

DBA-Betriebsstätte eines polnischen Unternehmens in Deutschland

Ermittlung des in Deutschland steuerpflichtigen Betriebsstätten-Gewinnes

A. Allgemeines

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

BM Partner

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

B. 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)

BM Partner

- (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."

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 DBA PL-D) entspricht. Nach Art. 7 (2) sind der Betriebsstätte in jedem Vertragsstaat die Gewinne zuzurechnen, "die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre."

Dies ist der **Teil** der Gewinne aus Aufträgen von Kunden ("Auftragsgewinne"), der der Funktion bzw. dem Leistungsbeitrag der Betriebsstätte bei der Bearbeitung dieser Aufträge entspricht.

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

BM Partner

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.

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.