

DEUTSCHE BETRIEBSSTÄTTEN UND TOCHTERGESELLSCHAFTEN POLNISCHER MUTTERUNTERNEHMEN

**Wesentliche Aspekte
zur steuerlichen Gewinnermittlung
in Deutschland**

**Prof. Dr. Heinz Moll
Steuerberater/Rechtsbeistand**

Vortrag bei der Deutsch-Polnischen
Industrie- und Handelskammer in Wroclaw
am 23. Januar 2013

Gliederung / Inhaltsverzeichnis

- A. Das Mutterunternehmen in Polen**
- B. Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft
(z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG) in Deutschland**
 - 1. DBA-Betriebsstätte (Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Polen-Deutschland) in D**
 - 2. Tochtergesellschaft (z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG)**
- C. Regelungen des DBA Polen (PL) – Deutschland (D) zu Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Überblick**
- D. Einzelheiten zur Betriebsstätte in D:**
Ermittlung und Aufteilung der Auftragsergebnisse aus Aufträgen in D auf das Stammhaus in PL und die Betriebsstätte in D
- E. Einzelheiten zur Tochter-GmbH in D:**
Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen der Tochter-GmbH in D und dem Stammhaus in PL

A. Das Mutterunternehmen in Polen

Im Wesentlichen:

Kapitalgesellschaft (z.B. S. A. oder Sp. z o.o.)

oder

Personenunternehmen (z.B. polnischer Einzelunternehmen
oder Sp. z o.o. Sp. K.)

**B. Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft
(z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG) in Deutschland**

**als typische Strukturen für die Geschäftstätigkeit
polnischer Unternehmen in Deutschland**

1. DBA-Betriebsstätte (Betriebsstätte im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Polen-Deutschland) 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:** PL-Mutterunternehmen und D-Betriebsstätte = einheitliches "polnisches" Rechtssubjekt; keine Haftungsbeschränkung für das Stammhaus in PL für von der Betriebsstätte eingegangene Verbindlichkeiten
- 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. Tochtergesellschaft (z. B. GmbH oder GmbH & Co. KG)

- 2.1 **Geschäftliche und zivilrechtliche Aspekte:** Auftreten als eigenständiges "deutsches" Rechtssubjekt bzw. rechtliche Einheit; Haftungsbeschränkung für das Mutterunternehmen in PL
- 2.2 **Grundsätzliche steuerliche Sicht:** polnisches Mutter-unternehmen und deutsche Tochtergesellschaft jeweils auch steuerlich eigenständige Einheiten
- 2.3 **Von der Tochtergesellschaft in D erzielte Gewinne bzw. erlittene Verluste:** Besteuerung bzw. steuerliche Berücksichtigung grundsätzlich nur in Deutschland
Angemessene Leistungsvergütungen der Tochtergesellschaft an PL-Mutterunternehmen sind bei der Tochtergesellschaft grundsätzlich steuerlich abzugfähig
- 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)
- 2.5 Die GmbH & Co. KG sowie die Sp. z o.o. Sp. K. werden in PL und D jeweils als "transparent" behandelt, d. h. die erzielten Gewinne oder Verluste werden jeweils anteilig bei den Gesellschaftern dieser Personengesellschaften besteuert.

C. Regelungen des DBA Polen (PL) – Deutschland (D) zu Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Überblick

Unternehmen in PL mit einer TOCHTERGESELLSCHAFT in D

Artikel 9 Verbundene Unternehmen (Wortlaut)

- (1) Wenn
- (a) ein **Unternehmen eines Vertragsstaates** (hier: PL) unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines **Unternehmens des anderen Vertragsstaates** (D) beteiligt ist, oder
 - (b),
- und die **beiden Unternehmen** (in PL + D) in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen **an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden** sind, die von **denen abweichen**, die **unabhängige Unternehmen** miteinander vereinbaren würden, dürfen die **Gewinne**, die **eines** der Unternehmen **ohne** diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber **nicht** erzielt hat, den Gewinnen **dieses** Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Unternehmen in PL mit einer BETRIEBSSTÄTTE in D

Artikel 7 Unternehmensgewinne (Wortlaut)

- (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats (hier: PL) können **nur in diesem Staat** (PL) besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit **im anderen Vertragsstaat** (D) durch eine dort gelegene **Betriebsstätte** aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat (D) besteuert werden, **jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte (D) zugerechnet werden können.**
- (2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats (PL) seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (D) durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden ... in jedem Vertragsstaat (PL + D) dieser Betriebsstätte **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.

D. Einzelheiten zur Betriebsstätte in D:

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

1. Grundsätzliche Regelungen des Art. 7 DBA

- (1) Gemäß Artikel 7 (2) des DBA PL-D werden der Betriebsstätte grundsätzlich "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)

Das heißt, dass der Gesamtgewinn des Unternehmens aus Aufträgen mit deutschen Kunden (nachfolgend: "Auftragsergebnisse") **funktionsgemäß**, d.h. entsprechend den vom Stammhaus in PL einerseits und den von der Betriebsstätte in D andererseits für die Erzielung der Auftragsergebnisse erfüllten Funktionen auf das Stammhaus in PL einerseits und die Betriebsstätte in D andererseits **aufgeteilt** werden muss.

- (2) Dies wird – gerade auch für den Fall von Bau- und Montageleistungen – von der deutschen Finanzverwaltung in den "Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen" (vom 24.12.1999) ausdrücklich bestätigt.

Hier heißt es unter Tz. 4.3.6 wie folgt:

"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."

- (3) Gemäß Artikel 7 (3) des DBA werden bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte "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. 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. Das bedeutet, dass möglichst viele Funktionen im Zusammenhang mit den Aufträgen von deutschen Kunden vom **Stammhaus in Polen** erfüllt werden sollten.

4. **Zusammenstellung der häufig vom polnischen Stammhaus erfüllten Funktionen für die Erzielung der Ergebnisse aus Aufträgen ("Auftragsergebnisse") von deutschen Kunden**

- Auftragsakquisition einschließlich Entwicklung des zugrunde liegenden technischen Konzepts
- Vertragsverhandlungen bis zum Vertragsabschluss
- Vor- und Nachkalkulation
- Auftragssteuerung und -überwachung
- Zurverfügungstellung von geeignetem Personal für die jeweiligen speziellen Aufgaben
- Personal-Einsatzplanung
- Schulung des Personals im Hinblick auf den Einsatz in Deutschland, z.B. im Hinblick auf Arbeitssicherheit
- Erfüllung der durch den Personaleinsatz in Deutschland bestehenden Anmelde-, Abmelde- sowie Kontrollpflichten gegenüber deutschen Behörden und entsprechende Verhandlungen

- Übernahme der aus dem Personaleinsatz resultierenden Arbeitgeber-Risiken
- Sammlung, Prüfung und Aufbereitung von Belegen für die Betriebsstätten-Buchführung
- Mahnwesen, Zahlungsabwicklung etc.
- Sicherstellung von Finanzmitteln zur Finanzierung der Fertigungs-Prozesse
- Übernahme des vollen unternehmerischen Risikos für die Geschäftstätigkeit der Betriebsstätten einschließlich der Übernahme der unbeschränkten Haftung für die von den Betriebsstätten eingegangenen Verbindlichkeiten.

5. Neue methodische Grundsätze der OECD für die Gewinnabgrenzung zwischen Mutterunternehmen und Betriebsstätten

Ende 2006 hat die OECD ihre methodischen Grundsätze für die Gewinnabgrenzung zwischen **Mutterunternehmen** und **Betriebsstätten** auf der Basis des Art. 7 des OECD-Muster-Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) sehr stark an die Gewinnabgrenzung zwischen **Mutterunternehmen** und **Tochtergesellschaften** mittels Verrechnungspreisen angepasst (sog. "Functionally Separate Entity Approach" oder "FSE Approach") und in 2008 den OECD-Musterkommentar zu Art. 7 entsprechend geändert.

Das neue OECD-Konzept basiert auf einer **uneingeschränkten Selbständigkeit fiktion der Betriebsstätte** und auf einer **weitgehend uneingeschränkten Anwendung des Fremdvergleichs-Grundsatzes** auf die Gewinnabgrenzung zwischen Mutterunternehmen und Betriebsstätte. Im Gegensatz zur bisherigen Vorgehensweise erfolgt dabei keine mehr oder weniger pauschale Aufteilung der Auftragsgewinne auf das Stammhaus und die Betriebsstätte, sondern

- es wird zunächst im Rahmen einer **Funktions- und Tatsachenanalyse** die von der Betriebsstätte innerhalb des Gesamtunternehmens ausgeübte Geschäftstätigkeit im Hinblick auf sämtliche von ihr erfüllten Funktionen analysiert und von der des Stammhauses abgegrenzt und dann,
- zwecks Abgrenzung der Betriebsstätte als fiktives selbstständiges Unternehmen, auf der Basis dieser Analyse zunächst die **Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Kapital zu der Betriebsstätte** vorgenommen und dann
- die **Vergleichbarkeitsanalyse** zur Bestimmung von dem Fremdvergleichspreis entsprechenden **Vergütungen** durchgeführt.

Im Zusammenhang mit dieser Methodik ergeben sich zahlreiche sehr komplexe Detailprobleme, von denen man sich nur schwer vorstellen kann, dass sie von den steuerpflichtigen Unternehmen und von den Finanzverwaltungen in der Vielzahl der praktischen Fälle auch nur einigermaßen befriedigend gelöst werden können.

Damit diese neuen OECD-Grundsätze zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung von den nationalen Finanzverwaltungen angewendet werden können, bedarf es jeweils einer entsprechenden Grundlage in den nationalen – d.h. hier polnischen und deutschen – Gesetzen. In Deutschland ist eine solche Anpassung durch das Jahressteuergesetz 2013 vorgesehen. Innerhalb der deutschen Finanzverwaltung wird auch bereits an der Ausarbeitung von entsprechend geänderten "Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen" gearbeitet.

Dabei stellt sich allerdings die Frage, ob solche neuen Grundsätze der Betriebsstätten-Gewinnermittlung für **bereits bestehende** Doppelbesteuerungsabkommen (wie z. B. das DBA PL-D) überhaupt gelten. **Praktisch** werden allerdings durch diese Entwicklung auf jeden Fall die Fragen der Betriebsstätten-Gewinnermittlung bei den nationalen Finanzverwaltungen im Rahmen der laufenden Besteuerung und insbesondere bei Betriebsprüfungen verstärkt Beachtung finden.

E. Einzelheiten zur 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 untereinander 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 ("**Fremdvergleich**").

Im praktischen Fall ist die Ermittlung dieses sog. **Fremdvergleichs-Preises** natürlich 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** mit der Finanzverwaltung 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 erwähnten Verwaltungsgrundsätzen **für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen** der deutschen Finanzverwaltung wird - sehr zutreffend - ausdrücklich betont, dass bei der Einkunftsabgrenzung jeweils die **Funktionen** 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 (von Mutter- und Tochtergesellschaft), 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 bzw. **wenig qualifiziertes** Personal etc., weil nachweislich alle wesentlichen Funktionen in Polen erfüllt werden).

Das hat dann zur Folge, dass der wesentliche Teil des "Gesamtgewinns" der polnischen Muttergesellschaft und der deutschen Tochtergesellschaft der polnischen Muttergesellschaft zuzurechnen ist und dort der niedrige polnische Steuer unterliegt.

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.

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