

Erfolgreicher Einstieg in Auslandsmärkte – Teil 3

von

Sebastian Korts, RA, FA für Steuerrecht, MBA, M.I.Tax

Petra Korts, RA, FA für Steuerrecht, MBA

Silke Busch, RA, FA für Arbeitsrecht

Wahed T. Barekzai, RA, FA für Steuerrecht, LL.M.

-www.korts.de-

Carl Müller möchte mit seiner „Müller Transformatoren AG“ nach Polen expandieren. Einen Großteil seiner Transformatoren setzt er bereits in Polen/Osteuropa ab. Die Expansion nach Osteuropa mit Hilfe einer Produktionsverlagerung nach Polen liegt deshalb nahe. Der erste Teil der Serie beschäftigte sich bereits mit den Grundüberlegungen einer Verlagerung ins Ausland. Teil 2 der Serie gab einen Einblick in das Gesellschaftsrecht Polens und stellte (unter gesellschaftsrechtlichem Blickwinkel) mögliche Konzernstrukturierungen vor. Carl Müller möchte nunmehr diese Strukturierungsmodelle in steuerlicher Hinsicht begutachtet bekommen.

A. Steuerliche Voraussetzungen in Polen

Die neue EU-Beitrittsländer preisen ihre Länder als Niedrigsteuergebiete oder gar als Steueroasen an. Berücksichtigt man nur die Steuersätze, so ist es offensichtlich, dass die deutschen Steuersätze erheblich über denen dieser Länder liegen. Allerdings sollte nicht vergessen werden, dass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Steuerbelastung eine ebenso grosse Rolle spielt. Diesbezüglich weisen viele Beitrittsländer, auch Polen, gegenüber Deutschland unvorteilhaftere Regelungen auf. So sind in Polen zum Beispiel Verluste aus Vorjahren nicht unbegrenzt in die Zukunft vortragbar. Verluste die nicht innerhalb von fünf Jahre mit Gewinnen verrechnet werden konnten, sind endgültig verloren. Zudem darf in den Folgejahre nur jeweils maximal 50% des ursprünglichen Verlustes vorgetragen werden. Bemerkenswert ist auch, dass Vertragsstrafen und Entschädigungen für nicht mangelfrei gelieferte Waren oder aus Lieferverzug oder Verzug bei der Mängelbeseitigung an Waren und Gewerken nicht abzugsfähig sind (Art. 16 Abs. 1 Nr. 22 KStG-PL).

Die in den vorherigen Beiträgen vorgestellten Konzernstrukturen reichten von der Errichtung einer (einfachen) Betriebsstätte in Polen bis hin zur Errichtung einer Holding mit Sitz in einem Nicht-EU-Staat, über welche die Anteile an der polnischen Gesellschaft gehalten werden. Nicht in die Überlegungen mit einbezogen war die komplette Verlagerung des Firmensitzes nach Polen. Neben den praktischen Problemen eine solchen Verlagerung stand in steuerlicher Hinsicht bisher immer das Problem der Wegzugsbesteuerung der §§ 11, 12 des deutschen Körperschaftsteuergesetzes (KStG-D) im Vordergrund. Diese Vorschriften sehen für den Fall einer Verlagerung des Sitzes oder ihrer Geschäftsleitung eine fiktive Gewinnrealisierung und entsprechende Besteuerung des vorhandenen Vermögens vor. Zwar ist eine ähnliche Bestimmung im französischen Steuerrecht durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) für EU-rechtswidrig erklärt worden (Lasteyrie du Saillant, C-9/02), der deutsche Staat ist jedoch nicht bereit die deutsche Vorschrift abzuschaffen. Den Vorteilen einer kompletten Verlagerung/Abwanderung stehen daher nach wie vor große steuerliche Nachteile gegenüber.

B. Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Polen

Um bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die steuerlichen Belastungen im Rahmen zu halten bzw. eine Doppelbesteuerung zu verhindern, existieren zwischen allen Industrieländern sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen (--DBA--). Zwischen Deutschland und Polen wurde zuletzt im Jahre 1972 ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen. Zum 01.01.2005 ist ein neues Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen in Kraft getreten, welches den Entwicklungen der letzten Jahre angepasst ist. Das DBA trifft für verschiedene steuerliche Fragen in Verbindung mit grenzüberschreitenden Sachverhalten eine abschliessende Regelung, welche für beide die Steuerbehörden beider Länder verbindlich sind.

Das DBA mit Polen ist in einigen wichtigen Punkten, welche auch für den hier zu beurteilenden Sachverhalt von Bedeutung sind, neu überarbeitet worden (Betriebsstätte, Dividendenzahlungen, Zinsen, etc.).

C. Einzelbewertung

Im folgenden werden die einzelnen Strukturierungsmodelle im Grundsatz auf ihre steuerlichen Folgen bzw. Vorteile vorgestellt und untersucht.

I. Betriebsstätte in Polen

Bild 1:

Carl Müller AG
/
Betriebsstätte
(Polen)

Bild 2:

Carl Müller AG
/
Carl Müller Holding GmbH
/
Betriebsstätte (Polen)

Die Betriebsstätte in Polen gilt nicht als juristische Person, deshalb werden die Einkünfte grundsätzlich den Einkünften der Carl Müller AG zugerechnet und sind in Deutschland steuerbar. In Polen unterliegen die Einkünfte jedoch ebenfalls der Steuer, sogenannte beschränkte Steuerpflicht. Um eine Doppelbesteuerung abzuwenden, sieht das DBA in Art. 7 Abs. 1, 23 Abs. 1 lit. a vor, dass die Einkünfte von Deutschland von der Steuer freigestellt (unter Progressionsvorbehalt) werden. Für die Besteuerung der polnischen Betriebsstätte gilt das polnische Einkommensteuerrecht.

Statt der deutschen Steuerbelastung, fällt also nur die polnische Einkommensteuer (EStG-PL) in Höhe von 19% (Optionstarif) an. Die Konstruktion des Haltens der Betriebsstätte über eine Holding mit Sitz in Deutschland führt zu keinem wesentlich anderen Ergebnis. Die Holding bietet sich naturgemäß nur dann an, wenn noch weitere (ausländische) Beteiligung gehalten werden sollen.

Der steuerliche Vorteil einer Betriebsstätte kann jedoch dann gefährdet werden, wenn die Betriebsstätte über einen längeren Zeitraum Verluste erwirtschaftet und eine „Übertragung“ des Verlusts nach Deutschland nicht möglich ist.

II. Sp. z o.o. in Polen

Bild 3:**Carl Müller AG**

/

Carl Müller Holding GmbH

/

Sp. z o.o. (Polen)**Bild 4:****Carl Müller AG**

/

Carl Müller Holding GmbH (Polen)

/

Sp. z o.o. (Polen)

Um die polnische Einkünfte besser vor der deutschen Steuer „abzuschirmen“ bietet es sich an, die Aktivitäten in Polen mittels einer polnischen Kapitalgesellschaft in Form einer „Sp.z o.o.“ zu führen. An dieser Sp. z. o.o. kann die Carl Müller AG über eine eigens gegründete Holding beteiligt sein. Diese kann in Deutschland, in Polen oder im EU-Ausland sitzen.

Als polnische Kapitalgesellschaft mit Sitz in Polen unterliegt die Sp z o.o. der polnischen Körperschaftsteuer (KStG-PL), der Steuersatz beträgt 19%. Der Abgeltungssteuersatz auf Dividendenzahlungen beträgt zusätzlich 19%.

Bei einer Ansiedlung der Holding in Polen stand vor dem EU-Beitritt die Bildung einer steuerlichen Organschaft im Vordergrund. Diese Organschaft ermöglichte es, dass Ausschüttungen innerhalb des „Konzerns“ von der 19%igen Quellensteuer befreit waren. Dieses Problem hat sich durch die europäische Mutter-Tochter-Richtlinie nunmehr entschärft, Art. 22 Abs. 4 KStG-PL stellt die Dividendenzahlungen an im EU-Ausland ansässige Muttergesellschaften steuerfrei. Besonderen Reiz entwickelt die Organschaft dann, wenn weitere Engagements in Polen erfolgen sollten und auf diesem Wege innerhalb Polens entstehende Gewinne und Verlust verrechnet werden können. Allerdings können nur solche Verluste gegengerechnet werden, welche nach dem Zeitpunkt der Gründung der Organschaft entstanden sind. Damit wollte der polnische Staat dem Kauf von verlusttragenden „Mantel-Gesellschaften“ vorbeugen.

Bei der Übertragung von Gewinnen nach Deutschland anhand von Dividendenzahlungen, kommt es zu einer Freistellung der Auslandsdividende gemäß § 8b Abs. 1 des deutschen Körperschaftsteuergesetzes (KStG-D), eine Mindestbeteiligung oder Mindestbehaltungsfrist ist hierfür nicht erforderlich. Allerdings gelten nach § 8b Abs. 5 KStG-D 5% der empfangenen Dividenden als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, d.h. es werden 5% der Dividenden der Steuer unterworfen.

Die Steuerbelastung bei einem Profit der polnischen Sp. z o.o. von 100 BE (Betriebsergebnis) lässt sich vereinfacht im Falle der Ausschüttung an die deutsche Holding folgt darstellen:

BE	100,00
KSt 19 %	./. 19,00
BE nach Steuern	81,00

Dividendensteuer fällt wegen § 22 Absl 4 KStG-PL nicht an.

Übertragung	
nach Deutschland	81,00
Hinzurechnung nach	
§ 8b Abs. 5 KStG-D	4,05
Gewerbsteuer und	
KSt-D	./. 1,52
BE nach Steuern	79,48

Die Weiterausschüttung von der deutschen Holding an die Carl Müller AG wäre ebenfalls nach § 8b Abs. 1 KStG-D steuerbefreit, allerdings würde die Hinzurechnungsbesteuerung des § 8b Abs. 5 KStG-D nochmals eingreifen, soweit man nicht eine steuerliche Organschaft zwischen Holding und Carl Müller AG herstellt (dann wäre die Ausschüttung wieder steuerfrei).

Angemerkt sein nur, dass im Falle einer natürlichen Person als Dividendenempfänger auf deutscher Seite, eine nur unwesentlich geringere Steuerbelastung erreicht werden kann.

Vielfach wird versucht einen Teil der Gewinne eines Unternehmen mit Hilfe von Geschäften zwischen den Konzerngesellschaften zu „verschieben“ und die Gewinne bzw. Verluste dort anfallen zu lassen, wo es steuerlich vorteilhaft erscheint. Auch der polnische Staat hat diese Problem erkannt und ein strenges Regime der sogenannten „Verrechnungspreise“ etabliert. Diese Regelungen gelten –im Gegensatz zu den deutschen Regelungen – auch für inländischen Geschäftsbeziehungen. Die Unternehmen sind nach Art. 9a KStG-PL zu einer umfassenden Dokumentation der Verrechnungspreise verpflichtet. Sollten die polnischen Steuerbehörden „Scheingeschäfte“ feststellen, so können sie das Einkommen durch Zuschätzungen korrigieren, Art. 11 Abs. 2 KStG-PL.

Nach wie vor ungelöst ist das Problem der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung innerhalb von Konzernen/steuerlichen Organschaften. Diese Modelle wurden bisher nur auf der jeweils nationalen Ebene anerkannt. Eine neuere Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs hat nun diese Sichtweise aufgebrochen (Marks & Spencer, C-446/03). Der EuGH hat zwar die britische Regelung der Beschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung für rechtens erklärt, jedoch gleichzeitig eine „Hintertüre“ für die Tochtergesellschaften offen gelassen, welche in Länder mit zeitlich eingeschränkte Verlustverrechnung sitzen – z.B. für Polen. Basierend auf dieser Rechtsprechung müsste es also möglich sein, die Verluste, welche die Sp.z o.o. aufgrund der zeitlichen Beschränkung auf fünf Jahre nicht mehr verrechnen, auf eine deutsche/ausländische Muttergesellschaft zu übertragen.

Die letzte angebotene Alternative zur Konzernstrukturierung stellt die Holding in einem Nicht-EU-Land dar.

Bild 5:

Carl Müller AG

/

Carl Müller Holding GmbH (Nicht-EU-Ausland)

/

Sp. z o.o. (Polen)

Diese Konstruktion wurde vielfach dann gewählt um im Rahmen eine sogenannten Treaty Shopping die Vorteile/Nachteile verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen gegeneinander auszuspielen bzw. auszunutzen, z.B. Freistellung von Veräußerungsgewinnen, grenzüberschreitende Verlustverrechnung. In der Vergangenheit boten sich hierzu Holdingstandorte in Asien an, aber auch in Dänemark oder Österreich. Durch die Rechtsprechung des EuGH, lassen sich jedoch wohl eine Vielzahl dieser Vorzüge nun auch in der EU nutzen.

Auf den konkreten Fall bezogen, erscheint jedoch die Gründung einer Holding in Asien für die Belange der Carl Müller AG nicht sachgerecht.

Dritte Zusammenfassung:

In Kombination mit dem polnischen Gesellschaftsrecht bietet sich eine Gründung einer Sp. z o.o. in Polen an. Aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie, des neuen DBA-Polen und der Rechtsprechung des EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, erscheint ferner auch die Gründung einer Holding nicht zwingend erforderlich. Falls doch, so sollte der Holdingstandort im näheren EU-Ausland bzw. im Nicht-EU-Ausland liegen.

Der Folgebeitrag wird sich mit der Entsendung von Arbeitnehmern zum Aufbau der Produktion/des Unternehmens in Polen beschäftigen.

Fortsetzung folgt