

BM Partner

POLNISCHE BAUUNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

**Gestaltungsalternativen und praktische Hinweise
zur Ermittlung und Besteuerung
der in Deutschland erzielten Gewinne**

Prof. Dr. Heinz Moll
Steuerberater/Rechtsbeistand

Seminar UNI-BUD in Spała 16. März 2012

BM Partner

BM Partner Revision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

BM Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft

Kanzlerstr. 8
40472 Düsseldorf
mail@bmpartner.de

Tel.: +49 / 211 / 96 05 03
Fax: +49 / 211 / 96 05 170
www.bmpartner.de

A. Das Mutterunternehmen in Polen

Kapitalgesellschaft (z.B. Sp. z o.o.) oder
Personenunternehmen (z.B. Sp. z o.o. Sp. K.)

STEUERLICHER VERGLEICH

**Sp. z o.o. oder Sp. z o.o. Sp. K. in Polen
als Inhaberin einer Betriebsstätte in
Deutschland**

Annahmen

- jährlicher Gesamt-Gewinn aus den in Deutschland bearbeiteten Aufträgen (sogenannter "Auftragsgewinn") vor Steuern TEUR 200
- davon, aufgrund der bei der Auftragsbearbeitung durch das Stammhaus in Polen einerseits und die Betriebsstätte in Deutschland andererseits erfüllten Funktionen
 - der Betriebsstätte in Deutschland zuzurechnen (Betriebsstätten-Gewinn): TEUR 100
 - dem Stammhaus in Polen zuzurechnen (Stammhaus-Gewinn): TEUR 100

Alternative 1: Sp. z o.o.

	TEUR
- Besteuerung in Deutschland Betriebsstätten-Gewinn vor Steuern Körperschaftsteuer einschl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer ca. 31 %	100 <hr/> 31 <hr/> 69
- Besteuerung in Polen Stammhaus-Gewinn vor Steuern Körperschaftsteuer 19 %	100 <hr/> 19 <hr/> 81
Das heißt: Gesamtgewinn der Sp. z o.o. nach Steuern:	150
Wird der Gesamt-Gewinn der Sp. z o.o. nach Steuern an die in Polen ansässigen Gesellschafter ausgeschüttet, so erfolgt auf der Ebene der Gesellschafter noch einmal eine steuerliche Belastung dieser Dividende: durch eine endgültige polnische Abzugssteuer von 19 %, also: 19 % von TEUR 150 = rund	<hr/> 29
Netto-Ausschüttung nach deutschen und polnischen Steuern	<hr/> 121

Das bedeutet:

Wenn die von der Sp. z o.o. erzielten Gewinne vor Steuern (insgesamt: TEUR 200) in den Taschen der Gesellschafter angekommen sind, sind sie insgesamt mit Steuern in Höhe von TEUR 79 belastet.

Es bleiben den Gesellschaftern also netto nach allen Steuern nur TEUR 121 (rd. 61 % des Unternehmensgewinnes vor Steuern).

Alternative 2: Sp. z o.o. Sp. K.

	TEUR	TEUR
- Besteuerung in Deutschland Betriebsstätten-Gewinn vor Steuern		100
- Gewerbesteuer rd.	12	
- Einkommensteuer (Annahme: beide Ehepartner sind zu jeweils 50 % an Sp. K. beteiligt ./. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer	26	10
	<hr/> 16	
- Solidaritätszuschlag	1	29
	<hr/> <hr/> 71	
Betriebsstätten-Gewinn nach deutschen Steuern		71
- Besteuerung in Polen Stammhaus-Gewinn in Polen vor Steuern ./. Einkommensteuer Polen	100	19
	<hr/> 81	
- Gesamt-Gewinn nach allen Steuern	<hr/> <hr/> 152	

**Es bleiben den Gesellschaftern also netto nach allen Steuern
TEUR 152 (rd. 76 % des Unternehmensgewinnes vor Steuern).**

B. Betriebsstätte oder Tochter-GmbH in Deutschland als typische Strukturen

1. DBA-Betriebsstätte in D

1.1 Begriff der DBA-Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA

" Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck 'Betriebsstätte' eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird."

Weitere Klarstellungen zum Betriebsstätten-Begriff in Art. 5 Abs. 2-7 DBA

- 1.2 **Geschäftliche und zivilrechtliche Aspekte:** Einheitliches "polnisches" Rechtssubjekt; keine Haftungsbeschränkung für das Stammhaus in PL
- 1.3 **Grundsätzliche steuerliche Sicht:** Stammhaus in PL und Betriebsstätte in D als einheitliches Steuersubjekt mit einem Betrieb in PL und einem Betrieb in D
- 1.4 **Von der Betriebsstätte in D erzielte Gewinne bzw. erlittene Verluste:** Besteuerung in D, Freistellung in PL

2. Tochter-GmbH in D

- 2.1 **Geschäftliche und zivilrechtliche Aspekte:** Auftreten als eigen-ständiges "deutsches" Rechtssubjekt; Haftungsbeschränkung für das Mutterunternehmen in PL
- 2.2 **Grundsätzliche steuerliche Sicht:** polnisches Mutterunternehmen und deutsche Tochter-GmbH zwei eigenständige Steuersubjekte
- 2.3 **Von der Tochter-GmbH in D erzielte Gewinne bzw. erlittene Verluste:** Besteuerung bzw. steuerliche Berücksichtigung nur in Deutschland
Angemessene Leistungsvergütungen an PL-Mutterunternehmen sind steuerlich abzugsfähig
- 2.4 **Gewinnausschüttungen der Tochter-GmbH:** Grundsätzlich keine Kapitalertragsteuer in D, wenn Mutterunternehmen in PL Kapitalgesellschaft (sonst Kapitalertragsteuer in D); Besteuerung in Polen (Anrechnung etwaiger Kapitalertragsteuer D auf Steuer PL)

C. Betriebsstätte in D: Ermittlung und Aufteilung der Auftragsergebnisse aus Aufträgen in D auf die Betriebsstätte in D und das Stammhaus in PL

1. Grundsätzliche Regelungen des Art. 7 DBA

- (1) Gemäß Artikel 7 (2) des DBA PL-D werden der Betriebsstätte vorbehaltlich des Absatzes (3) "die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn
- sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen
 - als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und
 - im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre."

(Dealing at arm's length-Prinzip; Grundsatz des Fremdvergleichs)

- (2) Gemäß Artikel 7 (3) des DBA werden bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebstätte "die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind."

2. Sonderregelungen des Art. 7 DBA

- (1) Gemäß Artikel 7 (5) wird "aufgrund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen ... einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet."
- (2) Gemäß Ziff. (1) a) des Protokolls zum DBA PL-D neu können "einer Bauausführung oder Montage ... in dem Vertragsstaat, in dem die Betriebsstätte liegt, nur die Gewinne aus dieser Tätigkeit selbst zugerechnet werden. Gewinne aus der Lieferung von Waren im Zusammenhang mit oder unabhängig von dieser Tätigkeit durch die Hauptbetriebsstätte oder eine andere Betriebsstätte des Unternehmens oder durch einen Dritten sind dieser Bauausführung oder Montage nicht zuzurechnen."

3. Grundkonzept der Betriebsstätten-Gewinnermittlung auf der Basis des OECD-Muster-Kommentars (OECD-MK)

3.1 Ziel der Betriebsstätten-Gewinnermittlung

Ziel ist die Ermittlung eines Betriebsstätten-Gewinnes, der dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 (2) des OECD-MK (gleich Art. 7 (2) des DBA PL-D) entspricht. Dies ist ein Gewinn, der der Funktion bzw. dem Leistungsbeitrag gerecht wird, den die Betriebsstätte zur Erzielung des Gesamtgewinnes im Rahmen des jeweiligen Geschäfts erbracht hat. Gerade der neue – aktuelle – OECD-Muster-Kommentar basiert auf einer **weitgehend uneingeschränkten** Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte. Das bedeutet, dass in einem ersten Schritt die Betriebsstätte in allen Einzelheiten als **hypothetisch selbstständiges** und **unabhängiges** Unternehmen gedanklich "definiert" und von dem Stammhaus abgegrenzt werden muss, z.B. im Hinblick auf ihre Geschäftstätigkeit, die ihr zuzurechnenden Aktiva und Passiva sowie das ihr zuzurechnende anteilige Eigenkapital (sog. Dotationskapital). Hierzu wird viel Dokumentationsaufwand durch die Unternehmen erforderlich sein.

Nach der Abgrenzung der Betriebsstätte als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen (**erster Schritt**) werden **im zweiten Schritt** die obigen OECD-Verrechnungspreis-Grundsätze auf den Leistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte angewendet. Diese Verrechnungspreis-Grundsätze sind kompliziert, jedoch unter den OECD-Ländern weitgehend anerkannt und sie werden seit Jahren im Verhältnis zwischen verbundenen selbstständigen Unternehmen praktiziert. Deshalb hofft man, durch Anwendung dieser Grundsätze zu einer größeren Vereinheitlichung und Vereinfachung auch der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu kommen.

Nach diesen Verrechnungspreis-Grundsätzen können sämtliche Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, die unter fremden Dritten mit Gewinnaufschlag berechnet würden, dann auch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte mit Gewinnaufschlag berechnet werden. Dies hat praktische Bedeutung für Leistungen des Stammhauses an die Betriebsstätte und umgekehrt, die nicht zum eigentlichen Kerngeschäft des Unternehmens gehören, z.B. Lizenzen.

3.2 Die "Funktions-Abhängigkeit" des angemessenen Betriebsstätten-Gewinnes und deren Konsequenzen für Steuergestaltungen

Die Abhängigkeit des Betriebsstätten-Gewinns von dem Funktionsumfang der Betriebsstätte hat auch Bedeutung für die **Steuergestaltung**. Möchte man z.B. wegen der hohen deutschen Besteuerung, dass der angemessene Gewinn der deutschen Betriebsstätte nur niedrig ausfällt, so muss man die Betriebsstätte in Deutschland möglichst "funktionsarm" ausgestalten.

3.3 Praktische Vorgehensweise bei der direkten Betriebsstätten-Gewinnermittlung für Bau- oder Montage-Betriebsstätten

- (1) Im Rahmen der üblichen direkten Gewinnermittlungs-Methode werden im Rahmen der Betriebsstätten-Buchführung zunächst die Erlöse (bei einer Montage z.B. die Erlöse aus dem betreffenden Montagevertrag) sowie die **direkten** Kosten der Betriebsstätte erfasst.
- (2) Ferner werden der Betriebsstätte aber auch **angemessene anteilige indirekte** Kosten belastet, z.B. angemessene anteilige Kosten
der allgemeinen Verwaltung
des Vertriebs
der Angebots-Kalkulation sowie der Nachkalkulation
des Rechnungswesens
der Personalabteilung
der im Mutterhaus angefallenen Fremdkapitalzinsen etc.

- (3) Im Falle einer Bauausführung oder Montage wird auf diese Weise zunächst der **Gesamtgewinn des Unternehmens aus dem betreffenden Auftrag ("Auftragsergebnis")** ermittelt.

Dann wird dieser Gewinn - entsprechend den jeweiligen Funktionsbeiträgen, die das Stammhaus und die Betriebsstätte für den Auftrag erbracht haben - auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufgeteilt (vgl. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze 2.3.1 und 4.3.6).

Hierzu führen die **Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze der Deutschen Finanzverwaltung** (Tz. 4.3.6) folgendes aus: "**Der Gewinn oder Verlust (das Auftragsergebnis) ist bei Bau- und Montageleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte so aufzuteilen, dass die Betriebsstätte erhält, was ein fremder selbstständiger Unternehmer für die Ausführung der Bau- oder Montageleistung unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen erhalten hätte.** Die Fiktion, beim Stammhaus handele es sich um den General- und bei der Betriebsstätte um den Subunternehmer, bietet einen brauchbaren Ansatz für den Fremdvergleich."

- (4) Erfahrungsgemäß werden von dem Stammhaus in Polen häufig im Wesentlichen die folgenden Funktionen erfüllt:
- Zurverfügungstellung von geeignetem Personal für die jeweiligen speziellen Aufgaben einschließlich der Schulung für den Einsatz in Deutschland
 - Tragung der Arbeitgeber-Risiken aus dem Personaleinsatz in Deutschland
 - Personaleinsatzplanung
 - Auftragssteuerung und -überwachung
 - Vor- und Nachkalkulation
 - Sammlung, Prüfung und Aufbereitung der Belege für die Betriebsstätten-Buchführung, Mahnwesen, Zahlungsabwicklung etc.
 - Sicherstellung von Finanzmitteln zur Finanzierung der Fertigungsprozesse
 - Übernahme des vollen unternehmerischen Risikos für die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätten einschl. der Übernahme der unbeschränkten Haftung für die von den Betriebsstätten eingegangenen Verbindlichkeiten

D.h. häufig besteht **der Funktionsbeitrag der Betriebsstätte** im Wesentlichen nur in der Erfüllung der "Produktionsfunktion" durch die vom Stammhaus entsandten polnischen Arbeitnehmer.
Demnach steht in den meisten Fällen dem **Stammhaus ein wesentlicher Anteil des Auftragsergebnisses** zu.

D. Tochter-GmbH in D: Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen der Tochter-GmbH in D und dem Stammhaus in PL

1. Grundsätzliche Regelungen des Art. 9 DBA

- (1) Art. 9 (1) regelt eine Gewinnkorrektur bei verbundenen Unternehmen in Polen und Deutschland, wenn diese in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen "über die Grenze" Bedingungen vereinbaren, die voneinander unabhängige Unternehmen nicht miteinander vereinbaren würden.
- (2) Verbundene Unternehmen im Sinne dieser Vorschrift liegen vor, wenn
 - ein Unternehmen eines Vertragsstaates (z.B. Polen) unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates (z.B. Deutschland) beteiligt ist oder

- dritte Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates (z.B. Polen) und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates (z.B. Deutschland) beteiligt sind.
- (3) Gemäß Art. 9 (1) kann der Gewinn des Unternehmens, der in Folge der vereinbarten unangemessenen Bedingungen zu niedrig ausgefallen ist, entsprechend erhöht und durch den betreffenden Ansässigkeitsstaat des "benachteiligten" Unternehmens besteuert werden.
- (4) Art. 9 (2) sieht im Falle einer Gewinnkorrektur bei dem durch die unangemessenen Bedingungen "benachteiligten" Unternehmen gemäß Abs. 1 eine korrespondierende, d.h. gegenläufige Gewinnkorrektur bei dem durch die unangemessenen Bedingungen "begünstigten" Unternehmen in dem anderen Staat vor: der Gewinn dieses Unternehmens wird also grundsätzlich entsprechend vermindert (vgl. hierzu mehr unter 4.2).

2. Der Fremdvergleichs-Preis als Maßstab

Eine Gewinnkorrektur gemäß Art. 9 DBA hat sich an dem Preis zu orientieren, den voneinander unabhängige Fremde vereinbart hätten.

Im praktischen Fall ist die Ermittlung dieses sog. **Fremdvergleichs-Preises** natürlich äußerst schwierig. Dies gilt insbesondere, wenn zwischen den verbundenen Unternehmen Lieferungen oder Leistungen erbracht werden, die unter Fremden nicht erbracht werden, z.B. Lieferungen von Motorblöcken für einen bestimmten Autotyp.

Da diese Fälle in der Praxis häufig vorkommen, ist die sog. "**Preisvergleichs-Methode**" in ihrer reinen Form häufig nicht anwendbar. In diesen Fällen wendet die deutsche Finanzverwaltung häufig die "**Wiederverkaufspreis-Methode**" an, bei der der angemessene Preis zwischen den verbundenen Unternehmen aus dem Wiederkaufs-Preis des belieferten verbundenen Unternehmens abgeleitet wird oder die "**Kostenaufschlags-Methode**", bei der auf die Kosten des liefernden verbundenen Unternehmens ein nach Auffassung der Finanzverwaltung angemessener Gewinnaufschlag berechnet wird.

Die deutsche Finanzverwaltung hat zu dieser Frage sehr umfangreiche und detaillierte "Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen" erlassen.

Insgesamt ist es für die betroffenen Unternehmen sehr wichtig, sehr gut vorbereitet in entsprechende Verhandlungen mit der Finanzverwaltung zu gehen. **Es gibt in keinem praktischen Fall einen mit Sicherheit zu 100 % "richtigen" Verrechnungspreis.** Dadurch gibt es immer einen **Diskussionsspielraum** über den angemessenen Verrechnungspreis, den sich die Unternehmen bei guter Vorbereitung aufgrund ihrer besseren Markt-, Produkt- und Branchenkenntnisse zu Nutze machen können.

3. **"Funktions-Abhängigkeit" des angemessenen Verrechnungs-Preises und deren Konsequenzen für Steuergestaltungen**
 - (1) In den obigen Verwaltungsgrundsatzen der deutschen Finanzverwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen wird - sehr zutreffend - ausdrücklich betont, dass bei der Einkunftsabgrenzung jeweils die Funktion der verbundenen Unternehmen zu beachten sind. Erbringt z.B. das polnische Unternehmen aufgrund der von ihm entwickelten Produkte, seines besonders qualifizierten Personals und seiner finanziellen Stärke und durch Übernahme des unternehmerischen Risikos, einen besonders hohen Leistungsbeitrag zur Erzielung des Gesamt-Gewinns, so wird man ihm einen hohen Anteil an dem Gesamt-Gewinn zugestehen müssen, während der "funktionsarmen" deutschen Tochtergesellschaft, die vielleicht die Produkte des Mutterhauses im Wesentlichen nur auf dem deutschen Markt "verteilt" und ausliefert, nur ein geringer Gewinnanteil zuzugestehen ist.

- (2) Hieraus ergeben sich auch Folgerungen für die **Steuergestaltung**: Möchte man, wegen der hohen Besteuerung in Deutschland, in der deutschen Tochtergesellschaft nur einen niedrigen Gewinn versteuern, so muss man die deutsche Tochtergesellschaft "funktionsarm" ausgestalten (z.B. wenig Personal, wenig qualifiziertes Personal etc., so dass nachweislich alle wesentlichen Funktionen in Polen erfüllt werden).

HAFTUNGSFREISTELLUNG

Die Informationen in diesen Arbeitsunterlagen sind allgemeiner Art und stellen keine betriebswirtschaftliche, steuerliche oder rechtliche Beratung dar. Sie können und sollen insbesondere nicht die qualifizierte individuelle Beratung ersetzen. Für weitergehende Informationen bitten wir Sie, sich individuell beraten zu lassen.

Die Sammlung und Zusammenstellung der Informationen erfolgte mit der gebotenen Sorgfalt. Gleichwohl können wir keinerlei Haftung - aus welchem Rechtsgrund auch immer - für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit übernehmen.

Die Inhalte dieser Arbeitsunterlagen unterliegen dem deutschen Urheberrecht. Die Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und jede Art der Verwendung außerhalb der Grenzen des Urheberrechts bedürfen der schriftlichen Zustimmung von BM Partner GmbH. Downloads und Kopien dieser Seite sind nur für den persönlichen, nicht kommerziellen Gebrauch gestattet.