

In dem von mehr als 90 Teilnehmern besuchten

**FORUM  
POLNISCHER UNTERNEHMER IN DEUTSCHLAND  
IM GENERALKONSULAT DER REPUBLIK POLEN IN KÖLN  
AM 8. NOVEMBER 2012**

unter der Leitung von Herrn Konsul Hebda referierte u.a. **Professor Dr. Moll** zu dem

Thema

**ALTERNATIVE RECHTSFORMEN FÜR DIE AUSFÜHRUNG VON BAUTÄTIGKEITEN  
IN DEUTSCHLAND, INSBESONDERE AUS KAUFMÄNNISCHER UND STEUERLICHER SICHT**

In seinem Referat vertrat Professor Dr. Moll im Wesentlichen folgende Thesen:

- Die meisten polnischen Unternehmen üben ihre Bau- und ähnlichen Geschäftsaktivitäten in Deutschland in der Rechtsform von **Betriebsstätten** im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Polen – Deutschland (nachfolgend: **DBA Polen**) aus. Zumindest längerfristig ist für viele dieser Unternehmen zu überlegen, ob sie ihre Tätigkeiten nicht besser in der Rechtsform einer deutschen **Tochtergesellschaft**, etwa einer GmbH, ausüben sollten. Ein wesentlicher Grund hierfür liegt in einem **verbesserten Auftritt auf dem deutschen Markt** mit der Möglichkeit, nicht nur als Subunternehmer deutscher Bauunternehmen aufzutreten, sondern auch Bauleistungen an deutsche Endkunden zu erbringen und sich dadurch einen dauerhaften Marktanteil in Deutschland zu sichern. Es würden dadurch auch Partnerschaften mit deutschen Bauunternehmen für den deutschen Markt vereinfacht und es würde eine **Haftungsbeschränkung** des polnischen Mutterunternehmens gegenüber Risiken aus dem deutschen Geschäft erreicht.
- Gemäß Artikel 7 des DBA Polen sind der deutschen Betriebsstätte **nicht** etwa die **gesamten Gewinne** des polnischen Unternehmens aus Aufträgen von deutschen Kunden (sog. "**Auftragungsgewinne**") zuzurechnen, sondern **nur der Teil der Auftragungsgewinne**, die die Betriebsstätte "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 polnischen Mutterunternehmen "**völlig unabhängig** gewesen wäre".
- Hiernach sind die Auftragungsgewinne **entsprechend der Funktionen**, die das polnische Stammhaus einerseits und die deutsche Betriebsstätte andererseits für die Erzielung der Auftragungsgewinne erfüllt haben, auf das Stammhaus und die Betriebsstätte **aufzuteilen**.

Erfahrungsgemäß werden von dem **polnischen Stammhaus** häufig im Wesentlichen die folgenden Funktionen erfüllt:

- Akquisition der Aufträge deutscher Kunden auf der Basis des vom Stammhaus entwickelten technischen Konzepts
  - 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
- 
- Demzufolge beschränkt sich der **Funktionsbeitrag der Betriebsstätte** in den meisten Fällen im Wesentlichen auf die reine Ausführung der vom Stammhaus geplanten und gesteuerten Bautätigkeit durch die vom Stammhaus nach Deutschland entsandten polnischen Arbeitnehmer. Demnach ist in den meisten Fällen dem **Stammhaus der weit überwiegende Anteil des Auftragsgewinnes** zuzurechnen, der dort nur der – niedrigeren – polnischen Besteuerung unterliegt, während der **Betriebsstätten-Gewinn**, der der – höheren – deutschen Besteuerung unterliegt, nur dem **geringeren** Anteil des Auftragsgewinnes entspricht.
  
  - Hieraus folgt auch, dass Artikel 7 des DBA Polen einen **Spielraum für Steuergestaltung** durch eine entsprechende Funktionsverteilung auf Stammhaus und Betriebsstätte **eröffnet**: je geringer die von der Betriebsstätte erfüllten Funktionen sind, desto niedriger ist der ihr zuzurechnende Gewinnanteil.
  
  - Für den Fall einer **deutschen Tochtergesellschaft** (z. B. einer Tochter-GmbH) des polnischen Mutterunternehmens regelt Artikel 9 des DBA Polen, dass eine Gewinnkorrektur erfolgen kann, wenn die beiden Unternehmen Bedingungen vereinbart haben, "die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden .....". Auch hier wird also auf den **Fremdvergleich** abgestellt.

- Bei der Frage, welche Bedingungen fremde Unternehmen im konkreten Fall miteinander vereinbart hätten, ist wiederum im Wesentlichen auf die **Funktionen** abzustellen, die das Mutterunternehmen einerseits und die Tochter-Kapitalgesellschaft andererseits in ihrer Zusammenarbeit jeweils erfüllen.

Insoweit ergibt sich **auch hier** ein **Spielraum für Steuergestaltung**: je geringer die von der Tochtergesellschaft erfüllten Funktionen sind, desto niedriger ist der angemessene Gewinn, der ihr nach den vereinbarten Bedingungen verbleiben muss.

Als **neue Entwicklung im Zusammenhang mit der steuerlichen Betriebsstätten-Gewinnermittlung** sind auch Auswirkungen des sog. **Authorised OECD Approach (AOA)** zu berücksichtigen, auf dessen Grundlage der Kommentar der OECD zu Art. 7 des sog. OECD-Muster-Doppelbesteuerungsabkommens (nachfolgend: OECD-Muster-DBA) geändert worden ist.

Das neue OECD-Konzept basiert auf einer **uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion 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 die von ihr erfüllten Funktionen **analysiert** und von der des Stammhauses **abgegrenzt** und **dann**,
- zwecks Abgrenzung der Betriebsstätte als **fiktives selbstständiges Unternehmen** zunächst eine **Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Risiken und Kapital zu der Betriebsstätte** vorgenommen und **dann**
- eine **Vergleichbarkeitsanalyse** zur Bestimmung von **dem Fremdvergleichspreis entsprechenden Vergütungen** (praktisch: "**fiktiven Verrechnungspreisen**") für die Betriebsstätte durchgeführt.

**Methodisch** wird damit die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sehr stark an die Gewinnabgrenzung zwischen Mutterunternehmen und Tochtergesellschaft angenähert.

**Im Zusammenhang mit der neuen Methodik ergeben sich zahlreiche, sehr komplexe Detailprobleme**, von denen man sich nur schwer vorstellen kann, wie sie in der Vielzahl der praktischen Fälle von den steuerpflichtigen Unternehmen und von den Finanzverwaltungen auch nur einigermaßen befriedigend gelöst werden können. Auf jeden Fall besteht die große Gefahr, dass in diesem Zusammenhang ein **sehr hoher Dokumentations- und Verwaltungsaufwand** auf die betroffenen Unternehmen zukommt.

**Vorsorglich haben wir in unserem Büro bereits Überlegungen angestellt, durch welche vereinfachenden Methoden bzw. Vorgehensweisen die betroffenen Unternehmen diesen Aufwand in einigermaßen erträglichen Grenzen halten können.**

Damit die neuen OECD-Grundsätze zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung von den nationalen Finanzverwaltungen angewendet werden können, bedarf es grundsätzlich 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 auch die Frage, ob die 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.