

BAUBETRIEBSSTÄTTEN

Ertragsteuerliche Behandlung polnischer Bauleister in Deutschland – vier Praxisfälle

von StB Franziska Leich, LL. M., Bonn

| Zur Umsetzung gewöhnlich personalintensiver Bauprojekte werden in Deutschland vielfach polnische Bauunternehmen beauftragt. Häufig wird hierbei übersehen, dass auch die kurzfristige Erbringung der Bauleistungen mit ertragsteuerlichen Verpflichtungen einhergeht. Anhand von vier Praxisfällen werden die steuerlichen Konsequenzen und Compliance-Verpflichtungen im Überblick dargestellt. |

1. Praxisfall: Kurzfristige Bautätigkeit in Deutschland

■ Sachverhalt

Ein polnisches Bauunternehmen wird beauftragt, in einer privaten Kindertagesstätte einen Spielplatz zu errichten. Hierfür entsendet das Unternehmen drei Bauarbeiter für zehn Tage nach Deutschland, welche das Equipment und die Materialien aus Polen zur Baustelle mitbringen. Die Bauarbeiter übernachten in einem nahe gelegenen Hotel und haben keine Verfügungsmacht über Räumlichkeiten in Deutschland.

Die polnische Kapitalgesellschaft besitzt mangels Verfügungsmacht über die Hotelräumlichkeiten oder die Baustellenörtlichkeiten in Deutschland keine feste Geschäftseinrichtung, die zur Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 S. 1 AO führt (vgl. BFH 9.1.19, I B 138/17, BFH/NV 19, 681). Zudem begründet sie keine Betriebsstätte nach § 12 S. 2 Nr. 8 Buchst. a) AO, da die Baubetriebsstätte weniger als sechs Monate besteht. In der Folge bestehen in Deutschland keine steuerbaren Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG, mit denen die Körperschaft der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ferner sind die Einkünfte der Körperschaft mangels stehenden Gewerbebetriebs i. S. v. § 2 GewStG nicht gewerbesteuerpflichtig.

Unabhängig von der beschränkten Steuerpflicht der polnischen Kapitalgesellschaft unterliegen die Vergütungen beim inländischen Leistungsempfänger dem Steuerabzug (§ 48 EStG), da die private Kindertagesstätte als Unternehmer i. S. v. § 2 UStG anzusehen ist (vgl. BFH 7.11.19, I R 46/17, BStBl II 20, 552). Vom Steuerabzug kann nach Erteilung einer Freistellungsbescheinigung abgesehen werden (§ 48b EStG). Andernfalls kann die einbehaltene Steuer auf Antrag erstattet werden (§ 48d Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 48c Abs. 2 EStG).

Beachten Sie | Die polnische Kapitalgesellschaft ist nicht verpflichtet, eine gewerbliche Tätigkeit gemäß § 138 AO anzumelden. In jedem Fall sollte sich der Bauleister jedoch bei dem zuständigen Finanzamt mit dem online verfügbaren Fragebogen zur steuerlichen Erfassung, der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Finanzbehörde sowie der Kopie des ausländischen

Polnische Mitarbeiter werden für 10 Tage nach Deutschland entsendet

Keine Betriebsstätte und keine steuerbaren Einkünfte in Deutschland

Steuerabzug durch die Kindertagesstätte als inländischer Leistungsempfänger

Registrierung beim zuständigen Finanzamt

Handelsregisterauszugs registrieren. Zuständig für das Sitzland Polen sind die Finanzämter Hameln, Cottbus, Oranienburg oder das Finanzamt Nördlingen mit Außenstelle Donauwört (je nach Anfangsbuchstabe des Firmennamens).

Die polnische Kapitalgesellschaft qualifiziert mangels Vorhandensein einer Betriebsstätte nicht als inländische Arbeitgeberin und ist nicht zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet (§ 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

2. Praxisfall: Baubetriebsstätte mit kurzfristiger Arbeitnehmertätigkeit

■ Sachverhalt

Im Anschluss an die Errichtung des Spielplatzes erhält das polnische Unternehmen den Auftrag für den Bau eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses. Die Bauaufträge werden ausschließlich vom polnischen Stammhaus akquiriert. Die Arbeiten dauern elf Monate und werden durch Bauarbeiter durchgeführt, die sich jeweils an weniger als 183 Tagen in Deutschland aufhalten. Die polnische Geschäftsführerin kommt an insgesamt 15 Tagen nach Deutschland und überwacht den Baufortschritt.

Die Umsetzung der Bauausführung dauert nun länger als sechs Monate und es kommt zur Begründung einer Baubetriebsstätte i.S.v. § 12 S. 2 Nr. 8 Buchst. a) AO. Die polnische Kapitalgesellschaft begründet hingegen keine Betriebsstätte nach § 12 S. 1 AO und insbesondere auch keine Stätte der Geschäftsleitung nach § 12 S. 2 Nr. 1 i.V.m. § 10 AO, da die zur Geschäftsführung notwendigen tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen nur vorübergehend und nicht regelmäßig im Inland ausgeübt werden (vgl. BFH 3.8.05, I R 87/04, BStBl 06, 220 m.w.N.).

Beachten Sie | Da der Spielplatz aus der ersten Fallkonstellation in keinem sachlichen Zusammenhang zur Errichtung des Hauses steht, wird keine einheitliche Betriebsstätte angenommen und die Baustellen sind getrennt zu beurteilen (vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 342).

Die Eröffnung der Baubetriebsstätte muss gemäß § 138 Abs. 1 S. 1 AO nach amtlichem Vordruck bei der Gemeinde angemeldet werden. Die unterlassene Anmeldung ist zwar nicht sanktionsbewehrt, kann jedoch zu einer Ordnungswidrigkeit führen.

Die polnische Kapitalgesellschaft unterliegt mit den gewerblichen Einkünften in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht und der Gewerbesteuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG; § 2 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG). Abkommensrechtlich wird das deutsche Besteuerungsrecht jedoch vollumfänglich beschränkt (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 3 DBA-Polen). Da die Baubetriebsstätte weniger als zwölf Monate besteht, wird aus abkommensrechtlicher Sicht keine deutsche Betriebsstätte begründet (Art. 5 Abs. 3 DBA-Polen).

Kein Lohnsteuereinbehalt durch polnisches Bauunternehmen

Baubetriebsstätte nach § 12 S. 2 Nr. 8 AO liegt vor

Anmeldung bei der Gemeinde nach § 138 Abs. 1 S. 1 AO

Kein deutsches Besteuerungsrecht mangels Betriebsstätte nach DBA

Ungeachtet der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ist der Leistungsempfänger auch hier zum Einbehalt der Bauabzugssteuer verpflichtet (§ 48d Abs. 1 S. 1 EStG). Im Fall einer unterlassenen Betriebsstättenanmeldung wird keine Freistellungsbescheinigung zur Abstandnahme vom Steuerabzug erteilt (§ 48b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG).

Die Kapitalgesellschaft ist aufgrund des Unterhalts der Baubetriebsstätte als inländische Arbeitgeberin zum Lohnsteuereinbehalt in Bezug auf die an die Bauarbeiter gezahlten Löhne verpflichtet (§ 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 12 S. 2 Nr. 8 Buchst. a AO). Da sich die Bauarbeiter an weniger als 183 Tagen in Deutschland aufhalten, wird das deutsche Besteuerungsrecht durch Art. 15 Abs. 1 DBA-Polen ebenfalls vollumfänglich beschränkt (R 38.3 Abs. 4 LStR).

PRAXISTIPP | Die tatsächliche Anwesenheit aller Personen sollte z. B. anhand von Reisekostenabrechnungen oder fortlaufenden Kalendereinträgen dokumentiert werden. Zur Abstandnahme vom Lohnsteuerabzug setzt die Finanzverwaltung mit Bezug auf Art. 29 DBA-Polen voraus, dass für die Mitarbeiter eine Freistellungsbescheinigung beantragt wird (vgl. R 39b.10 LStR; s. auch BFH 22.10.86, I R 261/82, BStBl II 87, 171; 10.5.89, I R 50/85, BStBl II 89, 755; 30.9.20, I R 76/17, BStBl II 21, 275).

Ferner ist die deutsche Baubetriebsstätte verpflichtet, eine Hilfs- und Nebenrechnung zu erstellen (§ 1 Abs. 5 AStG i. V. m. § 3 Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung [BsGaV]). Aufgrund der vollumfänglichen Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts kommt dieser in der Praxis eine geringfügige Bedeutung zu. Durchaus zu berücksichtigen ist die Möglichkeit einer Buchführungsverpflichtung nach § 140 AO, sollte die polnische Kapitalgesellschaft nach polnischem Recht buchführungspflichtig sein (vgl. BFH 14.11.18, I R 81/16, BStBl II 19, 390).

3. Praxisfall: Baubetriebsstätte mit langfristiger Arbeitnehmertätigkeit

■ Sachverhalt

Wie im zweiten Praxisfall, aber mit dem Unterschied, dass die Bauausführung mehr als zwölf Monate andauert und die Mitarbeiter während der gesamten Bauzeit in Deutschland tätig sind. Zur Koordination des bestehenden Bauauftrags wird ein Büro auf der Baustelle errichtet, in dem zusätzlich Verwaltungspersonal tätig wird.

Die polnische Kapitalgesellschaft unterhält in Deutschland weiterhin eine Baubetriebsstätte. Da das Büro zur Administration dieser Bautätigkeit genutzt wird, ist es der Baubetriebsstätte zuzuordnen und begründet keine eigenständige Betriebsstätte (vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 344). Die Kapitalgesellschaft unterliegt mit den Einkünften aus der Bautätigkeit wie im zweiten Praxisfall dargestellt der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht und der Gewerbesteuerpflicht.

Pflicht zum
Lohnsteuereinbehalt
als inländischer
Arbeitgeber

Erstellung einer
Hilfs- und Neben-
rechnung (mit
geringer Bedeutung)

Bauausführung und
Büro begründen
zusammen eine
Baubetriebsstätte

Das deutsche Besteuerungsrecht wird in diesem Fall nicht abkommensrechtlich beschränkt, da die Bauausführung länger als zwölf Monate andauert (Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 3 DBA-Polen). Auch hier ist die Anmeldung der Betriebsstätte notwendig (§ 138 Abs. 1 S. 1 AO).

Des Weiteren ist die Kapitalgesellschaft aufgrund des Unterhalts der Baubetriebsstätte als inländische Arbeitgeberin zum Lohnsteuereinbehalt in Bezug auf die an die Bauarbeiter gezahlten Löhne verpflichtet (§ 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 12 S. 2 Nr. 8 Buchst. a AO). Ferner hat auch der Leistungsempfänger der Bauleistungen die Bauabzugssteuer einzubehalten (§ 48 ff. EStG).

Die Höhe der beschränkt steuerpflichtigen Betriebsstätteneinkünfte ist anhand der Gewinnabgrenzungsgrundsätze unter Beachtung der Regelungen für Bau- und Montagebetriebsstätten zu ermitteln (§ 1 Abs. 5 S. 1 AStG i. V. m. §§ 1–17 BsGaV sowie § 30 ff. BsGaV). Die folgende Checkliste dient als Leitfaden zur Ermittlung der Baubetriebsstätteneinkünfte:

CHECKLISTE / zur Gewinnabgrenzung bei Baubetriebsstätten	
Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse	Rechtsgrundlage
Zuordnung der (maßgeblichen) Personalfunktionen	§ 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AStG; § 30 S. 1 i. V. m. § 4 BsGaV
Zuordnung der Vermögenswerte sowie Chancen und Risiken	§ 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AStG; § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AStG
Zuordnung des Dotationskapitals	§ 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AStG
Zuordnung der Passivposten	§§ 12 ff. BsGaV
Zuordnung der Geschäftsvorfälle zur Betriebsstätte	§ 1 Abs. 5 S. 4 AStG
Ermittlung der fremdüblichen Vergütungsmethode	§ 1 Abs. 5 S. 1 AStG

Die Zuordnung der Personalfunktionen zur Baubetriebsstätte erfolgt anhand des sachlichen Zusammenhangs der durch das Personal ausgeübten Tätigkeiten zur Betriebsstättentätigkeit (§ 4 Abs. 1 BsGaV; s. auch BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 40; OECD 2010, OECD-Betriebsstättenbericht, Teil I, Tz. 16 und 62). Die durch die polnische Geschäftsführerin, die Bauarbeiter und das Verwaltungspersonal ausgeübten Tätigkeiten besitzen einen sachlichen Bezug zur Baubetriebsstättentätigkeit und sind daher der Baubetriebsstätte zuzuordnen. Da die Bauleiterin an weniger als 30 Tagen vor Ort tätig war, kommt eine Zuordnung ihrer Personalfunktion zur deutschen Betriebsstätte nicht in Betracht (§ 4 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 BsGaV; s. auch BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 71).

Auf Grundlage der Personalfunktionen sind der Baubetriebsstätte nach § 31 Abs. 1 S. 1 BsGaV die materiellen Wirtschaftsgüter wie beispielsweise Baumaschinen oder Werkzeuge zuzuordnen. Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zur Baubetriebsstätte setzt voraus, dass neben der tatsächlichen Nutzung auch Funktionen bezüglich der Anschaffung, Herstellung, Veräußerung oder Verwertung qualitativ eindeutig überwiegend in der inländischen Betriebsstätte ausgeübt werden (§ 31 Abs. 1 BsGaV; s. auch BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 29 ff.). Erfolgt keine Zuordnung zur Betriebs-

Besteuerungsrecht in Deutschland nach dem Betriebsstättenprinzip

Gewinnabgrenzung zur Ermittlung der Betriebsstätteneinkünfte gemäß BsGaV

Sachlicher Zusammenhang der ausgeübten Tätigkeit zur Betriebsstätte

Zuordnungsregel sieht Nutzung und maßgebliche Personalfunktion vor

stätte, gilt das Wirtschaftsgut der Betriebsstätte als durch das Stammhaus unentgeltlich beigestellt (§ 31 Abs. 2 BsGaV). Schließlich ist auf Grundlage des Funktions- und Risikoprofils der Betriebsstätte ein angemessenes Eigenkapital, sog. Dotationskapital, zuzuordnen. Die Höhe des Dotationskapitals ermittelt sich nach der Kapitalaufteilungsmethode (vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 129).

Anschließend sind der Baubetriebsstätte nach Fremdvergleichskriterien die zu vergütenden Geschäftsvorfälle zuzuordnen (§ 30 S. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 BsGaV sowie § 31 Abs. 4 S. 2 BsGaV). Der Begriff Geschäftsvorfälle umfasst alle schuldrechtlichen Beziehungen und tatsächliche Handlungen, die das Unternehmen bei unabhängigen Dritten vergüten müsste und betrifft vorliegend den Bauauftrag. Da der Bauauftrag im polnischen Stammhaus akquiriert wurde, erfolgt keine Zuordnung zur Betriebsstätte. Mithin entstehen der Betriebsstätte hieraus keine Geschäftschancen oder -risiken (§ 30 S. 1 i. V. m. § 10 BsGaV).

Schließlich sind die zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte existierenden schuldrechtlichen Beziehungen zu identifizieren und fremdüblich zu vergüten (§ 16 BsGaV). § 32 Abs. 1 S. 1 BsGaV enthält diesbezüglich die widerlegbare Vermutung, dass Baubetriebsstätten (als Routine-Dienstleister) regelmäßig auf Grundlage einer kostenorientierten Verrechnungsmethode, d. h. der Kostenaufschlagsmethode oder der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode, zu vergüten sind (vgl. BMF 12.4.05, IV B 4 -S 1341 - 1/05, BStBl I 205, 570, Tz. 3.4.10.2. Buchst. a).

MERKE | Diese Vermutung hat keine Entsprechung im sog. Authorized OECD Approach und ist daher umstritten (vgl. Heinsen, DB 17, 85, 88; Treidler/Grothe/Zepuntke, BB 17, 1436, 1437).

Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird die Baubetriebsstätte auf Grundlage der ihr zuzuordnenden Kosten zuzüglich eines fremdüblichen Gewinnaufschlags vergütet. Die Kostenbasis bilden vorliegend insbesondere die Personalkosten, die unmittelbar durch die eigenen Personalfunktionen der Bau- und Montagebetriebsstätte verursacht werden (z. B. eigene Montagetätigkeit, selbst durchgeführte Bauüberwachung, Integration von Subunternehmern durch eigenes Personal usw.).

Beachten Sie | Kosten aus Fehlmaßnahmen, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, sind nicht Teil der Kostenbasis. Dies führt dazu, dass eine Baubetriebsstätte trotz Routinetätigkeit auch Verluste erzielen kann (vgl. Gesetzesbegründung zur BsGaV vom 28.8.14, Drs-Nr. 401/14; BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 360).

Das Risiko der Bau- und Montagebetriebsstätte gilt durch ihren Gewinnaufschlag als abgegolten. Ein Gewinnaufschlag i. H. v. 5 % bis 10 % wird als fremdüblich erachtet, kann jedoch unter Beachtung der Projektspezifika in der Praxis auch variieren (vgl. BFH 2.2.60, I 194/59, BB 60, 731; Ditz in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2. Aufl. 2017, Sonderfälle, Rn. 10.190).

Bauftrag wird nicht der Betriebsstätte zugeordnet

Kostenorientierte Verrechnungsmethode für Routine-Dienstleister

Zuzuordnende Kosten plus fremdüblichen Gewinnaufschlag

5 % bis 10 % Gewinnaufschlag gilt in der Regel als fremdüblich

Die Einkünftezurechnung wird auch abkommensrechtlich nachvollzogen (Art. 7 Abs. 2 DBA-Polen sowie Art. 7 Abs. 3 sowie Abschnitt 1 Buchst. a) des Protokolls zu Art. 7 DBA-Polen).

Die Ermittlung der Betriebsstätteinkünfte wird in einer gesondert angefertigten Hilfs- und Nebenrechnung dokumentiert (§ 3 BsGaV). Ausgangspunkt der Hilfs- und Nebenrechnung bildet die steuerliche Gewinnermittlung. Sofern die Baubetriebsstätte eine Routinetätigkeit ausübt, kann für die Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung anstelle der steuerlichen Gewinnermittlung vereinfachend die Kosten- und Leistungsrechnung genutzt werden (vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 369; Heinsen, DB 17, 85, 89). In der Hilfs- und Nebenrechnung sind die der Baubetriebsstätte zuzuordnenden Vermögenswerte, das Dotationskapital, die übrigen Passivposten, die mit den Bestandteilen zusammenhängenden Betriebseinnahmen und -ausgaben sowie die aus den anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen zwischen dem polnischen Stammhaus und der deutschen Zweigniederlassung resultierenden fiktiven Betriebseinnahmen und -ausgaben zu erfassen (§ 3 Abs. 2 S. 2 und 3 BsGaV; vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 356, Abschnitt 2.3.; Ditz in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2. Aufl. 2017, Entstrickung und Verstrickung von Wirtschaftsgütern, Vermögenswerten und Funktionsverlagerungen, Rn. 6.144).

Beachten Sie | Die Hilfs- und Nebenrechnung ist neben der Buchführung stets gesondert anzufertigen, da hierin beispielsweise auch immaterielle Wirtschaftsgüter auszuweisen sind, die ansonsten dem Bilanzierungsverbot gemäß § 5 Abs. 2 EStG unterliegen (vgl. Haverkamp in: Mössner u. a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl. 2018, Betriebsstättengewinnabgrenzung, Rn. 5.187). Weiterhin ist in der Betriebsstättenbilanz nur das tatsächlich bilanzierte Kapital, nicht jedoch das bei Anwendung der Kapitalaufteilungsmethode gemäß §§ 12 ff. BsGaV der Betriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital zu erfassen.

4. Praxisfall: deutsche Zweigniederlassung

■ Sachverhalt

Die polnische Kapitalgesellschaft errichtet in Deutschland in einem Bürogebäude eine Zweigniederlassung und die polnische Geschäftsführerin übernimmt die dortige Niederlassungsleitung. In der Zweigniederlassung wird neben dem polnischen Baupersonal (Bauingenieure und Bauarbeiter) Verwaltungspersonal tätig, das die buchhalterischen und steuerlichen Verpflichtungen übernimmt. Die polnischen Mitarbeiter haben ihren Lebensmittelpunkt in Polen und sind an mehr als 183 Tagen in Deutschland beruflich tätig. Die Niederlassungsleiterin akquiriert und kalkuliert in Zusammenarbeit mit den Bauingenieuren Aufträge, erstellt Angebote, führt Verhandlungen mit Auftraggebern und kümmert sich um Mängelrügen. Die fertig ausgehandelten Verträge werden dem Stammhaus zur Unterschrift eingereicht.

Betriebsstätteinkünfte werden in der Hilfs- und Nebenrechnung ermittelt

Gesonderte Anfertigung neben der Buchführung

Errichtung einer Zweigniederlassung in D mit Bau- und Verwaltungspersonal

Da in der Zweigniederlassung das deutsche Geschäft der polnischen Kapitalgesellschaft abgewickelt wird und alle wesentlichen tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Entscheidungen für die polnische Kapitalgesellschaft in dieser Betriebsstätte getätigt werden, liegt eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland vor. Die Folgen sind:

- Die Kapitalgesellschaft unterliegt der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. V. m. § 10 AO).
- Auch abkommensrechtlich wird eine Betriebsstätte begründet. Die in der Zweigniederlassung erzielten Einkünfte dürfen allein in Deutschland vollumfänglich besteuert werden (Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Polen).
- Die Errichtung der Zweigniederlassung ist zum Eintrag in das Handelsregister anzumelden (§ 13 Abs. 1 S. 1 HGB).
- Die Zweigniederlassung ist buchführungspflichtig (§ 140 AO i. V. m. § 13d HGB und §§ 238 ff. HGB).
- Die Kapitalgesellschaft ist als inländische Arbeitgeberin zudem weiterhin zum Lohnsteuereinbehalt für die in der Zweigniederlassung tätigen Mitarbeiter verpflichtet (§ 38 ff. EStG).
- Unabhängig vom Bestehen der Zweigniederlassung finden die Regelungen zum Einbehalt der Bauabzugssteuer nach §§ 48 f. EStG weiterhin Anwendung.

Die Einkünftezurechnung zur Zweigniederlassung erfolgt unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte. Die Personalfunktionen der Niederlassungsleiterin, des Baupersonals und des Verwaltungspersonals dienen der Umsetzung bzw. der Administration von Bauprojekten in Deutschland und sind aufgrund des sachlich engen Bezugs zu ihrer Geschäftstätigkeit der Zweigniederlassung zuzuordnen. Als materielle Vermögenswerte sind der Betriebsstätte insbesondere die Büroräumlichkeiten und die Büroeinrichtung zuzuordnen. Sofern die Zweigniederlassung Baumaschinen oder Bauequipment anschafft, werden ihr diese Vermögenswerte ebenfalls zugeordnet (§ 5 Abs. 1 S. 1 BsGaV und § 5 Abs. 2 S. 3 BsGaV).

Da die Personalfunktion der Niederlassungsleiterin und des Baupersonals der Zweigniederlassung zuzuordnen ist, werden die von ihnen eingesetzten immateriellen Vermögenswerte, z. B. in Form des deutschen Kundenstamms oder des Know-how der Niederlassungsleiterin und der Bauingenieure, ebenfalls der Niederlassung zugeordnet (§ 6 BsGaV). Die Zuordnung des fremdüblichen Dotationskapitals zur Zweigniederlassung erfolgt anhand der Kapitalaufteilungsmethode (§ 12 Abs. 1 BsGaV). Das Dotationskapital wird ermittelt, indem die Kapitalquote i. S. v. § 12 Abs. 3 BsGaV der Zweigniederlassung in Bezug auf das festzustellende Gesamt-Eigenkapital i. S. v. § 12 Abs. 2 BsGaV des polnischen Bauunternehmens festgestellt wird (vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 129).

**Geschäftsleitungs-
betriebsstätte in
Deutschland wird
begründet**

**Einkünftezurech-
nung auf Basis der
Funktions- und
Risikoanalyse**

**Zuordnung des
Dotationskapitals
anhand Kapital-
aufteilungsmethode**

Auf Grundlage der zugeordneten Personalfunktionen werden der Zweigniederlassung die Geschäftsvorfälle i. S. v. § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG zugeordnet (§ 16 Abs. 1 bzw. § 30 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 1 Abs. 2 Nr. 5 und § 9 BsGaV). Das sind in diesem Fall wegen der hier ausgeübten Auftragsakquise, -verwaltung und -überwachung die akquirierten Bauaufträge sowie die mit ihnen einhergehenden Chancen und Risiken.

Beachten Sie | Die Bezeichnung des Vertragspartners in den Bauaufträgen oder bei der Rechnungsstellung, z. B. des polnischen Stammhauses, hat für die Zuordnung der Aufträge lediglich Indizcharakter, da für ihre Zuordnung die ausgeübten Personalfunktionen maßgeblich sind (vgl. BMF 22.12.16, IV B 5 -S 1341/12/10001-03, 2016/1066571, BStBl I 17, 182, Tz. 112). Die der Zweigniederlassung hiernach zuzuordnenden Risiken resultieren beispielsweise aus Mängelrügen, möglichen Ertragsausfällen oder Schadensersatzzahlungen.

Im Ergebnis wird in der Zweigniederlassung die gesamte deutsche Geschäftstätigkeit abgewickelt. Dies führt dazu, dass die Zweigniederlassung ein komplexes Funktions- und Risikoprofil besitzt, welches einem Entrepreneur entspricht. Die Zweigniederlassung ist nach fremdüblichen Kriterien durch Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode zu vergüten (vgl. BMF 12.4.05, IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl I 05, 570, Tz. 3.4.10.2. Buchst. b) und 3.4.10.3. Buchst. c); OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017; Tz. 2.114 ff.). Durch die Gewinnbeteiligung wird insbesondere gewährleistet, dass die Wertbeiträge, die sich in dem Know-how der Niederlassungsleiterin und der deutschen Kundenbeziehungen materialisieren, fremdüblich entgolten werden. Die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode hat zur Folge, dass die Betriebsstätte sowohl an Gewinnen als auch an Verlusten des Gesamtunternehmens unmittelbar partizipiert (vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.114). Die Einkünfteermittlung für die inländische Zweigniederlassung ist auch in dieser Fallkonstellation in einer Hilfs- und Nebenrechnung nachzuvollziehen (§ 3 BsGaV).

Baufträge mit Chancen und Risiken werden der Betriebsstätte zugeordnet

Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode

5. Zusammenfassender Überblick

ÜBERSICHT / Steuerliche Verpflichtungen bei Baubetriebsstätten				
Fallkonstellation	Betriebsstättenanmeldung	Lohnsteuerabzugsverpflichtung	Betriebsstättenbuchhaltung	Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung
1	Nein	Nein	Nein	Nein
2	Ja	Ja	Buchführungspflicht nach § 140 AO, wenn in Polen buchführungspflichtig (vgl. BFH 14.11.18, I R 81/16, BStBl. II 2019, 390)	Ja
3	Ja	Ja		Ja
4	Ja	Ja	Buchführungspflicht nach § 140 AO i. V. m. § 13d HGB und §§ 238 ff. HGB	Ja