

Go East Polen - Steuerliche Aspekte der Tätigkeit in Polen

Teterow/Teschow, 25. Mai 2011
Dr. Anja Wischermann
Rechtsanwältin, Steuerberater

Vorstellung einer Fallstudie

- I. Ertragsteuern
 1. Abzugsfähigkeit der Reisekosten
 2. Besteuerung der operativen Ergebnisses
 3. Ausschüttung des Ergebnisses an die deutsche GmbH
 4. Veräußerung der polnischen Beteiligung
- II. Umsatzsteuer
- III. Mitarbeiterentsendung

- Eine deutsche Projektentwicklungs-GmbH (alternativ: GmbH & Co. KG) möchte in Polen einen Windpark errichten. Zu diesem Zweck fährt ihr Geschäftsführer nach Polen. Er hat Flug-, Hotel-, Taxi- und Dolmetscherkosten.
- Die deutsche GmbH gründet eine polnische Kapitalgesellschaft (alternativ: eine Personengesellschaft). Diese pachtet (alternativ: erwirbt) ein Grundstück. Von einem deutschen Hersteller erwirbt sie die WEA / Komponenten und lässt sich von einer deutschen Konzerngesellschaft des Projektentwicklers beraten. Um vermehrt auftretende technische Probleme zu beheben, wird ein bei der Muttergesellschaft angestellter Ingenieur für einige Zeit zur polnischen Tochtergesellschaft entsandt.
- In der ersten zwei Jahren erzielt die Gesellschaft EUR 200.000 und EUR 100.000 Verluste, danach Gewinne. Im Jahr 05 möchte die polnische Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschütten.
- Im Jahr 10 beschließt die deutsche Muttergesellschaft, die polnische Tochtergesellschaft zu veräußern.

1. Abzugsfähigkeit der Reisekosten (Flug, Taxi, Hotel, Dolmetscher) in Deutschland?

- Beide Staaten folgen dem Welteinkommensprinzip, d.h. erheben Anspruch, die im Inland ansässigen Steuerpflichtigen zu besteuern
- Beide Staaten erheben Anspruch auf die Besteuerung der im Inland erzielten Einkünfte; daher Kompetenzkonflikte:
 - Polnisches Steuerrecht: Besteuerung der Einkünfte, die die dt. GmbH in Polen erzielt
 - Deutsches Steuerrecht: Besteuerung aller Einkünfte, die die deutsche GmbH weltweit erzielt
 - Konfliktnormen sollen im Falle einer Doppelbesteuerung Abhilfe schaffen

1. Abzugsfähigkeit der Reisekosten (Flug, Taxi, Hotel, Dolmetscher) in Deutschland?
 - Bei Kompetenzkonflikt stehen zwei Methoden zur Verfügung:
 - International: Durch Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen (Freistellung ausländischer Einkünfte oder Anrechnung der ausländischen Steuern)
 - National (EStG): Durch Freistellung oder Anrechnung
 - Mit Polen besteht Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)
 - DBA unterscheidet zwischen unterschiedlichen Einkunftsarten und löst Kompetenzkonflikte auch unterschiedlich
 - Daher grundsätzlich Frage, um welche Einkunftsart es sich handelt
 - Qualifikation: abkommensrechtliche Interpretation

1. Abzugsfähigkeit der Reisekosten (Flug, Taxi, Hotel, Dolmetscher) in Deutschland?

- Einkünfte aus dem Betrieb einer WEA und die Vorlaufkosten sind sowohl nach
 - nationalem polnischen Recht,
 - nationalem deutschen Recht als auch
 - abkommensrechtlich

als gewerbliche (Betriebsstätten)einkünfte zu qualifizieren.

1. Abzugsfähigkeit der Reisekosten (Flug, Taxi, Hotel, Dolmetscher) in Deutschland?

- Aktuelles DBA vom 14. Mai 2003 in Artikel 5 DBA, Betriebstätte, deckungsgleich mit OECD-MA:
 1. (...) eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird
 2. (...) besteht insbesondere bei:
 - a. einem Ort der Leitung
 - b. einer Zweigniederlassung
 - c. einer Geschäftsstelle
 - d. einer Fabrikationsstätte
 - e. einer Werkstätte
 - f. einem Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, ein Steinbruch
 3. Ein Vertreter – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters (...) – mit Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, der die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt (...)

1. Abzugsfähigkeit der Reisekosten (Flug, Taxi, Hotel, Dolmetscher) in Deutschland?

- Grundsatz: Das Besteuerungsrecht für Einkünfte eines in Deutschland ansässigen Unternehmens (einschließlich der Abzugsfähigkeit der Kosten) steht dem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) zu
- Ausnahme: Zuordnung positiver (und negativer) Einkünfte zu einer polnischen Betriebsstätte, Art. 7 DBA Polen; dann grundsätzlich Freistellung in Deutschland (in einigen Fällen Anrechnung)
- Fall: Die Tätigkeit des Geschäftsführers der deutschen Gesellschaft begründet keine Betriebsstätte in Polen
- Daher Berücksichtigung der Kosten der Geschäftsreise nach Polen in Deutschland

2. Besteuerung des operativen Ergebnisses

- a. Gründung der polnischen Tochtergesellschaft; keine Abgrenzungsproblematik wie bei Betriebsstätte in Polen; Steuerpflicht ausschließlich in Polen
- b. Unterscheidung zwischen Kapital- und Personengesellschaft:
 - Kapitalgesellschaften (z.B. S.A., Sp. z o.o.) sind eigenständige Steuersubjekte und unterliegen der Körperschaftsteuer
 - Personengesellschaften (z.B. S.j., Sp. k.) sind nach nationalem polnischem Steuerrecht transparent: Nicht sie, sondern ihre Gesellschafter werden besteuert, auch wenn sie im Ausland ansässig sind:
 - Ist der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, unterliegt der er der polnischen Körperschaftsteuer
 - Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, unterliegt sie der polnischen Einkommensteuer

2. Besteuerung des operativen Ergebnisses

b. Unterscheidung zwischen Kapital- und Personengesellschaft:

- Ist der Gesellschafter der polnischen Personengesellschaft selbst eine (deutsche) Personengesellschaft, ist auch diese als transparent anzusehen:
- Handelt es sich z.B. um eine GmbH & Co. KG, deren Kommanditist eine natürliche Person ist, ist die GmbH in Polen Körperschaftsteuerpflichtig und die natürliche Person einkommensteuerpflichtig
- Gehen beide Staaten übereinstimmend von der Transparenz der Personengesellschaft aus – so wie im Fall von Deutschland und Polen – wird sie abkommensrechtlich wie eine unselbständige Betriebstätte behandelt

2. Besteuerung des operativen Ergebnisses

- Körperschaftsteuer 19%
- Einkommensteuer Progression mit zwei Stufen
 - Einkünfte bis ca. 20 TEUR 18%
 - Einkünfte über ca. 20 TEUR 32%
- Gewerbesteuer keine
- Steuerjahr Kalenderjahr, abweichendes WJ möglich
- Verlustnutzung Verlustvortrag über max. 5 Jahre; nicht mehr als 50% des Verlustvortrags eines Jahres; kein Verlustrücktrag

2. Besteuerung des operativen Ergebnisses

Fall:

- Die Verluste der ersten beiden Jahre können vorgetragen werden und zu EUR 150.000 ($\text{EUR } 200.000/2 + \text{EUR } 100.000/2$) jährlich mit den Gewinnen der Folgejahre verrechnet werden
- Die Steuer auf den verbleibenden Gewinn beträgt 19%, wenn
 - Die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gewählt wurde oder
 - Die Rechtsform einer Personengesellschaft, aber deren Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist
- Die Steuer auf den verbleibenden Gewinn beträgt 32%, wenn die Rechtsform einer Personengesellschaft wurde und deren Gesellschafter (direkt oder indirekt) eine natürliche Person ist

3. Besteuerung der Gewinnausschüttung

a. Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft:

- Nationales polnisches Recht: Quellensteuer i.H.v. 19% auf den Ausschüttungsbetrag,
- aber Ermäßigungen nach internationalem Recht, abhängig von der Rechtsform des Dividendenempfängers:
 - i. Ausschüttung an eine Kapitalgesellschaft:
 - Vollständig nach Mutter-Tochter-Richtlinie, wenn:
 - Empfänger eine direkt beteiligte EU-Kapitalgesellschaft ist, und
 - die Beteiligung mindestens 10% beträgt,
 - während der letzten 2 Jahre
 - Reduzierung auf 5% nach Art. 10 DBA Polen, wenn Beteiligung von mindestens 10%
 - Reduzierung auf 15% nach Art. 10 DBA Polen, wenn niedrigere Beteiligung

3. Besteuerung der Gewinnausschüttung

a. Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft:

ii. Ausschüttung an eine Personengesellschaft:

- Personengesellschaften fallen nicht in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, nur Kapitalgesellschaften und diese auch nur bei direkter Beteiligung an der polnischen Kapitalgesellschaft
- Die Personengesellschaft ist nicht nach DBA Polen abkommensberechtigt, so dass es auf deren Gesellschafter ankommt:
 - Reduzierung auf 5%, wenn der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist und zu mindestens 10% beteiligt
 - Reduzierung auf 15%, wenn Gesellschafter eine natürliche Person ist und/oder die Beteiligung unter 10% liegt

3. Besteuerung der Gewinnausschüttung

a. Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft:

- Besteuerung der Ausschüttung in Deutschland:
 - Direkter / indirekter Empfänger ist eine Kapitalgesellschaft:
 - Besteuerung von 5% des Ausschüttungsbetrages mit einem Steuersatz von 15% KSt zuzüglich SolZ, plus circa 15% GewSt
 - effektiver Steuersatz also circa 1,5%
 - aber: Berücksichtigung der weiteren Ausschüttung an natürliche Person mit weiteren circa 27% (Teileinkünfteverfahren bzw. Abgeltungssteuer)
 - Direkter / indirekter Empfänger ist eine natürliche Person:
 - Besteuerung mit circa 27% (Teileinkünfteverfahren bzw. Abgeltungssteuer)
 - Anrechnung der polnischen Quellensteuer

3. Besteuerung der Gewinnausschüttung

b. „Ausschüttung“ einer Personengesellschaft:

- Nationales polnisches Recht: Keine Quellensteuer
- DBA: Qualifizierung als in Polen steuerpflichtige Betriebstätte; keine Besteuerung der Entnahmen
- Keine Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Personengesellschaften
- Nationales deutsches Recht: Freistellung der operativen Betriebstätte; Einkünfte unabhängig von der Rechtsform der deutschen Gesellschaft; Entnahme ist kein steuerrelevanter Vorgang
- Zusätzlich zu berücksichtigen: „Ausschüttung“ durch dt. Gesellschaft:
 - 27%, wenn Ausschüttung durch deutsche Kapitalgesellschaft
 - Keine Besteuerung bei Entnahme der Gewinne durch die Anteilseigner der GmbH & Co. KG

3. Besteuerung der Gewinnausschüttung

c. Belastungsvergleich

	sp. z o. o. an GmbH	sp. zo.o. an KG*	sp.k. an GmbH	sp.k. an KG*
Operativer Gewinn	100.000	100.000	100.000	100.000
Polnische Steuer	19.000	19.000	19.000	32.000
Ausschüttungsbetrag (brutto)	81.000	81.000	81.000	68.000
Ausschüttgsbelastung	0	12.150	0	0
Ausschüttungsbetrag (netto)	81.000	68.850	81.000	68.000
Steuer Deutschland	1.215	6.009***	0	0
Nettoergebnis dt. Gft	79.785	62.840	81.000	68.000
Ausschüttgsbelastung	21.043	0	21.364	0
Anteilseigner	58.742	62.840	59.636	68.000

3. Besteuerung der Gewinnausschüttung

c. Belastungsvergleich

- * Kommanditist der GmbH & Co. KG ist eine natürliche Person, sie ist zu 100% beteiligt
- ** Es wird der Berechnung die Abgeltungssteuer zu Grunde gelegt; ist das Teileinkünfteverfahren anwendbar, so hängt die genaue Steuer von dem persönlichen Steuersatz ab
- *** Der Betrag errechnet sich aus der Abgeltungssteuer in Höhe von 26,375% auf den Ausschüttungsbetrag abzüglich der in Polen gezahlten Quellensteuer, die auf die deutsche Steuer anrechenbar ist

4. Besteuerung der Anteilsveräußerung

a. Kapitalgesellschaft:

- Nationales polnisches Recht:
 - Ermittlung des Veräußerungsgewinns:
 - Veräußerungspreis
 - ./. Anschaffungskosten
 - ./. Veräußerungskosten
 - Zu versteuernder Veräußerungsgewinn x 19%
- Nationales deutsches Recht:
 - Ermittlung des Veräußerungsgewinns wie in Polen
 - Steuersatz: 5% nicht abzugsfähige Betriebsausgaben x 30% KSt + GewSt = Steuersatz von 1,5%
- Zuweisung des Besteuerungsrechts nach Art. 13 DBA

4. Besteuerung der Anteilsveräußerung

- Zuweisung des Besteuerungsrechts bei Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach Art. 13 Abs. 5 DBA: Staat der Ansässigkeit des Veräußerers
- Besteht das Aktivvermögen der Gesellschaft jedoch überwiegend aus Grundvermögen, dann Art. 13 Abs. 2 DBA: Staat der Belegenheit
- Fall:
 - Wenn das Grundstück gepachtet wurde, dann steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 13 Abs. 5 DBA)
 - Wenn das Grundstück erworben wurde, dann Zuordnung ungeklärt
 - Überwiegt der Charakter als unbewegliches Vermögen steht Polen das Besteuerungsrecht zu
 - Überwiegt der Charakter als bewegliches Betriebsstättenvermögen, steht Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Veräußerers das Besteuerungsrecht zu

4. Besteuerung der Anteilsveräußerung

b. Personengesellschaft:

- Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach nationalem polnischem Recht
- Polen steht das Besteuerungsrecht zu, unabhängig von der Qualifikation:
 - Belegenheit des Grundstücks in Polen
 - Betriebstätte in Polen

1. Allgemeines

- EU-Recht: Ist dem Grundsatz nach in allen EU-Staaten einheitlich geregelt
- Ausländische Unternehmer müssen für USt-Zwecke registriert werden, wenn sie in Polen eine der polnischen USt unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit ausüben
- Steuersätze in Polen
 - 23% Regelsatz
 - 5 bzw. 8 % für die Lieferung für einzelnen Waren (v.a. Lebensmitteln, Zeitschriften und Bücher)
- Sollversteuerung: Die Steuer entsteht mit Ausführung der Leistung

2. Unterscheidung Lieferung und sonstige Leistung

- Unterscheidung ist vor allem relevant für die Bestimmung des anwendbaren Rechts bei Auslandssachverhalten
- Lieferung: Übertragung eines physischen Gegenstandes
- Sonstige Leistung: Erbringung einer Dienstleistung
- Teilweise Abgrenzungsschwierigkeiten: Steht das Dienstleistungselement oder das Lieferelement im Vordergrund? Lassen sich die Leistungen gegebenenfalls trennen?
Einzelfallentscheidung
- Beispiel: Lieferung einer WEA und Montage vor Ort ist als sogenannte „Montagelieferung“ als Lieferung und nicht als sonstige Leistung zu behandeln

3. Lieferung

- Steuerpflicht dort, wo der „Ort der Lieferung“ liegt: Grundsätzlich im Ursprungsland
- Bei B2B durch Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (z.B. nach Polen) oder Export in Drittstaaten
- Voraussetzung: Nachweis der physischen Verbringung der Waren ins Ausland:
 - Aufzeichnungspflichten
 - Ausfuhrnachweis durch Speditionspapiere
 - Nettorechnung mit Hinweis: „tax free intracommunity delivery“ oder „wewnatrzwspólnotowa dostawa towarów opodatkowana wg. stawki podatku 0% - Art.42 Ust. O pod. od tow.il usl.“
- Innergemeinschaftlicher Erwerb in Polen zu 23%
- Vorsteuerabzug, soweit vorsteuerabzugsberechtigt

3. Lieferung

■ Fall:

- Wird eine WEA (ohne Montage) nach Polen geliefert, ist der Umsatz grundsätzlich in Deutschland mit 19% steuerpflichtig
- Steuerfreiheit bei Nachweis der Verbringung nach Polen
- innergemeinschaftlicher Erwerb durch den polnischen Empfänger, Steuersatz 23%
- gleichzeitig bestehender Vorsteuerabzug in Polen

4. Sonstige Leistung

- Ort der sonstigen Leistung: Unterscheidung zwischen B2B und B2C
 - B2B: Empfängerort
 - B2C: Ursprungsland
 - Diverse Ausnahmen, v.a. betreffend Grundstücke (Belegenheitsort)
- B2B (Empfängerortprinzip): Die Steuerpflicht entsteht im Empfängerstaat
- Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens: nicht der leistende, sondern der empfangende Unternehmer ist verantwortlich für die Berechnung, Anmeldung und Entrichtung der Umsatzsteuer
- Der Leistende muss die Rechnung netto unter Hinweis auf das Reverse-Charge-Verfahren ausstellen
- Soweit der Empfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist, hat er einen Vorsteueranspruch in gleicher Höhe wie die abzuführende Umsatzsteuer, muss die Umsatzsteuer also nicht vorfinanzieren

4. Sonstige Leistung

Fall:

- Die Beratungsleistungen der deutschen Konzerngesellschaft an die polnische Gesellschaft sind B2B Leistungen, der „Ort der sonstigen Leistung“ liegt in Polen; in Deutschland nicht steuerbar
- Die Leistung unterliegt also der polnischen Umsatzsteuer von 23%
- Die Rechnung der deutschen Konzerngesellschaft über die Beratungsleistung muss netto, also ohne Ausweis der Umsatzsteuer, erfolgen und auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahren hinweisen („Reverse Charge“ oder „odwrotne obciążenie“)
- Die polnische Gesellschaft muss die Steuer selbst berechnen und abführen
- Sie hat Anspruch auf gleichzeitige Vorsteuererstattung

5. Vorsteuererstattung

a) Erstattung der Vorsteuer auf die Reisekosten (Flug, Hotel, Taxi...)

- Keine steuerliche Registrierung in Polen: Vergütungsverfahren
- Für in der EU ansässige Unternehmer zwingend bei der Vergütungsbehörde des Ansässigkeitsstaats zu beantragen, die ihn elektronisch an den eigentlichen Vergütungsstaat weiterleitet
- Die Belege (Rechnungen und Einfuhrbelege) elektronisch einzureichen; ggf. kann die Vorlage der Originalrechnungen verlangt werden
- Mindestgrenzen für die Einreichung von Belegen: EUR 1.000
- Die Mindestantragshöhe je Jahr 50 EUR, für einen dreimonatigen Zeitraum 400 EUR
- Frist zum Einreichen bis zum 30.9. des Folgejahrs (vor 2010: bis zum 30.6., wie noch heute für im Drittland ansässige Unternehmer)

5. Vorsteuererstattung

a) Erstattung der Vorsteuer auf die Reisekosten (Flug, Hotel, Taxi...)

- Vergütung richtet sich nach polnischem Recht
- Für bestimmte Kosten keine Vorsteuererstattung, wie z.B.:
 - Restaurantleistungen
 - Diesel / Benzin für PKW
 - Hotelübernachtungen
- Fall:
 - Antragstellung beim Bundeszentralamt für Steuern, online-Registrierung erforderlich
 - Soweit polnische USt ausgewiesen ist: Erstattung der Umsatzsteuer auf Taxi- und Dolmetscher-Rechnung
 - Keine Erstattung der Umsatzsteuer auf Hotelrechnung

5. Vorsteuererstattung

b) Nach umsatzsteuerlicher Registrierung:

- Umsatzsteuererstattung im Rahmen der monatlichen bzw. vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldungen in Polen (vergleichbar dem Verfahren in Deutschland)

1. Steuern

- AN: Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat, aber 183-Tagerregelung (12-Monatszeitraum)
- Mitglieder von AR: Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft
- Vorstandsmitglieder: selbständige Arbeit („feste Einrichtung“)

2. Sozialversicherung

- Grundsatz: Sozialversicherungspflicht im Tätigkeitsstaat
- Befreiung von der Sozialversicherungspflicht für bis zu zwei Jahren möglich, wenn „Entsendung“, d.h. Beschäftigung weiterhin beim deutschen Arbeitgeber und zeitliche Befristung



RÖVERBRÖNNER

Dr. Anja Wischermann, LL.M.
Rechtsanwältin, Steuerberater

RÖVERBRÖNNER GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Fon +49(0)69.24 75 62-45
Steuerberatungsgesellschaft Fax +49(0)69.24 75 62-50
Gervinusstraße 15 A.Wischermann@RoeverBroenner.de
60322 Frankfurt am Main www.RoeverBroenner.de