

Aktuelle steuerliche Aspekte zur Betriebsstätte polnischer Unternehmen in Deutschland

Prof. Dr. Heinz Moll
Steuerberater/Rechtsbeistand

Vortrag am 29. November 2013
Seminar UNI-BUD
in Warschau

1. Aktuelle Entwicklungen zum Begriff der Betriebsstätte gemäß Art. 5 des DBA PL-D, insbesondere im Hinblick auf sogenannte "Dienstleistungs-Betriebsstätten"

1.1 Artikel 7 Abs. 1 DBA: Besteuerung von Gewinnen eines in einem Vertragsstaat (z. B. PL) ansässigen Unternehmens, im anderen Vertragsstaat (z. B. D) nur insoweit, als einer dortigen Betriebsstätte zuzuordnen

Nach Artikel 7 Abs. 1 des DBA können "Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können."

1.2 Artikel 5 Abs. 1 und 2 DBA Begriff der Betriebsstätte

Gemäß Artikel 5 Abs. 1 des DBA bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine **feste Geschäftseinrichtung**, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

- Geschäftseinrichtung: Räumlichkeiten, Einrichtungen oder Anlagen oder ein gewisser "Platz"
- Nach deutscher Auffassung ist eine gewisse "Verfügbarmacht" des ausländischen Unternehmens über die Räumlichkeit oder den Platz erforderlich, (z. B. ein durch das PL-Unternehmen abschließbarer Raum, wodurch aber die Möglichkeit des anderen ("Kunden"-) Unternehmens, den Raum auch zu betreten, nicht ausgeschlossen ist).

Anstreicher-Beispiel:

Ein polnischer Anstreicher, der über mehrere Jahre mehrmals mehrere Tage pro Woche Betriebsgebäude seines Hauptkunden an dessen Standort in Deutschland streicht, verfügt nach deutscher Auffassung allein durch diese Präsenz in dem Bürogebäude, wo er für lange Zeit die vielleicht wichtigste Funktion für sein Geschäft ausübt, nicht über eine Betriebsstätte, wenn er in dem Komplex nicht in dem obigen Sinne über einen Raum verfügt.

Diese enge Auffassung des Betriebsstätten-Begriffs wird grundsätzlich auch durch die OECD bestätigt, nach der in dem obigen Fall für die Begründung einer "Dienstleistungs-Betriebsstätte" eine explizite Sonderregelung im jeweils vereinbarten Artikel 5 DBA erforderlich wäre.

Mehrere Staaten teilen diese enge Auffassung vom Betriebsstätten-Begriff nicht. Dies gilt z. B. für Tschechien und die Slowakei, die ohne besondere Regelung im DBA die Einkünfte deutscher Dienstleister für tschechische bzw. slowakische Auftraggeber ohne entsprechende Regelung im DBA besteuern. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gewährt die deutsche Finanzverwaltung in diesen Fällen im Rahmen einer Billigkeitsregelung die Anrechnung der tschechischen bzw. slowakischen Steuer auf die deutsche Steuer.

Der Bundesfinanzhof, der in früheren Jahren eine etwas ambivalente Haltung zu der Frage eingenommen hat, hat in seinem Urteil vom 4.6.2008 grundsätzlich die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung bestätigt.

- Auch Dienstleistungen, die keine Bauausführungen oder Montagen darstellen, führen nach deutscher Auffassung nur unter der Voraussetzung einer "Geschäftseinrichtung" nach den obigen Kriterien zu einer Betriebsstätte

- In den von Deutschland abgeschlossenen DBA gibt es **keine gesonderte ausdrückliche Regelung zu "Dienstleistungs-Betriebsstätten"** außer Bau- und Montage-Betriebsstätten

1.3 Artikel 5 Abs. 3 DBA Bauausführung oder Montage als Betriebsstätte

"Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet"

- Die 12-Monats-Grenze gilt auch, wenn zu der Bauausführung oder Montage eine feste Geschäftseinrichtung gehört, z. B. eine Werkstatt
- Die 12-Monats-Grenze gilt für jede einzelne Bauausführung oder Montage, **aber**: Zusammenrechnung, wenn die Bauausführungen oder Montagen wirtschaftlich und geographisch ein zusammenhängendes Ganzes bilden
- Vorübergehende Unterbrechungen z. B. wegen Wetter oder aus anderen Gründen werden in die Dauer einbezogen

2. Aktuelle Entwicklungen zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung

2.1 **Unverändert** gilt, dass eine **Aufteilung** der aus dem Geschäft mit deutschen Kunden erzielten **Gewinne** ("Auftragsergebnisse") eines polnischen Unternehmens auf das polnische Stammhaus einerseits und die deutsche Betriebsstätte andererseits **nach Maßgabe der jeweils vom Stammhaus einerseits und von der Betriebsstätte andererseits erfüllten Funktionen** erfolgen muss

2.2 **Vom polnischen Stammhaus häufig erfüllte Funktionen** für die Erzielung der Auftragsergebnisse mit 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

- 2.3 **Künftig: Aufgabe der bisher geltenden Grundsätze** einer **pauschalen Aufteilung** der aus dem Geschäft mit deutschen Kunden erzielten Gewinne auf das Stammhaus in Polen und die Betriebsstätte in Deutschland nach Maßgabe der jeweils vom Stammhaus und der Betriebsstätte erfüllten Funktionen
- 2.4 **"Neue" Grundsätze der OECD** ("Authorized OECD Approach, "AOA") mit dem **Ziel einer analogen Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze** für Leistungen zwischen einem Mutterunternehmen in einem Land und seiner Tochter-Kapitalgesellschaft in dem anderen Land **auf die Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach Maßgabe ihrer jeweiligen Funktionen**
 - 2.4.1 **Schwerpunkt** der Erläuterungen der OECD zu dem AOA auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten bei Banken, Versicherungen und anderen Finanzinstituten
 - 2.4.2 **Keine** ausdrücklichen Erläuterungen zu **Bau- und Montagebetriebsstätten**

2.5 Entsprechende Neufassung von Art. 7 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens 2010

1. Art. 7 Abs. 1 und 2 des Musterabkommens **2010**

- (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne, die der Betriebsstätte nach Absatz 2 zuzurechnen sind, im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Bei der Anwendung dieses Artikels sowie von Artikel 23A, 23B sind die Gewinne, die der in Absatz 1 genannten Betriebsstätte jedem Vertragsstaat zuzurechnen sind, die Gewinne, die sie hätte erzielen können, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, dessen Betriebsstätte sie ist, wenn sie als selbständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte; dabei sind die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.

2. Art. 7 Abs. 1 und 2 des **bisherigen** Musterabkommens
 - (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.
 - (2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

2.6 Implementierung des AOA in das deutsche Steuerrecht durch das Jahressteuergesetz 2013

2.7 Entwurf einer **Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung** des deutschen Finanzministeriums auf der Basis des AOA

2.8 **Praktische Vorgehensweise** zur Betriebsstätten-Gewinnermittlung nach dem AOA

- 2.8.1 Beschreibung des Stammhauses und der Betriebsstätte aufgrund der von ihnen erfüllten Funktionen als **fiktiv selbständige und unabhängige Unternehmen** ("functionally separate entities")
- 2.8.2 **Funktionsgemäße** Zuordnung der Kosten zum Stammhaus und zur Betriebsstätte
- 2.8.3 **Funktionsgemäße** Ermittlung der Verrechnungspreise zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte als "Fremdvergleichspreise"

2.9 Empfehlungen zur praktischen Vorgehensweise polnischer Unternehmen beim **Übergang auf das neue System**

- Beachten, dass das neue System grundsätzlich erstmalig schon für 2013 gilt. **Aber:** Gemäß § 34 des Entwurfs einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung Übergangsregelung für Bau- und Montagebetriebsstätten. Hiernach können die Einkünfte einer Bau- und Montagebetriebsstätte, die bereits vor dem 1.1.2013 bestand, bis zu ihrer Beendigung nach den bisher von der Finanzbehörde anerkannten Grundsätzen ermittelt werden. Entsprechendes gilt auch für Bau- und Montagebetriebsstätten, die im Jahr 2013 entstehen, wenn das Unternehmen
 - nachweist, dass es für die Kalkulation seiner Leistungen von der Anwendung der bisher von der Finanzbehörde anerkannten Grundsätzen ausgegangen ist, und
 - glaubhaft macht, dass die Regelungen dieser Verordnung seiner Kalkulation die Grundlage entziehen.

- Falls bisher keine Aufteilung des Gewinns aus dem "Deutschland-Geschäft" auf das Stammhaus und die Betriebsstätte erfolgt ist, sollten Sie – nach sorgfältigen Überlegungen und Diskussionen mit Ihrem polnischen Steuerberater – möglicherweise auch noch eine – entsprechend den bisherigen Vorschriften mehr oder weniger "pauschale" – Aufteilung für einige Vorjahre beantragen.
- Sorgfältige Analyse der jeweils vom Stammhaus und der Betriebsstätte erfüllten Funktionen.
- Auf dieser Basis Entwicklung von Verrechnungspreisen für die Funktionen des Stammhauses und der Betriebsstätte. **Dabei nicht zu detailliert vorgehen – das heißt z. B. eher "globaler" Verrechnungspreise für ein Bündel von Funktionen, damit in späteren Jahren leichter noch Anpassungen an neue Erkenntnisse vorgenommen werden können.**

Also: Vermeidung unnötig detaillierter Festlegungen für künftige Jahre.

- Die deutsche Finanzverwaltung wird in den ersten Jahren keine überhöhten Ansprüche an das neue System von Verrechnungspreisen stellen. Sie wird sich sicherlich auch am "Ergebnis" orientieren und sich wahrscheinlich zufrieden geben, wenn sich bei der Aufteilung ein "Gesamt-Gewinnanteil" für die deutsche Betriebsstätte in Höhe von etwa 30% ergibt.

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

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.