

POLNISCHE BAUUNTERNEHMEN IN DEUTSCHLAND

- **Betriebsstätte in D – Ermittlung und Aufteilung der Auftragsergebnisse in D auf die Betriebsstätte in D und das Stammhaus in PL**
- **Tochter-GmbH in D – Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen der Tochter-GmbH in D und dem Stammhaus in PL**
- **Aktuelle Entwicklungen bei den deutschen Ertragsteuern**

Prof. Dr. Heinz Moll
Steuerberater/Rechtsbeistand

Seminar UNI-BUD in Kolberg 11.-12. Juni 2010

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. Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft in Deutschland als typische Strukturen für Geschäftsaktivitäten polnischer Bauunternehmen in Deutschland

1. DBA-Betriebsstätte in D

1.1 Begriff der DBA-Betriebsstätte

Art. 5 des DBA

Betriebsstätte

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

- (2) Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst insbesondere
 - a) einen Ort der Leitung,
 - b) eine Zweigniederlassung,
 - c) eine Geschäftsstelle,
 - d) eine Fabrikationsstätte,
 - e) eine Werksstätte und
 - f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung natürlicher Ressourcen.

- (3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

- (4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:
- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
 - b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
 - c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
 - d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
 - e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.
- (5) Ist eine Person, mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6, für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

- (6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.
- (7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

- 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 eigenständiges "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
- 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)

3. Typische Strukturen und ihre Besteuerung

3.1 Keine Betriebsstätte in D

3.2 DBA-Betriebsstätte in D

3.2.1 Mutterunternehmen in PL: Einzel-Unternehmen oder Personengesellschaft
(vgl. S. 11)

3.2.2 Mutterunternehmen in PL: Kapitalgesellschaft
(vgl. S. 12)

zu 3.2.1

DBA-Betriebsstätte in D; Mutterunternehmen in PL: Einzel-Unternehmen oder Personengesellschaft (deren Gesellschafter natürliche Personen sind)

<u>Besteuerung in D</u>	TEUR	TEUR
Gewinn der Betriebsstätte vor Steuern		1.000
Gewerbsteuer (durchschnittlicher Hebesatz)		<u>140</u>
		860
Einkommensteuer (Steuersatz z.B. 33,9 % ¹⁾)	339	
./. Anrechnung der Gewerbsteuer	<u>133</u>	
verbleibende Einkommensteuer	206	
Solidaritätszuschlag 5,5 % der verbleibenden Einkommensteuer	<u>11</u>	<u>217</u>
Gewinn nach deutschen Steuern		643
		====

Besteuerung in PL

Nach Art. 24 (2) DBA steuerfrei

¹⁾ Dieser Satz gilt bei einem steuerpflichtigen Einkommen einer Einzelperson von TEUR 100 (zusammen veranlagte Ehegatten: TEUR 200). Steuersatz bei einem steuerpflichtigen Einkommen einer Einzelperson von TEUR 250: 38,8 %

zu 3.2.2

DBA-Betriebsstätte in D; Mutterunternehmen in PL: Kapitalgesellschaft

	TEUR
- Gewinn der Betriebsstätte vor Steuern	1.000
- Gewerbesteuer (durchschnittlicher Hebesatz)	<u>140</u>
- Gewinn nach Gewerbesteuer	860
- Körperschaftsteuer 15 % des Gewinns vor Steuern	150
- Solidaritätszuschlag 5,5 % der Körperschaftsteuer	<u>8</u>
- Gewinn nach Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer D	702
- Körperschaftsteuer PL (steuerfrei gemäß Art. 24 (2) DBA)	<u>0</u>
- Gewinn nach Steuern D und Körperschaftsteuer PL	702
	===

3.3 Tochter-Kapitalgesellschaft in D

3.3.1 Mutterunternehmen in PL: Einzel-Unternehmen oder Personengesellschaft
(vgl. S. 14)

3.3.2 Mutterunternehmen in PL: Kapitalgesellschaft
(vgl. S. 15)

zu 3.3.1

Tochter-Kapitalgesellschaft in D; Mutterunternehmen in PL: Einzel-Unternehmen oder Personengesellschaft (deren Gesellschafter natürliche Personen sind)

Besteuerung in D	TEUR
Gewinn Tochter-Kapitalgesellschaft D vor Steuern	1.000
Gewerbsteuer D (durchschnittlicher Hebesatz)	<u>140</u>
Gewinn nach Gewerbesteuer D	860
Körperschaftsteuer D 15 % des Gewinns vor Steuern	150
Solidaritätszuschlag D 5,5 % der Körperschaftsteuer	<u>8</u>
Gewinn nach Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer D (Annahme: Ausschüttung an Gesellschafter in PL)	702
Kapitalertragsteuer D, 15 % der Ausschüttung	<u>105</u>
	597
	===

Besteuerung in PL

Anrechnung der Kapitalertragsteuer D auf die Einkommensteuer PL Art. 24 (2) DBA

zu 3.3.2

Tochter-Kapitalgesellschaft in D; Mutterunternehmen in PL: Kapitalgesellschaft

<u>Besteuerung in D</u>	TEUR
Gewinn Tochter-Kapitalgesellschaft D vor Steuern	1.000
Gewerbsteuer D (durchschnittlicher Hebesatz)	<u>140</u>
Gewinn nach Gewerbsteuer D	860
Körperschaftsteuer D 15 % des Gewinns vor Steuern	150
Solidaritätszuschlag D 5,5 %	<u>8</u>
Gewinn nach Gewerbsteuer und Körperschaftsteuer D (Annahme: Ausschüttung an Gesellschafter in PL)	702
Kapitalertragsteuer D ¹⁾	<u>0</u>
Ausschüttung nach Steuern D	702
	===

In der Regel keine Besteuerung bei Muttergesellschaft in PL: Die Ausschüttung ist von der Körperschaftsteuer PL befreit (Voraussetzungen: Mindest-Beteiligung 10 %, Mindest-Haltedauer 2 Jahre)

1) Freistellung von Kapitalertragsteuer innerhalb der EU auf Antrag aufgrund der "EU-Mutter-Tochter-Richtlinie" (Mindest-Beteiligung der Mutter an der Tochter: unmittelbar zu 20 %, ab 1.1.2007 zu 15 %, ab 1.1.2009: 10 %)

B. Betriebsstätte in D: Ermittlung und Aufteilung der Auftrags- ergebnisse aus Aufträgen in D auf die Betriebsstätte in D und das Stammhaus in PL

1.1 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 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."
- (3) Zulässigkeit der sogenannten "indirekten" Betriebsstättengewinnermittlung

Gemäß Artikel 7 (4) schließt "soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, ... Absatz (2) nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt." **Vorrang hat jedoch die sogenannte "direkte" Betriebsstätten-Gewinnermittlung.**

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. Bisheriges Grundkonzept der Betriebsstätten-Gewinnermittlung auf der Basis des bisherigen 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.

3.2 Eingeschränkte Fiktion der Selbstständigkeit und Unabhängigkeit der Betriebsstätten

Dem bisherigen Grundkonzept liegt eine **eingeschränkte** Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion der Betriebsstätte zugrunde. Das bedeutet insbesondere, dass **nur solche Leistungen** des Stammhauses an die Betriebsstätte bzw. der Betriebsstätte an das Stammhaus **mit Gewinnaufschlag** für den jeweilig leistenden Unternehmensteil an den anderen Unternehmensteil belastet werden dürfen, **die zum Kerngeschäft des Unternehmens** gehören. Beispiel: Unternehmensinterne "Lieferung" eines Fertigproduktes durch ein Produktions-Stammhaus an die Vertriebs-Betriebsstätte mit angemessenem Gewinnaufschlag, so dass bei der weiteren Lieferung von der Vertriebs-Betriebsstätte an den Kunden der Betriebsstätte noch ein angemessener, der Bedeutung der Vertriebsfunktion entsprechender Gewinnanteil verbleibt.

Andere Leistungen, z.B. Zinsen für der Betriebsstätte zur Verfügung gestelltes Eigenkapital, Lizenzen für die Nutzung von Patenten des Stammhauses, für Verwaltungsleistungen etc., dürfen der Betriebsstätte **nicht mit Gewinnaufschlag** belastet werden. Es dürfen diesbezüglich lediglich die von unternehmensfremden Dritten dem Unternehmen belastete Aufwendungen verursachungsgerecht und ohne Gewinnaufschlag an die Betriebsstätte weiterbelastet werden.

3.3 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.

3.4 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. Neues Grundkonzept der Betriebsstätten-Gewinnermittlung auf der Basis des aktuellen OECD-Muster-Kommentars

4.1 Weitgehend uneingeschränkte Fiktion der Selbstständigkeit und Unabhängigkeit der Betriebsstätte

Das neue OECD-Konzept 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.

4.2 Anwendung der Grundsätze der OECD-Verrechnungspreis-Richtlinie von 1995 für den Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen (z.B. Mutter-Tochter-Kapitalgesellschaft) auf den Leistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

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.

C. 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 Verwaltungsgrundsätzen 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).

D. Dokumentationspflichten für die Betriebsstätten-Gewinnermittlung und die Verrechnungspreisermittlung aufgrund der "Gewinnabgrenzungs-Aufzeichnungsverordnung" der Deutschen Finanzverwaltung

- (1) Aufgrund der Verordnung, die am 1. Januar 2004 in Kraft getreten ist, haben deutsche Steuerpflichtige (auch deutsche Betriebsstätten ausländischer Mutterunternehmen) Aufzeichnungen zu erstellen, aus denen ersichtlich sein muss, welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Ausland verwirklicht hat und ob und inwieweit er diesen Geschäftsbeziehungen Bedingungen, z.B. Preise, zugrunde gelegt hat, die erkennen lassen, dass er den Grundsatz des Fremdverhaltens (Fremdvergleichsgrundsatz) beachtet hat. Die Aufzeichnungen müssen **das ernsthafte Bemühen** des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten.

- (2) Die Verordnung enthält detaillierte Regelungen, welchen Inhalt diese Aufzeichnungen im Einzelnen haben müssen (z.B. Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen fremden Dritten sowie aus vergleichbaren Geschäften, die der Steuerpflichtige mit fremden Dritten abgeschlossen hat, in diesen Fällen vereinbarte Preise und Geschäftsbedingungen, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten, Gewinnaufteilungen). Zusätzlich sind Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten zu erstellen, die eine Plausibilitätskontrolle der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Verrechnungspreise ermöglichen, wie z.B. Prognoserechnungen und Daten zum Absatz-, Gewinn- und Kostenplanung.
- (3) (Nur) im Falle von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen (z.B. gesellschaftsrechtlichen Umgliederungsmaßnahmen, grundlegenden Änderungen der Geschäftsstrategie oder der Geschäftsrisiken oder ähnlichen) müssen die Aufzeichnungen in einem zeitlichen Zusammenhang mit den außergewöhnlichen Vorgängen (spätestens 6 Monate nach Beendigung des Geschäftsjahres, in dem das außergewöhnliche Ereignis passierte) erstellt werden.

- (4) In der Regel sollen die Steuerbehörden die Vorlage der Aufzeichnungen nur in Verbindung mit und/oder zum Zwecke einer steuerlichen Außenprüfung verlangen. Die Aufzeichnungen müssen den Steuerbehörden innerhalb von 60 Tagen nach der Aufforderung vorgelegt werden. In begründeten Fällen kann dieser Zeitraum verlängert werden.
- (5) Für kleine Unternehmen (Lieferungen an bzw. von verbundenen Unternehmen im Ausland nicht mehr als EUR 5,0 Mio. und Gesamtbetrag anderer Dienstleistungen an bzw. von den verbundenen Unternehmen nicht mehr als EUR 500.000,00 in dem einzelnen Wirtschaftsjahr) bestehen Erleichterungsregelungen.

E. Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund einer Korrektur des Betriebsstättengewinns oder der Verrechnungspreise durch die deutsche oder die polnische Finanzverwaltung; insbesondere EU-Schiedskonvention

1. Art. 9 (2) DBA: Korrespondierende Änderungen von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen

Art. 9 (2) enthält folgende Regelung:

Werden in einem Vertragsstaat (**z.B. D**) den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates (**z.B. der Tochtergesellschaft in D**) Gewinne zugerechnet und entsprechend besteuert, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates (**z.B. Muttergesellschaft in PL**) in diesem Staat (**PL**) besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates (**Tochtergesellschaft in D**) erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat (**PL**) eine entsprechende Änderung der von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

2. DBA-Verständigungsverfahren (Art. 26 DBA)

Art. 26 des DBA enthält ein in Doppelbesteuerungsabkommen übliches Verständigungsverfahren für den Fall, dass eine Person der Auffassung ist, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führt, die nicht dem DBA entspricht (z.B. bei einseitiger Änderung der Betriebsstätten-Gewinnermittlung oder von Verrechnungspreisen).

Ein solches Verständigungsverfahren kann von dem einzelnen Steuerpflichtigen beantragt werden. Das Verfahren spielt sich aber praktisch allein zwischen den Finanzbehörden der beiden Vertragsstaaten ab, ohne dass der betroffene Steuerpflichtige Beteiligungs- und Eingriffsrechte hat. Es besteht auch keine Pflicht der Vertragsstaaten, sich auf eine korrespondierende Handhabung zu einigen. Deshalb verlaufen diese Verfahren für die Steuerpflichtigen in der Regel sehr unbefriedigend, sie sind langwierig und sehr kostenaufwendig.

3. EU-Schiedskonvention ("Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen"; EU Arbitration Convention)

Zwischen den EU-Ländern besteht die obige EU-Schiedskonvention, nach der die Länder verpflichtet sind, im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen und bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sich in den betreffenden Ländern auf eine **korrespondierende Handhabung** zu einigen. Das Schiedsverfahren kann von dem Steuerpflichtigen beantragt werden, er hat wesentliche Mitwirkungsrechte. Kommt es binnen 2 Jahren nicht zu einer Einigung zwischen den Finanzverwaltungen der betroffenen Länder, wird ein "Beratender Ausschuss" installiert, der die Fragen verbindlich entscheidet.

Die EU-Schiedskonvention hat sich für die Steuerpflichtigen als sehr wirksame Hilfe herausgestellt. Sehr häufig können schon im Vorfeld vernünftige Kompromisse mit der jeweiligen Finanzverwaltung erzielt werden, wenn der Steuerpflichtige darauf hinweist, dass er ansonsten ein Verfahren nach der Schiedskonvention beantragen wird.

F. Aktuelle Entwicklung bei den Ertragsteuern in Deutschland

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.