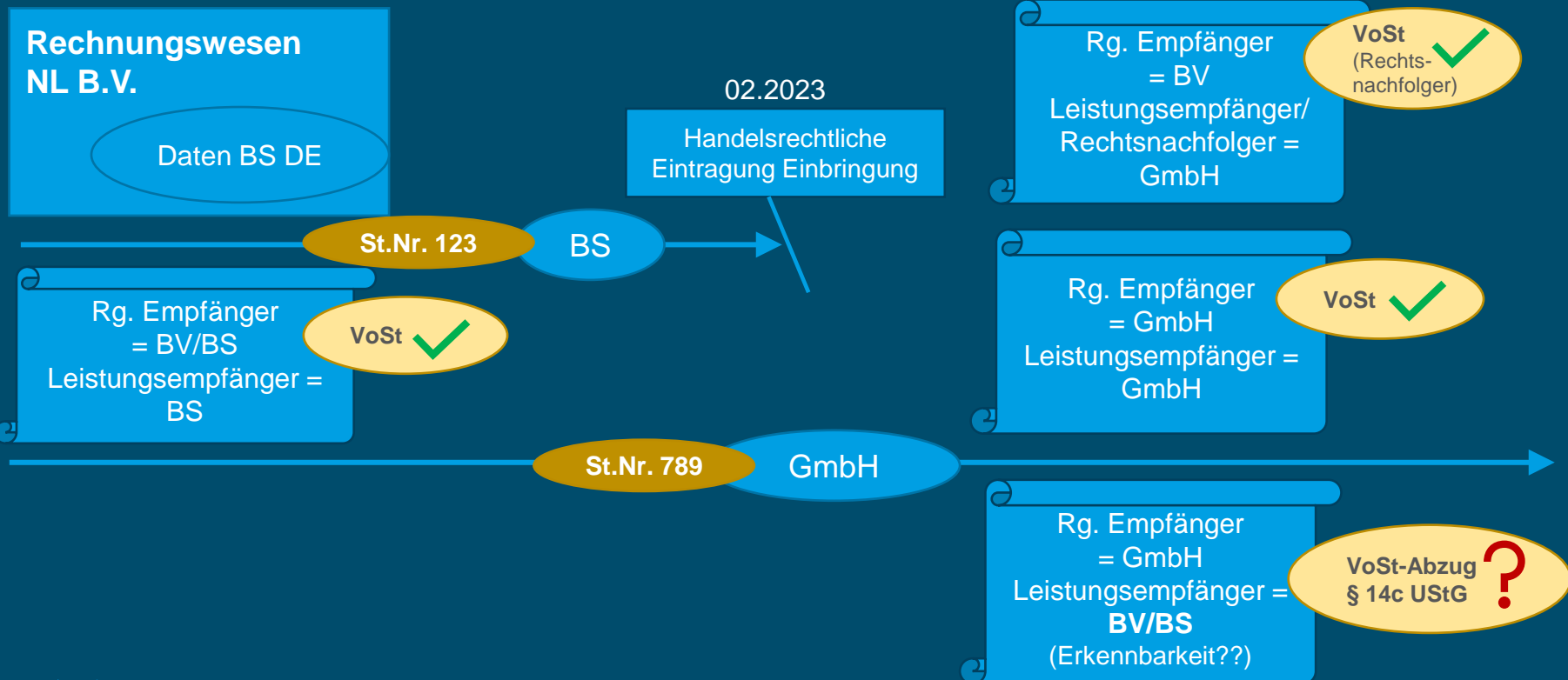
Alle Vorsteuern aus **eigenem Geschäft GmbH**  
Leistungsempfänger = **dt. GmbH**  
(**nicht auf das eingebrachte Geschäft**)  
wie z.B. vorbereitende Maßnahmen, Büroeinrichtung  
etc.

## Nach Einbringung (USt):

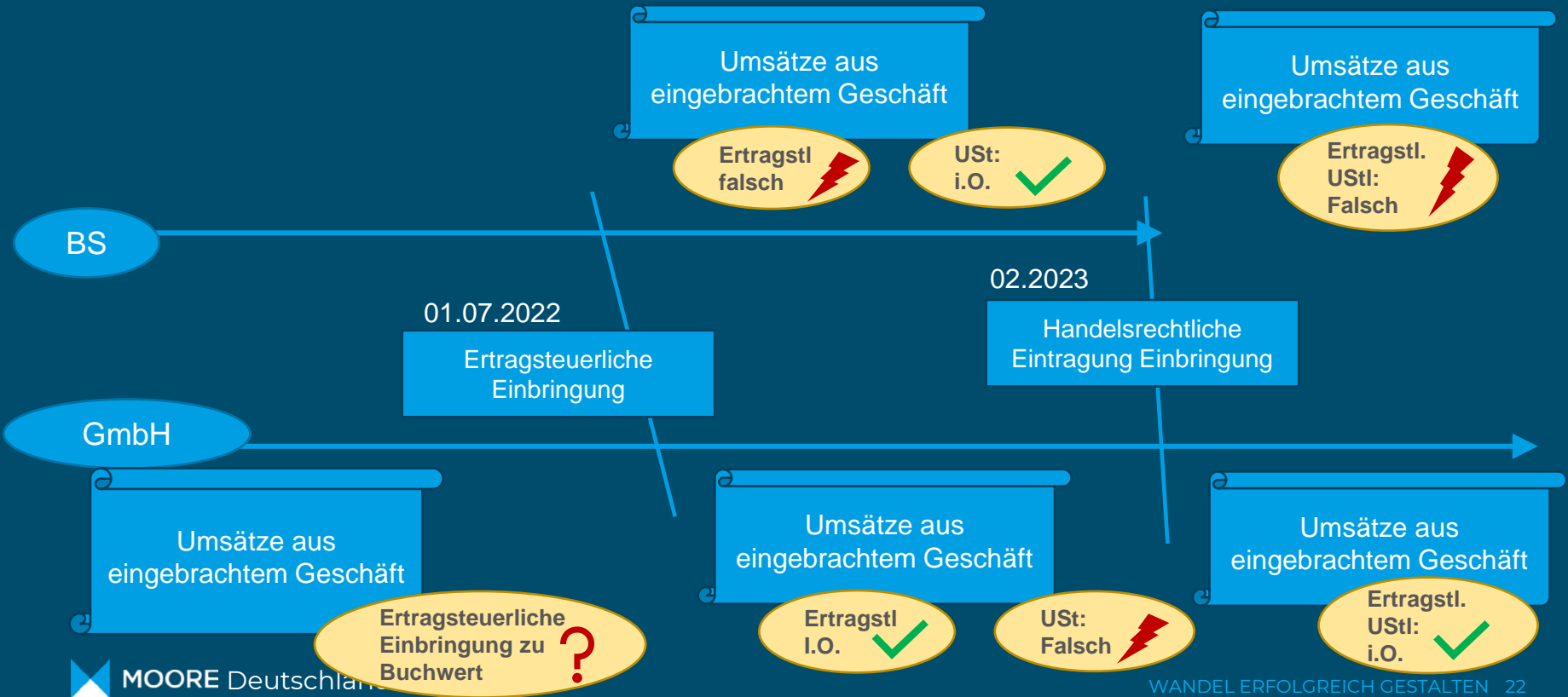
Alle eigenen und eingebrachten  
Eingangsleistungen

→ **GmbH und BS**

# Praktische Umsetzung / Vorsteuern



# Praktische Umsetzung / Umsätze



# Risiken



Erklärung Umsätze von GmbH für  
eingebrachtes Geschäft BS  
vor umsatzstl. Einbringungszeitpunkt  
(z.B. in 08/2022)

- Bei einer Erklärung der Umsätze aus eingebrachtem Geschäft in der GmbH vor handelsrechtlicher Eintragung der Einbringung (bspw. wenn fälschlicherweise auch ustl. von Rückwirkung ausgegangen) droht die Aufdeckung der stillen Reserven aus der Einbringung (kein BW-Ansatz)
- Für eine Verhinderung der Aufdeckung müssen alle VG als Gesamtheit übergehen.
- Dies könnte angezweifelt werden, da so einzelne VG bereits vor Einbringungszeitpunkt übergangen (der für die USt erst ab Eintragung ist)
- ertragstl. Risiko



Erklärung Vorsteuer vor umsatzstl.  
Einbringungszeitpunkt

- Bei einer Zurechnung der Vorsteuern zur GmbH vor Einbringung könnte es zu einer nach § 14c UStG nicht abzugsfähigen Vorsteuer kommen, da tatsächlicher Leistungsempfänger noch die B.V. sein könnte.
- **Leistungsempfänger und Rechnungsempfänger** könnten also **voneinander abweichen**, was dazu führen würde, dass die Vorsteuern nicht abziehbar wären.

# Mögliche Schwierigkeiten



## Ausgangsrechnungen vom falschen Rechtsträger gestellt (z.B. GmbH statt BS im Rückwirkungszeitraum)

**Folge:** ertragsteuerlich neutrale Einbringung wird abgelehnt

**Lösung 1:** Korrektur der Fibu und auch der Rechnungen

- fälschlicherweise in GmbH erfassten Umsätze aus der GmbH herausnehmen und in die FiBu der Betriebsstätte übertragen
- Rechnungskorrektur der Ausgangsrechnungen: BS statt GmbH

**Lösung 2:** Risikominimierung / mögliche Argumentation gegenüber den Finanzbehörden

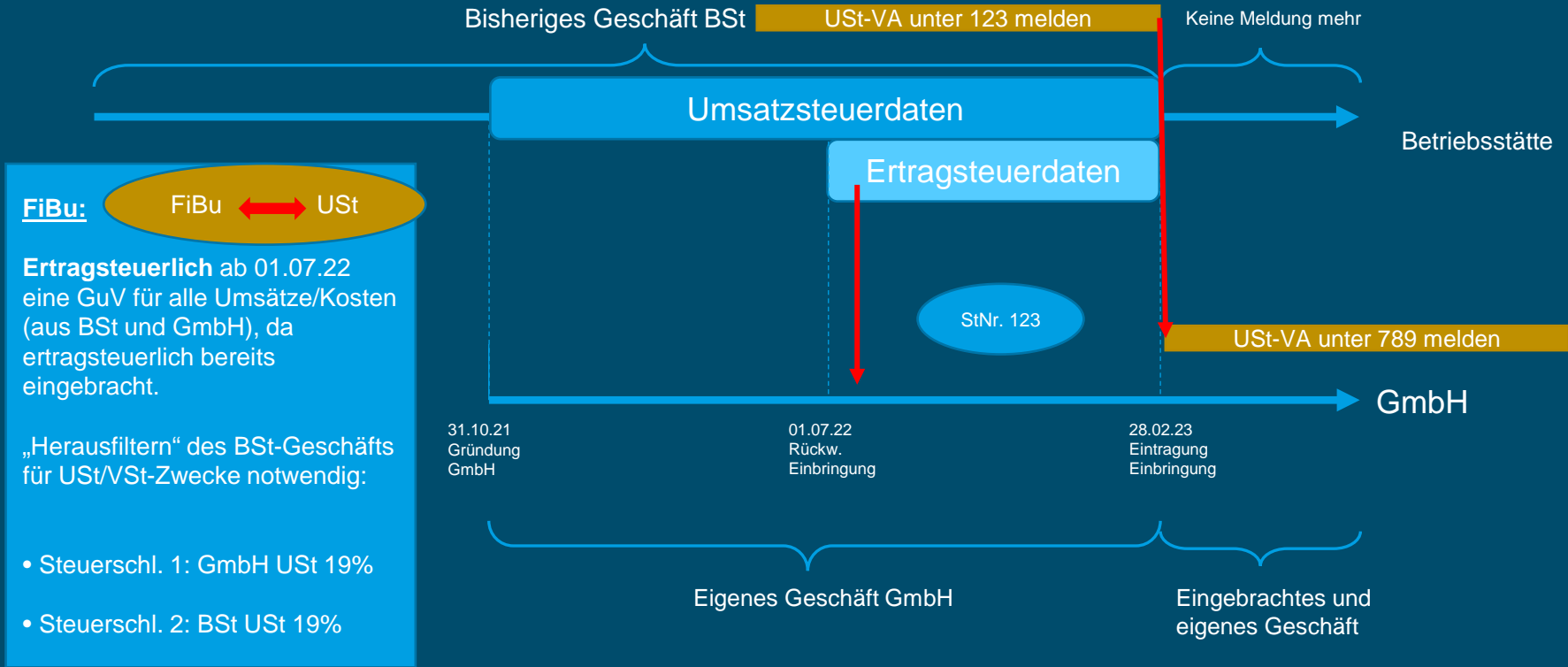
Alles so belassen und lediglich das Risiko minimieren, d.h.:

- Aufklärung des Mandanten über die Risiken
- Prüfen, ob Umsätze ggf. nicht aus eingebrachtem Geschäft, sondern aus eigenem Geschäft der GmbH stammen.
- Evtl. Argumentation der „Heilung“ durch tatsächliche Einbringung gegenüber der Finanzbehörden

Dennoch problematisch, da Risiko der Aufdeckung stiller Reserven im Raum steht.



# Überblick Umsatzsteuer



## 2.4 Verrechnungspreise

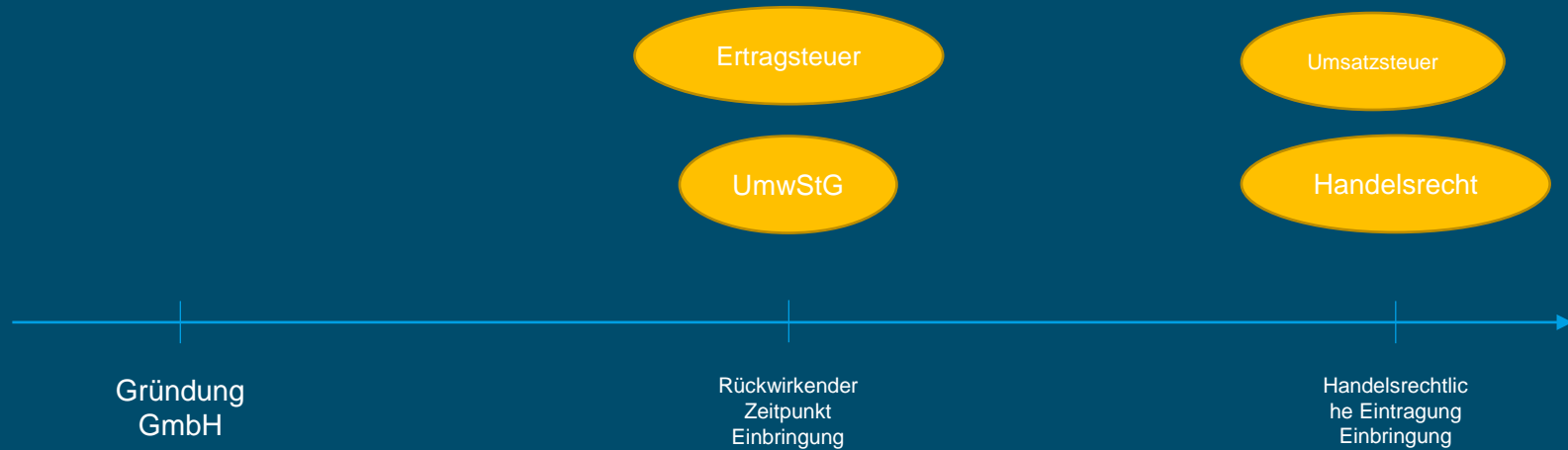
# Verrechnungspreisdokumentation



- Cost plus 3% → wurde zu 5% durch Finanzverwaltung
- Cost Plus Vergütung kann bei Einbringung so nicht weiter bestehen; Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode (TNMM)
- „Dienstleistungsvertrag“ zwischen Betriebsstätte und B.V. als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung („deemed dealing“) (§ 1 Abs. 4 Nr. 2 u. § 1 Abs. 5 AStG)
- Durch Übertragung der Betriebsstätte auf GmbH sind im Kern auch die Kundenbeziehungen von der B.V. in die GmbH übertragen worden
- Die Tätigkeit der GmbH unterscheidet sich von der der BS → Funktionsverlagerung?
- Nicht C+ sondern TNMM jetzt bei GmbH
- Keine Konvergenz des Funktions- und Risikoprofil von BS und GmbH
- Zu erklären hier auch mit Änderung des Geschäftsmodells nach Übernahme
- Vertragliche Regelung erforderlich zwischen B.V. und GmbH zur Regelung der Routine – Artigkeit (Reduzierung von BP – Risiken)

## 2.5 Übersicht

# Übersicht

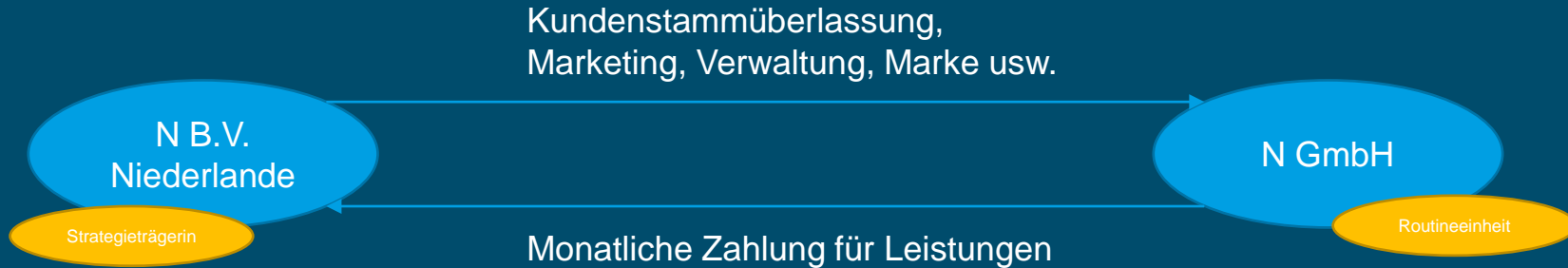


- Die Möglichkeit der rückwirkenden Einbringung nach § 20 Abs.6 S.1 UmwStG von bis zu acht Monaten gilt nur für Fälle des § 2 UmwStG (Ertragsteuern)
- Gilt also nicht für Umsatzsteuer → Handelsrechtlicher Zeitpunkt, Tag der Eintragung

# 3. Intercompany Rechnungen Konvergenz USt - VP

## 3.1 Leistungen der Muttergesellschaft

# Leistungen der Muttergesellschaft



## Umsatzsteuer:

- Sonstige Leistung N B.V. NL an N-GmbH
- Entsprechende umsatzsteuerliche Berücksichtigung als Reverse-Charge Eingangsleistung in der UStVA

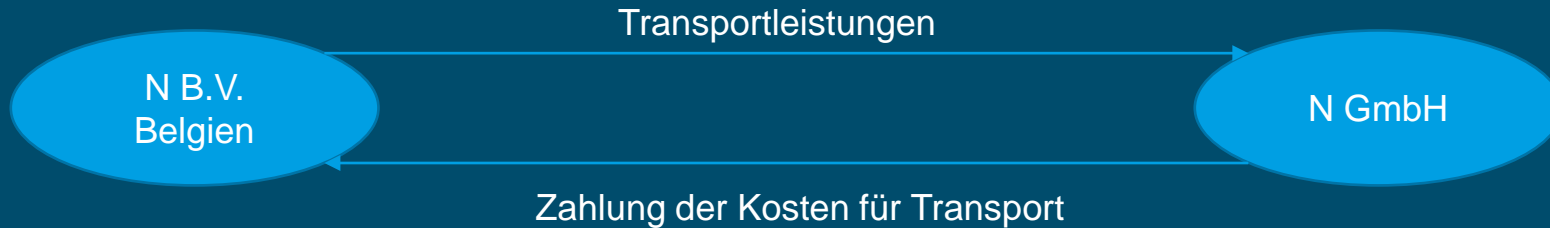
## Verrechnungspreise:

- Konvergenz mit Umsatzsteuer durch entsprechenden Dienstleistungsvertrag über diverse Leistungen als Strategieträgerin
- Aussteuerung der deutschen GmbH auf EBIT-Marge als Routineeinheit



## 3.2 Transportleistungen

# Transportleistungen



## Umsatzsteuer:

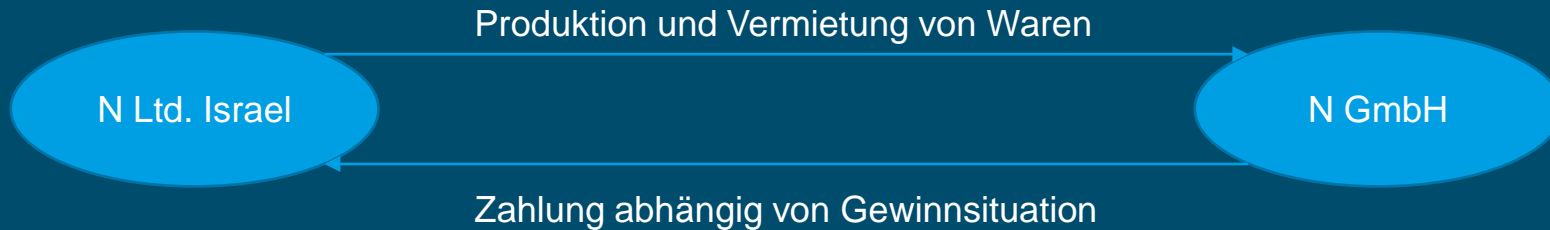
- Sonstige Leistung N B.V. Belgien an N-GmbH
- Entsprechende umsatzsteuerliche Berücksichtigung als Reverse-Charge Eingangsleistung in der UStVA

## Verrechnungspreise:

- Konvergenz mit Umsatzsteuer durch entsprechenden Dienstleistungsvertrag über Transportleistungen
- Vergütung durch Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus)

## 3.3 Herstellungsleistungen

# Herstellungsleistungen



## Umsatzsteuer:

- Sonstige Leistung N Ltd. Israel an N-GmbH
- Entsprechende umsatzsteuerliche Berücksichtigung als Reverse-Charge Eingangsleistung in der UStVA

## Verrechnungspreise:

- Konvergenz mit Umsatzsteuer durch entsprechenden Dienstleistungs-/Mietvertrag (typengemischter Vertrag) über Produktion/Vermietung Waren
- Vergütung gemessen an Nettogewinnmarge
- Vergütungsberechnung vor Aussteuerung

**Dr. Sven Helm**, LL.M. (UC Davis)  
StB RA FBStR

**Katrin Schramm**  
StB FB f.ZöUVerbrSt

**Moore Treuhand Kurpfalz GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Rennershofstraße 8-9, D-68163 Mannheim  
T +49(0)621 42508-0

[www.moore-tk.de](http://www.moore-tk.de)