



Steuerlastgestaltung im deutsch-polnischen Kontext mithilfe einer Produktionsaufspaltung

Prof. Dr. Stephan Kudert

Dipl.-Kff. Ivonne Klipstein

European University Viadrina Frankfurt (Oder)
Department of Business Administration and Economics

Discussion Paper No. 266

May 2008

ISSN 1860 0921

Steuerlastgestaltung im deutsch-polnischen Kontext mithilfe einer Produktionsaufspaltung

Prof. Dr. STEPHAN KUDERT / Dipl.-Kff. IVONNE KLIPSTEIN, Frankfurt (Oder)

Inhaltsübersicht

- I Einleitung
- II Besteuerung von Kapitalgesellschaften
 - 1. Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften
 - 2. Subventionierung in der deutschen Sonderwirtschaftszone
 - 3. Besteuerung polnischer Kapitalgesellschaften
 - 4. Subventionierung in polnischen Sonderwirtschaftszonen
- III Die grenzüberschreitende TwinCom
 - 1. Subventionsshopping
 - 2. Funktionsaufspaltung über die Grenze
 - 2.1 Vorproduktion in Deutschland
 - 2.2 Endmontage in Polen
 - 2.3 Repartierung der Gewinne
 - 3. Risiken der TwinCom
- IV Schlussbemerkung
- V Anhang
- VI Verzeichnis der verwendeten Symbole

I Einleitung

Die Unternehmensteuerreform 2008 hat für in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften eine spürbare Ertragsteuerbelastung gebracht. Ziel des Gesetzgebers war es, den nominalen Teilsteuersatz auf Unternehmensebene durchschnittlich auf unter 30 % zu senken.¹ Dennoch liegt Deutschland damit im internationalen Vergleich noch immer im hinteren Mittelfeld (vgl. Abbildung 1). Insbesondere die Staaten Mittel- und Osteuropas fallen als treibende Kräfte der nationalen Steuergesetzgeber beim Race to the Bottom auf. Neben dem Steuerwettbewerb ist aber auch der internationale Subventionswettbewerb zu beachten. Die Staaten locken Investoren mit verschiedensten Subventionsformen in ihre Sonderwirtschaftszonen. Sieger in diesem Wettlauf sind internationale Konzerne, die durch die Kombination von Subventionsshoppping sowie dem Ausnutzen von Steuergefällen, DBA- und EU-Regelungen ihre Steuerlast gestalten. Die folgenden Ausführungen sollen anhand der TwinCom zeigen, welche Chancen und Risiken mit solchen internationalen Steuerlastgestaltungen verbunden sind.

II Besteuerung von Kapitalgesellschaften

1. Besteuerung deutscher Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland unterliegen der Gewerbesteuer, der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag. Aufgrund der konstanten Steuersätze von 15 % KSt und 5,5 % SolZ beeinflusst lediglich die Höhe des GewSt-Hebesatzes und damit die Gewerbesteuer die auf Unternehmensebene anfallende Steuerbelastung. Bei einem Hebesatz von 400 % beträgt die Gesamtsteuerbelastung auf Unternehmensebene 29,83 %:

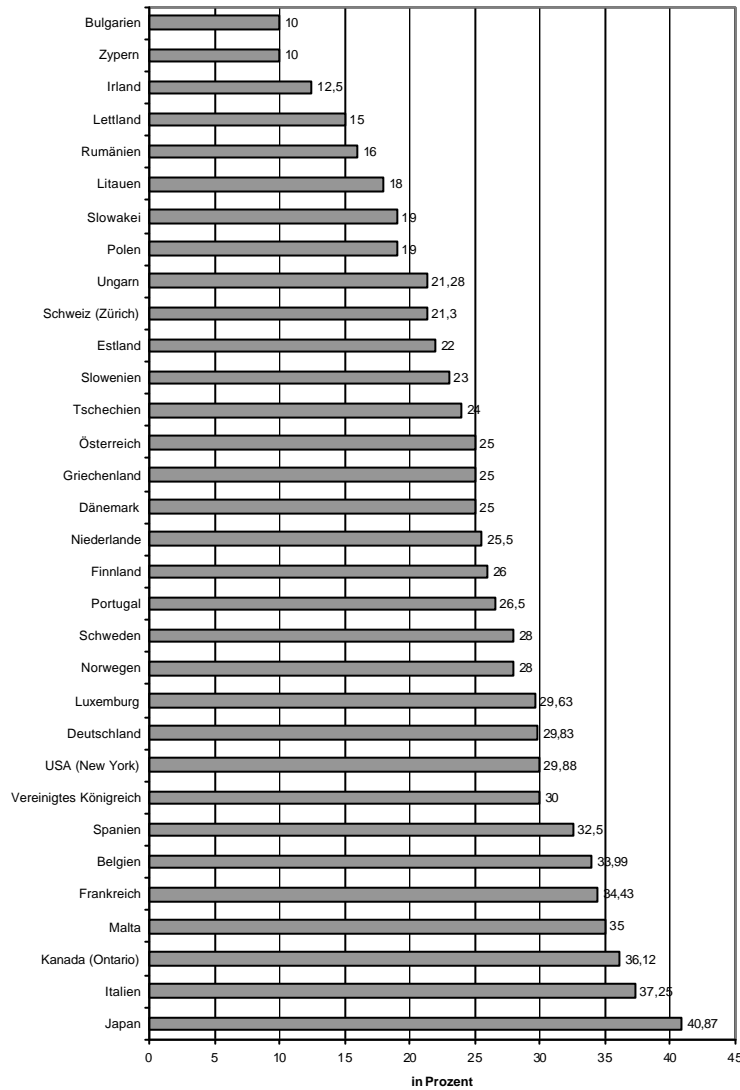
$$(1) \quad s_{\text{KapG}}^D = s_{\text{GewSt}} + s_{\text{Kst}}^D * (1 + s_{\text{SolZ}}) \\ = H * 0,035 + 0,15 * (1 + 0,055)$$

Damit werden in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Vergleich auch nach der Unternehmensteuerreform, wie Abbildung 1 zeigt, immer noch hoch besteuert. In die Darstellung einbezogen wurden die Körperschaftsteuern,

¹ Vgl. Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Begründung zur Gesetzeseinführung, BT-Drs.-Nr. 16/4881 und 16/5377, S. 1

die Gewerbebeertragsteuern und vergleichbare andere Steuern. Daher kann Deutschland - bei alleiniger Betrachtung der nominalen Steuersätze - auch weiterhin als Hochsteuerland bezeichnet werden.

Abbildung 1: Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich



Quelle: Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2007, 2008, S. 23.

2. Subventionierung in der deutschen Sonderwirtschaftszone

Um gerade Unternehmen in strukturschwächeren Regionen zu unterstützen, können diese Investitionszulagen und die GA-Förderung der gewerblichen Wirtschaft (Investitionszuschüsse) beantragen. Hinzu kommen Förderungen für alle in Deutschland ansässigen Unternehmen, wie z. B. die Vergabe von zinsgünstigen Krediten, von

Bürgschaften und die finanzielle Unterstützung bei Beratungen zur Unternehmensgründung bzw. bei der Beschaffung und Weiterbildung von Arbeitskräften.² Auf diese letztgenannten Subventionsformen wird im Folgenden nicht weiter eingegangen, denn die zusätzliche Förderung der strukturschwächeren Regionen macht eine Untersuchung der steuerlichen Vorteile hier besonders interessant.

Der Erhalt eines Investitionszuschusses ist auf bestimmte Wirtschaftszweige, d. h. sogenannte Branchenkompetenzfelder, beschränkt. Ausgenommen hiervon sind KMU³ bis zu 2 Mio. € förderfähige Investitionskosten. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer Zweisäulenförderung. Danach werden die Errichtung und die Erweiterung von Betriebsstätten, die Umstellung, die Rationalisierung und die Modernisierung von Produkten gefördert. Generell beträgt die Förderung 15 % (sogenannte Basisförderung). Zusätzlich erhalten KMU generell eine Potenzialförderung von 15 %. Für alle anderen Unternehmen ist die Höhe dieser Potenzialförderung u. a. vom Standort der Investition und der Forschungs- und Entwicklungsintensität des Unternehmens abhängig. Zusätzlich erhalten kleine Unternehmen eine weitere Förderung in Höhe von 20 % und mittlere Unternehmen von 10 %. Insgesamt ist damit eine Förderung von bis zu 50 % der Investitionssumme möglich.⁴ In Hinblick auf die steuerliche Behandlung sieht R 6.5 Abs. 2 EStR ein Wahlrecht vor. Entweder ist der Investitionszuschuss als Betriebseinnahme anzusetzen, was zur Folge hat, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen ist oder der Zuschuss wird bei Zugang erfolgsneutral behandelt. In diesem Fall sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe des Zuschusses zu reduzieren und damit die Abschreibungen in den Folgejahren geringer.

Die Investitionszulage ist im Investitionszulagengesetz 2007 (InvZulG 2007) geregelt. Nach § 2 InvZulG 2007 wird die Anschaffung bzw. die Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens begünstigt, wenn

² Vgl. Wirtschaftsförderung im Land Brandenburg – Investieren, Wachsen und Gründen, hrsg. vom Ministerium für Wirtschaft des Landes Brandenburg, von der InvestitionsBank des Landes Brandenburg und der ZukunftsAgentur Brandenburg GmbH, 2007, S. 24 ff.

³ Zur Definition der KMU vgl. Mitteilung der Kommission 2003/361/EG vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 124 vom 20. Mai 2003 S. 36 ff.).

⁴ Vgl. Neuausrichtung der Wirtschaftsförderung im Land Brandenburg, hrsg. vom Ministerium für Wirtschaft des Landes Brandenburg, 2007, S. 1 ff.

das Wirtschaftsgut (fast) ausschließlich im Unternehmen in den neuen Bundesländern (und West-Berlin) genutzt wird und dort für mindestens fünf Jahre, bei KMU für mindestens drei Jahre, verbleibt. Für bestimmte Wirtschaftszweige kann es Einschränkungen in der Förderfähigkeit geben.⁵ Die Zulage beträgt nach § 5 InvZuG 2007 je nach Standort der Investition 12,5 % bzw. 15 %. Auch hier werden KMU mit einer zusätzlichen Beihilfe von 12,5 % zur regulären Förderung unterstützt. Damit sind maximal 27,5 % an Förderung möglich. Gemäß § 12 InvZuG 2007 gehört die Betriebseinnahme nicht zu den Einkünften im Sinne des EStG, d. h., sie ist steuerfrei und mindert folglich auch nicht die Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Wird sie bei Zugang in der GuV erfolgswirksam gebucht, ist daher eine außerbilanzielle Korrektur vorzunehmen.

Nachteilig für das Unternehmen ist, dass bei beiden Fördermöglichkeiten eine Vorfinanzierung der Investitionssumme durch das Unternehmen selbst erfolgen muss.⁶

Damit könnten KMU theoretisch insgesamt eine Förderung von maximal 77,5 % erhalten. Die EU begrenzt die Höchstförderung jedoch auf 50%.⁷ Stehen dem Unternehmen wie in diesem Fall mehr Förderungen zu, als es tatsächlich in Anspruch nehmen darf, wird es zuerst die Investitionszulage in Anspruch nehmen und den Rest über die Investitionszulage abdecken, d. h. KMU, die die volle Förderung in Anspruch nehmen können, erhalten 27,5 % Investitionszulage und 22,5 % Investitionszuschuss.

3. Besteuerung polnischer Kapitalgesellschaften

Wie in Deutschland gilt auch in Polen für unbeschränkt Steuerpflichtige das Welteinkommensprinzip. Eine Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz oder die Geschäftsleitung in Polen hat, unterliegt der unbeschränkten Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 Einkommensteuergesetz juristischer Personen (KStG-PL). Anders als Deutschland kennt

⁵ Für die gesamte Liste der sensiblen Sektoren vgl. Anlage 2 zum InvZuG 2007.

⁶ Für die Investitionszulage ergibt sich dieses aus § 9 InvZuG 2007 und für die Investitionszuschüsse aus dem Ablauf des Genehmigungsverfahren.

⁷ Die Fördergrenze von 50 % gilt nur für KMU, Großunternehmen erhalten maximal 30 % an Investitionsförderung und mittlere Unternehmen 40 %; vgl. hierzu Wirtschaftsförderung im Land Brandenburg – Investieren, Wachsen und Gründen, hrsg. vom Ministerium für Wirtschaft des Landes Brandenburg, von der InvestitionsBank des Landes Brandenburg und der Zukunfts-Agentur Brandenburg GmbH, 2007, S. 11.

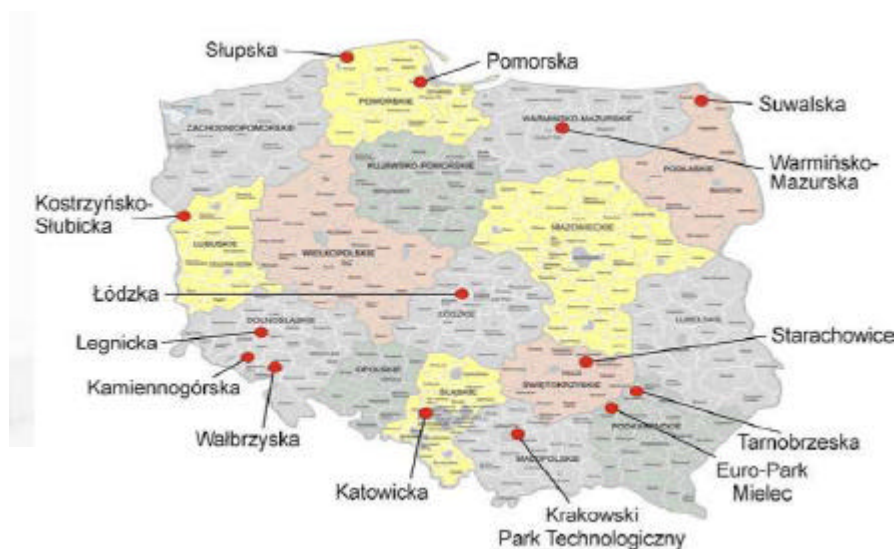
das polnische Steuerrecht aber weder eine der deutschen Gewerbesteuer noch dem Solidaritätszuschlag ähnliche Steuer. Wie aus Abbildung 1 ersichtlich, besteht die Gesamtsteuerbelastung auf Unternehmensebene damit lediglich aus dem KSt-Satz, welcher seit dem Veranlagungszeitraum 2004 gem. Art. 19 Abs. 1 KStG-PL 19 % beträgt.

$$(2) \quad \begin{aligned} S_{\text{KapG}}^{\text{PL}} &= S_{\text{KSt}}^{\text{PL}} \\ &= 0,19 \end{aligned}$$

4. Subventionierung in polnischen Sonderwirtschaftszonen

Eine direkte finanzielle Förderung, wie beispielsweise die Investitionszulage oder den Investitionszuschuss, kennt das polnische Recht nicht.⁸ Um trotzdem die wirtschaftliche Entwicklung voranzutreiben und neue Arbeitsplätze zu schaffen, wurde im Oktober 1994 das Gesetz über die Sonderwirtschaftszonen⁹ erlassen, welches bis heute zweimal angepasst wurde¹⁰. In einer zuvor zu erlassenen Verordnung werden u. a. die Fläche, die Größe und der Zeitraum des Bestehens der SWZ geregelt.¹¹ Derzeit gibt es in Polen 14 SWZ

Abbildung 2: Lage der Sonderwirtschaftszonen in Polen



Quelle: http://www.wig-abw.de/fileadmin/PDF/Vortrag_27042007_1_pdf

⁸ Vgl. Kudert, St./ Cloer, A., Unternehmensbesteuerung in Polen – Ein Überblick, DSWS 2004, S. 101.

⁹ Vgl. Gesetz über die Sonderwirtschaftszonen der Republik Polen vom 20. Oktober 1994

¹⁰ Vgl. Gesetz über die Änderung des Gesetzes über Sonderwirtschaftszonen und über die Änderung weiterer Gesetze der Republik Polen vom 16. November 2000; Gesetz über die Änderung des Gesetzes über Sonderwirtschaftszonen und über die Änderung weiterer Gesetze der Republik Polen vom 2. Oktober 2003.

¹¹ Vgl. Weilep, V., Die Errichtung von Sonderwirtschaftszonen in Polen, RIW 1998, S. 294.

Aufgrund der veränderten Rechtslage seit 2001 und des gleichzeitig gesetzlichen Bestandsschutzes für bereits tätige Investoren ist bei der Betrachtung zwischen sogenannten Alt- und Neufällen zu unterscheiden.

Die Altfälle sind durch eine völlige Befreiung von der KSt in der Regel für die ersten 10 Jahre der wirtschaftlichen Tätigkeit und einer anschließenden 50-prozentigen Befreiung bis zum Ende der Zonenlaufzeit gekennzeichnet. Um in den Genuss der Befreiungen zu kommen, sind, wie Tabelle 1 zeigt, in Abhängigkeit von der Lage der SWZ unterschiedliche Voraussetzungen zu erfüllen. Um die maximale Förderung zu erhalten, ist es ausreichend, wenn eine der beiden Bedingungen erfüllt wird. Damit kann sich eine Investition besonders für ertragstarke Unternehmen lohnen.¹²

Tabelle 1: Überblick über die (ursprünglichen) Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuererleichterungen in der SWZ¹³

lfd. Nr.	Sonderwirtschaftszone	Mindestanzahl der Beschäftigten	Mindestinvestitionssumme	entstanden am
1.	Euro-Park Mielec SSE	100	2 Mio. €	7.10.1995
2.	Katowicka SSE	100	2 Mio. €	8.8.1996
3.	Lódzka SSE	100	2 Mio. €	VO vom 15.4.1997
4.	Tarnobrzaska SSE	100	2 Mio. €	15.11.1997
5.	Krakowska SSE	-	2 Mio. €	1.1.1998
6.	Kostrzynsko-Slubicka SSE	50	1 Mio. €	15.11.1997
7.	Starachowicka SSE	100	1 Mio. €	1.12.1997
8.	Pomorska SSE	-	100.000 €	11.7.2001
9.	Legnicka SSE	100	850.000 €	27.5.1997
10.	Slupska SSE	50	700.000 €	15.11.1997
11.	Walbrzyska SSE	50	500.000 €	VO vom 15.4.1997
12.	Kamiennogórska SSE	40	400.000 €	1.12.1997
13.	Warminsko-Mazurska SSE	50	350.000 €	15.11.1997
14.	Suwalska SSE	40	350.000 €	1.9.1996

Quelle: Kudert, St./ Gieralka, A., Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für

¹² Vgl. Kudert, St./Gieralka, A., Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 610 f.

¹³ Die Laufzeit beträgt für alle SWZ 20 Jahre. Aufgrund des Zusammenschlusses der Tczew SSE und der Zarnowiec SSE endet die Pomorska SSE zum 30.11.2017.

deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 621 f.

Die damit fehlende Obergrenze der steuerlichen Förderung und der fehlende Zusammenhang zwischen den Investitionsausgaben zu Beginn und den steuerlichen Ersparnissen später wurden als EU-widrig eingestuft. Da jedoch den Investoren durch Art. 13 SWZG a. F. der Bestandsschutz für die gesamte Laufzeit der Sonderwirtschaftszone gesetzlich zugesichert wurde, können diese Regelungen durch eine Anpassung an EU-Standards nicht zurückgenommen werden. Damit wurde eine Neufassung des SWZG notwendig, welche seit 1.1.2001 anzuwenden ist und damit eine Unterscheidung notwendig macht.¹⁴

Die Neufassung des Gesetzes sieht eine Begrenzung der relativen Höhe der steuerlichen Förderung vor, d. h., die kumulierten steuerlichen Ersparnisse dürfen maximal 50 %¹⁵ der anfänglichen Investitionssumme betragen. Für Neufälle gilt folglich eine begrenzte Förderung, die im Wege einer vollständigen Steuerbefreiung ausgestattet wurde. Im Vergleich zu den Altfällen ist diese Dauer der Steuerbefreiung zeitlich nicht begrenzt; jedoch endet sie spätestens mit dem Ablauf der Zonenlaufzeit der jeweiligen SWZ. Ist keine Förderung mehr möglich, weil die Steuerbefreiung die maximal zulässige Höhe der Förderung erreicht hat, gelten die regulären Besteuerungsregelungen des KStG-PL.¹⁶

Das zweite SWZ-Änderungsgesetz¹⁷ brachte hinsichtlich der unbegrenzten Förderung der Altfälle eine Änderung. Diese wird für kleine Unternehmen nur bis zum 31.12.2011 und für mittelgroße Unternehmen bis zum 31.12.2010 gewährt. Für alle anderen Unternehmen wurde eine maximale Förderquote eingeführt, deren Höhe von der Branche abhängig ist.¹⁸ Für die weitere Analyse spielt diese Anpassung jedoch keine Rolle. Zu beachten ist, dass die Tarifpräferenz der Altfälle für die Kapitalgesellschaft in der SWZ, jedoch nicht für die Gesellschafter gilt. Das hat zwei Konse-

¹⁴ Vgl. Gieralka, A./ Kolm, L., Sonderwirtschaftszonen in Polen bleiben attraktiv für deutsche Investoren, RIW 2002, S. 124

¹⁵ Im Vergleich zu den Altfällen ist die Grundsteuer bei der Ermittlung der Förderhöhe zu berücksichtigen. In der Altfassung des Gesetzes waren Investoren grundsätzlich von der Grundsteuer befreit.

¹⁶ Vgl. Gieralka, A./ Kolm, L., Sonderwirtschaftszonen in Polen bleiben attraktiv für deutsche Investoren, RIW 2002, S. 125 ff.

¹⁷ Vgl. Gesetz über die Änderung des Gesetzes über Sonderwirtschaftszonen und über die Änderung weiterer Gesetze der Republik Polen vom 2. Oktober 2003.

¹⁸ Vgl. Kudert, St./Gieralka, A., Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 630.

quenzen. Zum einen betrifft sie die Steuerbelastung der Gesellschaft (insbes. KSt), nicht jedoch die Steuerbelastung der Gesellschafter (QuSt); zum anderen können Investoren, die die Anteile an einer „alten“ Kapitalgesellschaft erwerben in den vollen Genuss der alten Förderung gelangen.¹⁹

Insgesamt ergeben sich für sogenannte Altfälle folgende mögliche Teilsteuersätze:

- (3) $s_{KSt}^{PL} = 0$ vom ersten bis zum zehnten Jahr nach Inbetriebnahme des Unternehmens
- (4) $0,5 * s_{KSt}^{PL} = 0,095$ für alle folgenden Perioden bis zum Ende des Bestehens der SWZ

und für Neufälle:

- (5) $s_{KSt}^{PL} = 0$ kumulierte Steuerersparnis \leq maximale Förderung
- (6) $s_{KSt}^{PL} = 0,19$ kumulierte Steuerersparnis ist größer als die maximale Förderung; reguläre Besteuerung ist anzuwenden

III Die grenzüberschreitende TwinCom

1. Subventionsshopping

Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass Deutschland und Polen durch regionale Subventionen versuchen besondere Wirtschaftsstandorte (Sonderwirtschaftszonen) für Investoren attraktiv zu machen. Dabei sind die Ansätze unterschiedlich. Während Deutschland im Wesentlichen direkte Subventionen gewährt (Investitionszulagen und –zuschüsse), erfolgt in Polen die Förderung über Tarifpräferenzen. Daher stellt sich die Frage, ob die Subventionen durch entsprechende Gestaltungen kombiniert werden können. Legale steuerlich motivierte grenzüberschreitende Aktivitäten sind jedoch nur sinnvoll, wenn eine mögliche Steuerersparnis nicht von zusätzlichen außersteuerlichen Kosten, wie beispielsweise Transportkosten oder Lohnkosten zunichtegemacht wird, bzw. die gesellschaftsrechtlichen und politischen

¹⁹ Vgl. Kudert, St./ Gieralka, A., Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 630 f.

Risiken unkalkulierbar sind. Sollte eine grenzüberschreitende Investition nicht nur aus steuerlichen Gründen in Betracht gezogen werden, lohnen sich dabei besonders die Grenzregionen, da in einem solchen Fall die durch die Auslandsinvestition zusätzlich verursachten Transportkosten weitgehend gering gehalten werden können. Das Beispiel Deutschland/Polen ist hierfür aus steuerlicher Sicht besonders interessant, weil durch die Errichtung der SWZ in Polen und die zusätzliche Förderung insbes. der Grenzregionen durch die Investitionszulagen und die Investitionszuschüsse die steuerlichen Vorteile, die die einzelnen Länder bieten, mit geringen zusätzlichen Transportaufwendungen verknüpft werden können. Als grenznahe Sonderwirtschaftszone bietet sich die Sonderwirtschaftszone Küstrin-Slubice (Kostrzynsko-Slubicka SSE) an.²⁰

Die Grundstruktur einer solchen Investition kann wie folgt aussehen: Die Mutterkapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH ist in Deutschland ansässig. Diese tätigt in Deutschland die Vorproduktion und veräußert die unfertigen Erzeugnisse anschließend an eine polnische Tochterkapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Sp. z o. o. (entspricht der deutschen GmbH)²¹, die in einer polnischen SWZ ansässig ist und dort die Endfertigung übernimmt. Damit kann die GmbH die Investitionszulagen und/oder die Investitionszuschüsse erhalten und die Sp. z o. o. die Förderung in der SWZ in Form von Steuerbefreiungen.

2. Funktionsaufspaltung über die Grenze

2.1 Vorproduktion in Deutschland

Erfolgt die Produktion der unfertigen Erzeugnisse in der deutschen Mutterkapitalgesellschaft, kann diese einerseits die hiesigen Subventionen in Anspruch nehmen, andererseits unterliegen die Gewinne der deutschen Ertragsbesteuerung. Steuerlich optimal wäre daher eine kapitalintensive Vorproduktion in den Neuen Bundesländern, bei der die Voraussetzung für eine möglichst hohe Förderung durch Investitionszulagen und -zuschüsse erfolgt. Gleichzeitig sollte die Steuerbelastung gering

²⁰ Vgl. Abbildung 2.

²¹ Vgl. Diedrich, P./ Kudert, St., Unternehmens- und Grundstückserwerb in Polen durch ausländische Investoren, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 10 f.

gehalten werden. Theoretisch könnte dies erfolgen, indem die unfertigen Erzeugnisse zum Selbstkostenpreis an die polnische Tochter verkauft würden. In diesem Fall würde lediglich ein Einkommen durch die steuerpflichtigen Investitionszuschüsse in Deutschland zu versteuern sein. Dem Verkauf der unfertigen Erzeugnisse steht jedoch § 1 AStG und seine Umsetzung durch die Finanzverwaltung entgegen. Grundsätzlich werden Leistungsbeziehungen zwischen einer deutschen Kapitalgesellschaft und einer polnischen Tochterkapitalgesellschaft, sowohl in Deutschland als auch in Polen steuerlich anerkannt. Damit es jedoch nicht zu Gewinnverlagerungen durch eine unangemessene Verrechnung von Leistungsentgelten kommt, sind Verrechnungspreise zwischen beiden Unternehmen zu vereinbaren, die dem Fremdvergleich entsprechen, d. h., die internen Leistungsbeziehungen sind so zu ermitteln, wie sie zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären (*dealing at arm's length*).²² Für die Ermittlung des Preises werden sowohl in Polen, mit Art. 11 Abs. 2 KStG-PL, als auch in Deutschland, mit § 1 Abs. 3 AStG, die gängigen Methoden, wie Preisvergleichs-, Kostenaufschlags- oder Wiederbeschaffungsmethode problemlos anerkannt.²³ Auch nach dem DBA D/PL wird dem Sitzstaat mit Art. 9 DBA D/PL die Möglichkeit einer Gewinnkorrektur eingeräumt. Den Maßstab dafür bilden die nationalen Korrekturvorschriften. Für den Fall, dass eine Gewinnkorrektur erfolgt, muss im anderen Staat keine korrespondierende Gegenberichtigung erfolgen, sodass es in Höhe des korrigierten Betrages sowohl in Deutschland als auch in Polen zu einer Besteuerung kommen kann.²⁴ Zwei Möglichkeiten diese nachträgliche Korrektur zu umgehen, stellen die verbindliche Vorabauskunft als unilaterale Maßnahme und *Advanced Pricing Agreements* als bilaterale Maßnahme dar. Daraus folgt, die in Deutschland hergestellten Vorprodukte können der polnischen Tochterkapitalgesellschaft zu angemessenen Entgelten überlassen werden. Unter Beachtung dieser Grundsätze kann in Deutschland durch die Herstellung der Vorprodukte kein Verlust entstehen. Die Höhe des Gewinns der Mutterkapitalgesellschaft ist von der Höhe des Verrechnungspreises abhängig. Damit würde im Ergebnis in Deutschland ein „Mindestge-

²² Vgl. Schmidt, Ch./ Jamroz, M./ Scharf, M., Verrechnungspreisgestaltung bei Leistungsbeziehungen zwischen inländischen Unternehmen und ihren polnischen Tochterkapitalgesellschaften, IStR 2002, S. 427.

²³ Vgl. Schmidt, Ch./ Jamroz, M./ Scharf, M., Verrechnungspreisgestaltung bei Leistungsbeziehungen zwischen inländischen Unternehmen und ihren polnischen Tochterkapitalgesellschaften, IStR 2002, S. 428 f.

²⁴ Vgl. Klier, U./ Große, S., Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Polen, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 196 f.

winn“, der sich aus den Investitionszuschüssen und dem Gewinnaufschlag bei der Veräußerung der unfertigen Erzeugnisse zusammensetzt, zu versteuern sein.

2.2 Endmontage in Polen

Werden aus den unfertigen Erzeugnissen in der polnischen Sonderwirtschaftszone die Fertigerzeugnisse hergestellt und verkauft, entsteht in Polen ein zu versteuern- des Einkommen. Dieses ist bei voller Förderung in der SWZ zeitlich befristet steuerfrei (Altfälle) bzw. der Höhe nach begrenzt (Neufälle). Damit kann zumindest vorübergehend von einer Steuerfreiheit ausgegangen werden. Das Risiko, durch Anlaufverluste nicht in den Genuss der Tarifpräferenzen zu kommen, ist gering, weil der Erfolg über die Höhe der Verrechnungspreise für die unfertigen Erzeugnisse zumindest in einer Bandbreite gesteuert werden kann.

Für Kapitalgesellschaften gibt es in Polen genauso wie in Deutschland das Trennungsprinzip. Damit werden die Gewinne bei Gewinnentstehung nur auf Unternehmensebene besteuert. Dem Anteilseigner, der deutschen Mutterkapitalgesellschaft, werden die Gewinne im Thesaurierungsfall nicht zugerechnet, sodass bis zur Ausschüttung durch die polnische Gesellschaft in Deutschland keine Steuerbelastung aus diesen Gewinnen entsteht.

2.3 Repartierung der Gewinne

Durch die Gestaltung der Verrechnungspreise und Subventionen in der SWZ fallen bei der Tochter weitgehend steuerfreie bzw. später gering besteuerte Gewinne an. Steuerlich interessant ist die Gestaltung aber erst, wenn die Cashflows, die durch die Gewinne erzielt werden, auch weitgehend steuerfrei an die Muttergesellschaft zurückfließen können. Hierfür bieten sich zwei Gestaltungen an.

Werden die Gewinne der polnischen Tochterkapitalgesellschaft an die deutsche Mutter ausgeschüttet, unterliegen diese im Allgemeinen keiner Quellenbesteuerung in Polen. Die deutsche Mutterkapitalgesellschaft ist zwar in Polen nach Art. 3 Abs. 2 KStG-PL beschränkt steuerpflichtig, jedoch stellt Polen diese Gewinne nach Art. 22 Abs. 3 und 4 KStG-PL frei, wenn die Mutterkapitalgesellschaft ununterbro-

chen über einen Zeitraum von zwei Jahren zu mindestens 15 % beteiligt ist.²⁵ Dabei ist es unerheblich, ob die Mindestbeteiligung bereits zum Zeitpunkt der Ausschüttung der Dividende erfüllt ist oder erst später. Damit ist Art. 4 der MTR umgesetzt worden.²⁶

Deutschland hingegen darf theoretisch die Dividende im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der Mutter-Kapitalgesellschaft besteuern. Jedoch sieht Art. 4 Abs. 1 der MTR für den Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers die Anwendung der indirekten Anrechnung oder alternativ die Freistellung der Dividende vor. Deutschland hat diesen Artikel durch § 8b Abs. 1 KStG umgesetzt. Die Dividende ist damit bei der deutschen Mutter steuerfrei. Lediglich § 8b Abs. 5 KStG führt zu einer Besteuerung von 5 % der Dividende.

Allerdings wurde in Gliederungspunkt 2.1 erläutert, dass die deutsche Mutterkapitalgesellschaft ein eigenes zVE erzielt. Wenn die polnische Tochterkapitalgesellschaft ihre Cashflows jedoch nicht über Gewinnausschüttungen, sondern über Darlehen an die Mutterkapitalgesellschaft gibt, fallen bei dieser Darlehenszinsen an, die ihr zVE mindern. Zugleich generiert die Tochtergesellschaft Zinserträge. Diese sind in Deutschland nicht steuerbar. Zum einen würden sie, sofern sie nicht gesichert sind, nicht unter die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c) EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG fallen, zum anderen gewährt, selbst wenn § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c) EStG greifen würde, Art. 11 Abs. 2 DBA D/PL lediglich einen Quellensteuerabzug in Höhe von maximal 5 % und letztlich darf auch diese Quellensteuer aufgrund der Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie in § 50g EStG nicht erhoben werden. Polen als Ansässigkeitsstaat des Gläubigers hat zwar nach Art. 11 Abs. 3 DBA D/PL das volle Besteuerungsrecht, macht hiervon aber wegen der Bevorzugung in der SWZ keinen Gebrauch.

²⁵ Ab 2009 beträgt die Mindestbeteiligungshöhe 10 %.

²⁶ Die Höhe der Mindestbeteiligung ergibt sich nicht direkt aus Art. 22 Abs. 3 KStG-PL, sondern aus Art. 8 der Übergangsbestimmungen des Änderungsgesetzes vom 18.11.2004; vgl. Vgl. Kudert, St./ Gieralka, A., Nationale und grenzüberschreitende Konzernfinanzierung – eine steuerliche Analyse unter Berücksichtigung der deutschen und polnischen Unterkapitalisierungsregeln, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, S. 467 f.

Für den Fall, dass die Beteiligung 10 % nicht überschreitet, darf Polen gem. Art. 10 Abs. 2 DBA D/PL 15 % QuSt bzw., wenn die Beteiligungshöhe bis 2009 zwischen 10 und 15 % liegt, 5 % QuSt einbehalten. Greifen die Regelungen der MTR nicht, weil die Zwei-Jahres-Frist unterschritten wird, sind ebenfalls die Regelungen des DBA D/PL anzuwenden.

Damit ergibt sich insgesamt folgende Gesamtbelastung:

1. Die Gewinne der Tochter-Kapitalgesellschaft aus der polnischen SWZ sind bei Aufnahme der Tätigkeit steuerbefreit. Erst später steigt die Besteuerung auf 9,5 % oder 19 %.
2. Die Dividendenausschüttung der Tochter-Kapitalgesellschaft in Polen an die Mutterkapitalgesellschaft unterliegt in Polen keiner Quellenbesteuerung.
3. In Deutschland werden aufgrund von § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG lediglich 5 % der Dividende der Besteuerung unterworfen.

Je nachdem wie hoch die Besteuerung der Gewinne in der polnischen SWZ ist, ergeben sich daraus folgende Teilsteuersätze:

Erfolgt keine Besteuerung des Gewinns der Tochterkapitalgesellschaft in Polen ($s_{\text{KSt}}^{\text{PL}} = 0$), beträgt die Gesamtsteuerbelastung des Gewinns:

$$(6) \quad s_0 = 0,05 * s_{\text{KapG}}^{\text{D}} .$$

Bei einem GewSt-Hebesatz von 400 % beträgt die Gesamtbelastung des in Polen erwirtschafteten Gewinns 1,49 %, d. h., die Gewinne können fast steuerfrei nach Deutschland geschleust werden.

Bei hälftiger Befreiung von der Besteuerung ($0,5 * s_{\text{KSt}}^{\text{PL}} = 0,095$) ergibt sich eine steuerliche Gesamtbelastung des nach Deutschland ausgeschütteten Gewinns von:

$$(7) \quad s_{\frac{1}{2}} = 0,5 * s_{\text{KSt}}^{\text{PL}} + (1 - 0,5 * s_{\text{KSt}}^{\text{PL}}) * 0,05 * s_{\text{KapG}}^{\text{D}}$$

und wenn der Tochterkapitalgesellschaft keine Vergünstigungen gewährt werden ($s_{\text{KSt}}^{\text{PL}} = 0,19$) von :

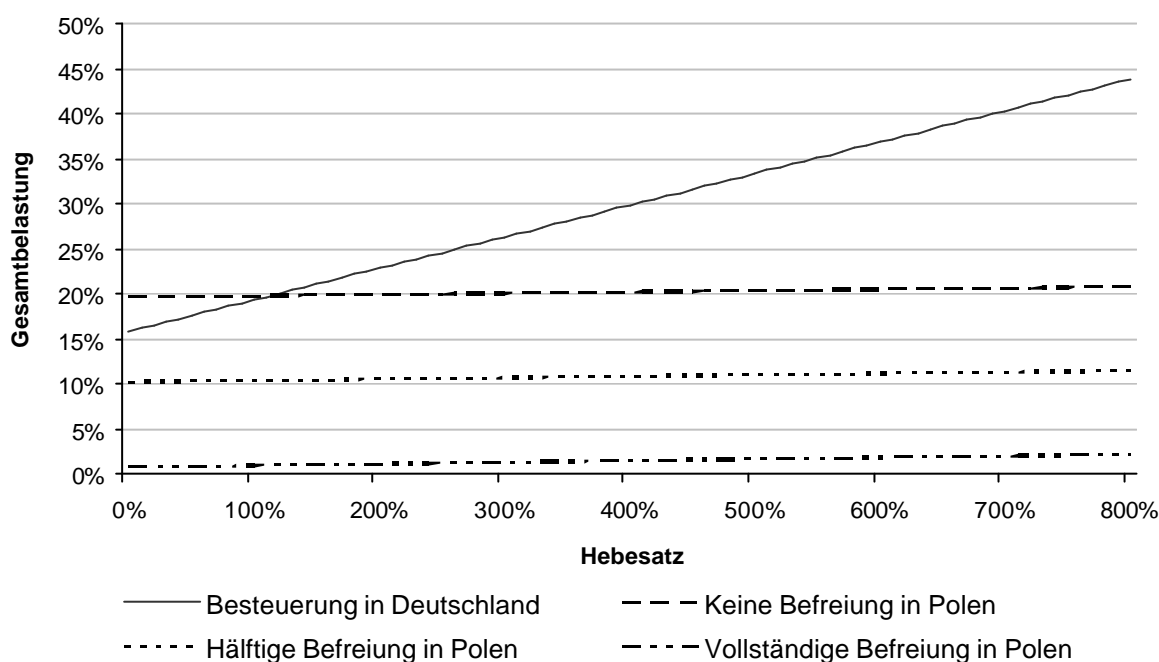
$$(8) \quad s_1 = s_{\text{KSt}}^{\text{PL}} + (1 - s_{\text{KSt}}^{\text{PL}}) * 0,05 * s_{\text{KapG}}^{\text{D}} .$$

Bei einem GewSt-Hebesatz von 400 % werden damit die in Polen erwirtschafteten und nach Deutschland ausgeschütteten Gewinne mit 10,85 % bzw. mit 20,21 % belastet.

Würde eine solche Investition nicht getätigt werden, würde sich die Besteuerungshöhe aus Formel (1) ergeben, welche im vorliegenden Beispiel 29,83 % betragen würde. Bestenfalls kann durch die Investition in diesem Beispiel die Steuerbelastung fast komplett vermieden werden und im schlimmsten Fall beträgt sie 2/3 der deutschen Besteuerung. Wie Abbildung 3 zeigt, ändert sich das Ergebnis auch nicht signifikant,

wenn der GewSt-Hebesatz variiert. Lediglich bei GewSt-Hebesätzen von unter 114 % ist eine Investition aus steuerlicher Sicht nicht zu empfehlen, wenn dem Unternehmen keine Vergünstigungen gewährt werden. Nach § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG beträgt der Hebesatz mindestens 200 %. Lediglich die Gemeinde Beiersdorf-Freudenberg in Brandenburg hält an einem GewSt-Hebesatz von unter 200 %, nämlich 0 %, fest.²⁷ Die praktische Bedeutung dieses Falles dürfte für Investoren daher von untergeordneter Bedeutung sein.

Abbildung 3: Gesamtbelastung der Gewinne in Deutschland und Polen



Im Ergebnis kann also eine Vorproduktion in Deutschland erfolgen, bei der zwar IZ und IS in Anspruch genommen werden, zugleich aber praktisch wenig Ertragsteuer anfällt. In Polen wird durch den Verkauf der Fertigerzeugnisse sowie ggf. durch die Darlehenszinsen ein hohes Einkommen generiert; dieses bleibt aber bei Inanspruchnahme der SWZ-Förderung steuerfrei. Letztlich können die Gewinne aufgrund der Wirkung der MTR bzw. der ZLRL weitgehend steuerfrei nach Deutschland repatriert werden. Damit ist es möglich, durch die TwinCom höhere Subventionen zu generieren, als Steuern zu zahlen.

²⁷ Vgl. Hebesätze der Realsteuern 2005 nach Bundesländern, hrsg. von den Statistische Ämtern des Bundes und der Länder, Düsseldorf 2006. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Festlegung von Mindesthebesätzen vgl. anhängige Verfahren 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04 und 1 BvL 2/04.

3. Risiken der TwinCom

Wo Vorteile existieren, muss es auch Nachteile geben. So auch im Fall der TwinCom. Auf die Wichtigsten soll deshalb im Folgenden näher eingegangen werden.

Wie bereits im Gliederungspunkt 2.2 erwähnt, ist das Risiko, dass die polnische Tochterkapitalgesellschaft einen Verlust erzielt, gering. Sollte dieses doch der Fall sein, ist dessen steuerliche Behandlung in Polen im Vergleich zur deutschen grundverschieden. Verluste können zeitlich befristet nur vor-, nicht aber zurückgetragen werden. Nach Art. 7 Abs. 5 KStG-PL darf ein Verlust maximal über fünf Jahre vorge tragen werden, wobei die maximale Verrechnung pro Jahr 50 % des ursprünglichen Verlustes betragen darf.²⁸ Da im vorliegenden Fall die polnische Tochterkapitalgesellschaft in der SWZ ansässig ist, kommt den Verlusten materiell keine Bedeutung zu, wenn eine Steuerbefreiung vorliegt. Hier haben die „Neufälle“ ggü. den „Altfällen“ jedoch einen Vorteil. Während bei Altfällen die Förderung und damit die Förderhöhe zeitlich befristet ist, spielt der Zeitfaktor bei Neufällen in Hinblick auf die Förderhöhe keine Rolle mehr.²⁹

Natürlich ist es nicht im Sinne des deutschen Gesetzgebers, wenn Steuersubstrat ins Ausland verlagert wird. Die Unternehmensteuerreform 2008 brachte auch aus diesem Grund wesentliche Veränderungen für international agierende Unternehmen. Nicht nur die 25 %-ige Hinzurechnung sämtlicher Zinsaufwendungen zur GewSt nach § 8 Nr. 1 GewStG beeinflusst die Zinspolitik deutscher Unternehmen. Vielmehr darf die Differenz aus Zinsaufwand und -ertrag, der sogenannte Nettozinsaufwand, in Deutschland nur noch in Höhe von 30 % des EBITDA als Betriebsausgaben abgezogen werden. Von dieser generellen Regelung wird jedoch in § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG Abstand genommen. Danach ist der gesamte Zinsaufwand als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der Nettozinsaufwand geringer als 1 Mio. € ist oder der Betrieb nicht oder nur anteilig zu einem Konzern gehört. Gehört der Betrieb zu einem Konzern, wovon bei international tätigen Unternehmen auszugehen ist, ist ein unbegrenzter Abzug nur möglich, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebes maximal

²⁸ Vgl. Nabialek, J., Die Einkommensteuer juristischer Personen, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, 158 f.

²⁹ Vgl. Kudert, St./ Gieralka, A., Polnische Sonderwirtschaftszonen: Bestandsaufnahme und Zukunftsperspektiven, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, S. 670.

1 % niedriger ist als die des Konzerns. Maßgeblich hierfür sind die Quoten am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Gehört eine Kapitalgesellschaft nicht zu einem Konzern und handelt es sich um eine Gesellschafter-Fremdfinanzierung wird ein Betriebsausgabenabzug des Nettozinsaufwandes u.U. trotzdem verwehrt. Dieses erfolgt genau dann, wenn der betreffende Gesellschafter zu mindestens 25 % beteiligt ist und ihm mindestens 10 % des Nettozinsaufwandes zustehen. Die unbegrenzte Abzugsfähigkeit des Nettozinsaufwandes bis 1 Mio. € bleibt auch in diesem Fall bestehen. Der nicht verrechenbare Teil kann gem. § 4h Abs. 1 S. 2 EStG in zukünftige Perioden vorgetragen werden. Problematisch wird dieser Verlustvortrag, wenn das Unternehmen verkauft oder aufgelöst wird. In diesem Fall geht ein nicht verrechneter Zinsaufwand anteilig verloren.³⁰

Nicht nur Deutschland beschränkt den Abzug der Fremdfinanzierungsaufwendungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter. Sollte die Tochterkapitalgesellschaft in der polnischen SWZ von der deutschen Muttergesellschaft ein Darlehen erhalten und dafür angemessene Zinsen zahlen, ist Art. 16 Abs. 1 Nr. 60 und 61 KStG-PL zu beachten werden. In diesem Fall darf das Darlehen das Dreifache des Stammkapitals nicht überschreiten. Entscheidend für die Ermittlung ist die Höhe des Darlehens am Tag der Zinszahlung und das Stammkapital, d. h. evtl. Rücklagen sind bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen. Im Vergleich zu Deutschland wird der gesamte Abzug der Finanzierungsaufwendungen verwehrt. Eine Freigrenze oder –betrag gibt es im polnischen Steuerrecht nicht. Jedoch bietet der Zeitpunkt der Ermittlung der Darlehenshöhe erheblichen Gestaltungsspielraum. Eine wesentliche Beteiligung liegt auch hier bei einer mindestens 25 %-igen Beteiligung vor.³¹

Handelt es sich bei den Einkünften der polnischen Tochterkapitalgesellschaft um passive Einkünfte, müssen zusätzlich die §§ 7 bis 14 AStG beachtet werden. Seit dem BMF-Schreiben³² vom Januar 2007, werden Einkünfte eines Unternehmens mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Staat der EU oder des EWR, die der sogenann-

³⁰ Vgl. Korn, K., Die Zinsschranke nach § 4h EStG, KÖSDI 2007, S. 15866.

³¹ Vgl. Kudert, St./ Gieralka, A., Nationale und grenzüberschreitende Konzernfinanzierung – eine steuerliche Analyse unter Berücksichtigung der deutschen und polnischen Unterkapitalisierungsregeln, Investieren in Polen, Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen – mit Gestaltungsempfehlungen, hrsg. von Kudert, St., Berlin 2007, S. 497 ff.

³²Vgl. Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen (BMF-Schreiben vom 8. Januar 2007).

ten Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würden, nicht besteuert, wenn die Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, die in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen zu mindestens 50 % beteiligt sind und der andere Staat steuerliche Amtshilfe leistet. Um die Voraussetzung der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zu erfüllen, muss u. a. eine feste Geschäftseinrichtung vorhanden sein und das Kerngeschäft muss von der Gesellschaft selbst ausgeführt werden.³³ Da Polen an diesem Verfahren teilnimmt³⁴, kann die Hinzurechnungsbesteuerung der § 7 bis 14 AStG relativ einfach vermieden werden. Die gesetzliche Kodifizierung erfolgte in § 8 Abs. 2 AStG mit dem Jahressteuergesetz 2008.

Von deutscher Seite bestimmt § 1 Abs. 1 AStG nicht nur die Ermittlung von Verrechnungspreisen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bei Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen, sondern auch in Satz 9 die Besteuerung von Funktionsverlagerungen. Gerade die Neufassung des Gesetzes im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 birgt diesbezüglich derzeit erhebliche Unsicherheiten für Investoren. Die mit § 1 Abs. 1 S. 13 AStG erhaltene Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung zur Klärung von Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Funktionsverlagerung mündete in einem ersten Entwurf vom Juni 2007³⁵ dahingehend, dass nun nicht nur die bisher bekannten Funktionsverlagerungen (Funktionsausgliederung, -abschmelzung, -abspaltung, -ausweitung) einer Besteuerung in Deutschland unterliegen sollen, sondern auch die Funktionsverdoppelung. Hiernach sollen nach § 1 Abs. 4 FVerlagV-E erstmalige Investitionsvorhaben im Ausland besteuert werden, auch wenn es in Deutschland zu keiner Veränderung der Funktion kommt. Damit würde ausländisches Gewinnpotenzial in Deutschland besteuert werden ohne dass feststeht, dass die Gewinne auch entstehen, bzw. wenn diese entstehen, würden sie im Ausland nochmals der Besteuerung unterliegen.³⁶ In einem solchen Fall ist zu bezweifeln, dass das Ausland diese Korrekturen im Rahmen des DBA anerkennen würde. D. h., hier würde ein ziemlich si-

³³ Vgl. Häuselmann, H., Steuerliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 8.11.2007, BB 2008 S. 25.

³⁴ Vgl. Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen, hrsg. Bundesministerium der Finanzen (BMF-Schreiben vom 25.1.2006).

³⁵ Vgl. Entwurf einer Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Abs. 1 Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerung vom 4. Juni 2007

³⁶ Vgl. Strahl, M., Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung nach der Unternehmensteuerreform 2008, KÖSDI 2008, S. 15864

cherer Fall einer Doppelbesteuerung vorliegen. In einer bereits überarbeiteten Version der Verordnung ist zwar keine Besteuerung dieser Funktionsverdoppelungen mehr vorgesehen, es bleibt daher abzuwarten, wie die endgültige Verordnung aussehen wird und ob damit die derzeitige Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Besteuerung von Funktionsverlagerungen beendet werden kann. Nichtsdestotrotz birgt aber auch die derzeitige gesetzliche Regelung der Funktionsverlagerung Potenzial eines Rückgriffs der deutschen Finanzverwaltung auf nach Polen übergehende Funktionen, die nicht unbeachtet bleiben sollten.

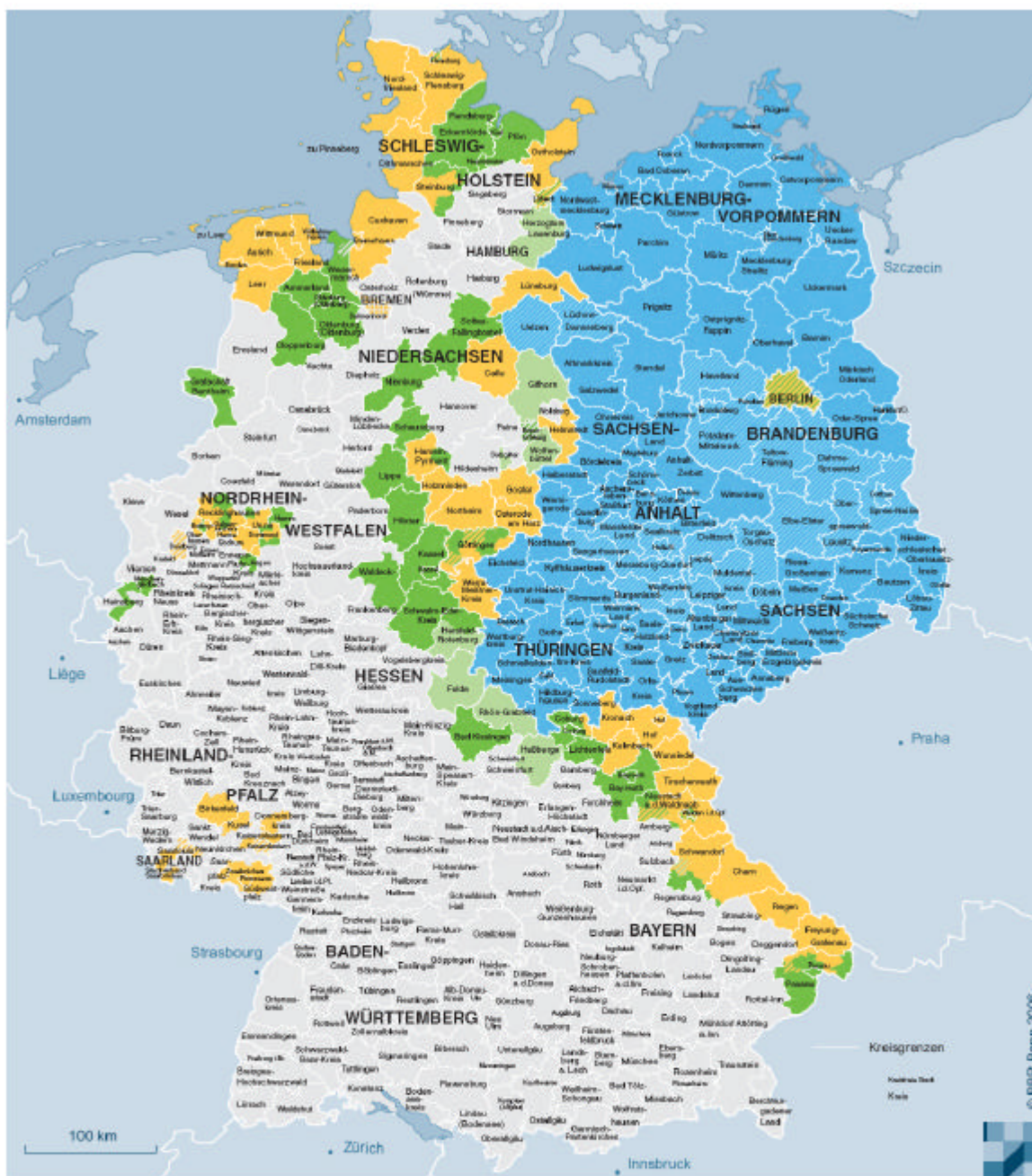
IV Schlussbemerkung

Seit dem Beitritt der Osteuropäischen Staaten zur EU und damit die Umsetzung verschiedener EU-Regelungen, wie beispielsweise die Mutter-Tochter-Richtlinie oder die Zins- und Lizenz-Richtlinie bieten sich für deutsche Investoren im Ausland, zusätzlich zu den in der Regel geringen Steuersätzen, erhebliche steuerliche Vorteile. Im vorliegenden Beitrag wurden die steuerlichen Konsequenzen einer grenzüberschreitenden Produktion zwischen Deutschland und Polen dargestellt. Die Ausführungen konnten zeigen, dass die verschiedenen Subventionen in den beiden Ländern in Kombination mit den EU-Regelungen und dem DBA D/PL zu erheblichen Steuereinsparungen aufseiten der Unternehmen bewirken können. Die Gesamtsteuerbelastung kann regelmäßig erheblich reduziert werden, sodass sich im Allgemeinen auch die mit einer grenzüberschreitenden Investition verbundenen zusätzlichen Aufwendungen lohnen.

Trotz dieser doch erheblichen Potenziale, die damit eine grenzüberschreitende TwinCom bietet, dürfen die vom deutschen und vom polnischen Gesetzgeber unternehmenen Gegensteuerungsmaßnahmen nicht unbeachtet bzw. unterschätzt werden. Dieses wird sich auch in Zukunft wohl nicht ändern.

V Anhang

Abbildung 3: Fördergebietskarte 2007-2013



Fördergebiete der Gemeinschaftsaufgabe "Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur" 2007 - 2013 in gemeindscharfer Abgrenzung

Gemeinden, Stand 31.12.2003

- | | |
|--|---|
| A - Fördergebiet | D - Fördergebiet |
| A - Fördergebiet (statistische-Effekt-Region) | D - Fördergebiet (davon Städte/Gemeinden teilweise) |
| C - Fördergebiet | Teilweise C - Fördergebiet, teilweise E - Gebiet |
| C - Fördergebiet (davon Städte/Gemeinden teilweise) | Teilweise C - Fördergebiet (nur KMU-Zuschläge) |
| Teilweise C -, teilweise D - Fördergebiet | Teilweise C - Fördergebiet (nur KMU-Zuschläge), teilweise D - Fördergebiet |
| E-Gebiet (Schutzklausel/Einvernehmensregel) | Nicht-Fördergebiet |

Quelle: <http://www.eiz-niedersachsen.de/uploads/media/GRW-Foerdergebiete-2007-2013.pdf>.

VI Verzeichnis der verwendeten Symbole

H	Gewerbsteuer-Hebesatz
S_{GewSt}	Steuersatz der deutschen Gewerbsteuer
$S_{\text{KapG}}^{\text{D}}$	Teilsteuersatz betreffend, die in Deutschland für Kapitalgesellschaften anfallenden Steuern
$S_{\text{KSt}}^{\text{D}}$	Steuersatz der deutschen Körperschaftsteuer
S_{SolZ}	Steuersatz des deutschen Solidaritätszuschlages
$S_{\text{KapG}}^{\text{PL}}$	Teilsteuersatz betreffend, die in Polen für Kapitalgesellschaften anfallenden Steuern
$S_{\text{KSt}}^{\text{PL}}$	Steuersatz der polnischen Körperschaftsteuer
S_0	Teilsteuersatz, betreffend die die Belastung von Dividenden bei der Muttergesellschaft, wenn die Tochtergesellschaft in Polen steuerbefreit ist
$S_{\frac{1}{2}}$	Teilsteuersatz, betreffend die die Belastung von Dividenden bei der Muttergesellschaft, wenn die Tochtergesellschaft in Polen hälftig steuerbefreit ist
S_1	Teilsteuersatz, betreffend die die Belastung von Dividenden bei der Muttergesellschaft, wenn die Tochtergesellschaft in Polen nicht steuerbefreit ist

Diskussionspapiere der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

Fakultät Wirtschaftswissenschaften (ab 2000*)

146. **Jan Winiecki:** Successes of Trade Reorientation and Trade Expansion in Post - Communist Transition: an Enterprise - Level Approach. Januar 2000.
147. **Jan Winiecki:** Cost and Benefits of European Union´s Enlargement: a (largely) Sanguine View. Januar 2000.
148. **Alexander Kritikos:** The Enforcement of Environmental Policy under Incomplete Information. Januar 2000.
149. **Stefan Schipper und Wolfgang Schmid:** Trading on the Volatility of Stock Prices. Januar 2000.
150. **Friedel Bolle und Alexander Kritikos:** Solidarity. Januar 2000.
151. **Eberhard Stickel:** Entrepreneur or Manager: Who really runs the Firm?. Februar 2000.
152. **Wolfgang Schmid und Stefan Schipper:** Monitoring Financial Time Series. Februar 2000.
153. **Wolfgang Schmid und Sven Knoth:** Kontrollkarten für abhängige Zufallsvariablen. Februar 2000.
154. **Alexander Kritikos und Frank Wießner:** Ein zweiter Kreditmarkt für eine zweite Chance. Februar 2000.
155. **Alexander Kritikos:** A Discussion on the Viability of the Indenture Game, between G. Holt and F. Bolle and A. Kritikos. März 2000.
156. **Claudia Kurz:** Regional Risk Sharing and Redistribution by the Unemployment Insurance: The Case of Germany. April 2000.
157. **Friedel Bolle und Andreas Paul:** Preventing International Price Discrimination – Are Fines Welfare Enhancing?. Mai 2000.
158. **Dorothea Baun:** Operationalisierung der Determinanten von Impulskäufen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. Mai 2001.
159. **Alexander Haupt:** Environmental Policy and Innovations in Open Economies. Juni 2000.
160. **Jochen Hundsdoerfer:** Lock-In-Effekte bei Gewinnen von Kapitalgesellschaften vor und nach der geplanten Steuerreform. Juni 2000.
161. **Alexander Kritikos und Friedel Bolle:** Distributional Concerns: Equity or Efficiency Oriented?. Juli 2000.
162. **Sandra Große und Lars-Olaf Kolm:** Anrechnung nach § 34c Abs. 1 oder Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG – Modellierung einer Entscheidungshilfe. August 2000.
163. **Swantje Heischkel und Tomas Oeltze:** Grundzüge des russischen Umsatzsteuerrechts. August 2000.
164. **Friedel Bolle:** Do you really want to know it?. September 2000.
165. **Friedel Bolle und Alexander Kritikos:** Reciprocity, Altruism, Solidarity: A dynamic model. September 2000.
166. **Jan Winiecki:** An inquiry into the early drastic fall of output in post-communist transition: An unsolved puzzle. Oktober 2000.

* Eine Übersicht über die zwischen 1993 bis 1999 erschienenen Diskussionspapiere kann beim Dekanat der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät angefordert werden.

167. **Jan Winiecki:** Post Foreign Trade Problems and Prospects: The Economics and Political Economy of Accession. Januar 2001.
168. **Helmut Seitz:** Demographischer Wandel und Infrastrukturaufbau in Berlin-Brandenburg bis 2010/2015: Herausforderungen für eine strategische Allianz der Länder Berlin und Brandenburg. März 2001.
169. **Wolfgang Schmid und Yarema Okhrin:** Tail Behaviour of a General Family of Control Charts. April 2001.
170. **Jan Winiecki:** Polish Generic Private Sector In Transition: Developments And Characteristics. Juni 2001.
171. **Nadejda Pachomova, Alfred Endres und Knut Richter:** Proceedings des ersten Seminars über Umweltmanagement und Umweltökonomie. Mai 2001.
172. **Maciej Rosolowski and Wolfgang Schmid:** Ewma charts for monitoring the mean and the autocovariances of stationary gaussian processes. Juli 2001.
173. **Sven Knoth und Wolfgang Schmid:** Control Charts for Time Series: A Review. Oktober 2001.
174. **Adam Gieralka:** Die Unternehmenssteuerreform 2001 und die fundamentale Bewertung von Kapitalgesellschaften. Oktober 2001.
175. **Friedel Bolle:** If you want me, I don't want you. December 2001.
176. **Friedel Bolle:** Signals for Reliability: A possibly harmful institution? December 2001.
177. **Tomas Oeltze und Swantje Heischkel:** Das neue Umsatzsteuergesetz in der Russischen Föderation. Dezember 2001.
178. **Andrea Gröppel-Klein and Dorothea Baun:** The more the better? – Arousing merchandising concepts and in-store buying behavior. Februar 2002.
179. **Yves Breitmoser:** Collusion and Competition in Laboratory Simultaneous Multiple-Round Auctions. Mai 2002.
180. **Alexander Kritikos and Friedel Bolle:** Utility versus Income Based Altruism – in Favor of Gary Becker. Mai 2002.
181. **Elzbieta Kuba and Friedel Bolle:** Supply Function Equilibria under Alternative Conditions with Data from the Polish Electricity Market. Mai 2002.
182. **Friedel Bolle:** Altruism, Beckerian Altruism, or Intended Reciprocity? Remarks on an Experiment by Selten and Ockenfels. Mai 2002.
183. **Yves Breitmoser:** Subgame-Perfect Equilibria of Small Simultaneous Multiple-Round Auctions. Juni 2002.
184. **Yves Breitmoser:** Moody Behavior in Theory, Laboratory, and Reality. Juni 2002.
- *Diskussionspapier wurde zurückgezogen und wird neu überarbeitet* -
185. **Antje Baier und Friedel Bolle:** Zyklische Preisentwicklung im offenen Call-by-Call-Markt: Irreführung der Konsumenten?. Oktober 2002.
186. **Yves Breitmoser:** Long-term Equilibria of Repeated Competitive Games. Januar 2003.
187. **F. Bolle und J. Kaehler:** "The Conditional Efficiency of Signaling. An Experimental Investigation." Frankfurt (Oder). October 2002.
188. **Friedel Bolle,** „The Envelope Paradox, the Siegel Paradox, and the Impossibility of Random Walks in Equity and Financial Markets“. February 2003.
189. **Friedel Bolle and Jessica Kaehler,** "Is there a Harmful Selection Bias when Experimenters Choose their Experiments?". February 2003.

- 190. Helmut Seitz:** Die langfristige Entwicklung der Einnahmen der Kommunen im Land Brandenburg vor dem Hintergrund der Ergebnisse der Solidarpakt-Verhandlungen unter besonderer Berücksichtigung der Zuweisungen des Landes. März 2003.
- 191. Thomas Otte:** Die Praxis der Arbeitsbewertung in polnischen Unternehmen. April 2003.
- 192. Tomas Oeltze/Swantje Heischkel:** Die Struktur des russischen Körperschafts-steuergesetzes. April 2003.
- 193. Knut Richter/Barbara Gobsch (Hrsg.):** Proceedings des 2. deutsch-russischen Workshops zum Thema: Aktuelle Fragen und Trends der Wirtschaftswissenschaften. Mai 2003.
- 193. ??? ???.** ?. ???????/? . ????: ????????? 2-??? ??????-???????? ????????? «???????????? ????????? ? ????????? ????????????????? ?????». ??? 2003.
- 194. Thomas Otte:** Die arbeitgeberseitige Finanzierung der MBA-Ausbildung als Investition in Humankapital. Juni 2003.
- 195. Lars-Olaf Kolm:** Die Konvergenz der Rechnungslegungsstandards: Eine stille Revolution IAS, die realistischere Bilanzierung?. Juni 2003.
- 196. Sven Knoth:** Accurate ARL computation for EWMA-S² control charts. June 2003.
- 197. Sven Knoth:** EWMA schemes with non-homogeneous transition kernels. June 2003.
- 198. Alfred Kötzle u. a.:** Standortvorteile in Ostbrandenburg/Westpolen für grenzüberschreitende Kooperation. Juli 2003.
- 199. Thomas Otte:** Das französische Hochschulsystem als Sortiereinrichtung für Humankapital. August 2003.
- 200. M. Rosolowski and W. Schmid:** EWMA charts for monitoring the mean and the autocovariances of stationary processes. August 2003.
- 201. Adrian Cloer:** Die Grundzüge des polnischen Einkommenssteuerrechts 2003. September 2003.
- 202. Jonathan Tan and Daniel J. Zizzo:** Groups, Cooperation and Conflict in Games, October 2003.
- 203. Sven Knoth:** Computation of the ARL for CUSUM-S² schemes, November 2003.
- 204. Jonathan Tan:** Religion and Social Preferences: An Experimental Study. Januar 2004.
- 205. Adrian Cloer:** Eine fallorientierte Einführung in das polnische Ertragsteuerrecht (einschließlich DBA-Rechts). Februar 2004.
- 206. Adam Gieralka:** Steuerliche Vorteilhaftigkeit der Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft – eine Fallstudie zum steeroptimalen Bezug polnischer Einkünfte in Deutschland unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 – 14 AStG -. Februar 2004.
- 207. Friedel Bolle und Yves Breitmoser:** Dynamic Competition with Irreversible Moves: Tacit Collusion (Almost) Guaranteed. Februar 2004.
- 208. Andrea Gröppel-Klein and Claas Christian Germelmann:** Is Specific Consumer Behaviour Influenced by Terminal Values or does Yellow Press Set the Tone?. Februar 2004.

- 209. Andrea Gröppel-Klein and Anja Domke:** The Relevance of Living-Style Match for Customer Relationship Marketing of Housing Companies. Februar 2004.
- 210. Michael Grüning and Kathalin Stöckmann:** Corporate Disclosure Policy of German DAX-30 Companies. März 2004.
- 211. Elena Klimova:** Ergebnisse einer Unternehmensumfrage zum Thema: "Betriebliches Umweltmanagement und Wertsteigerung im Unternehmen: Gegensätze oder zwei Namen für eine Erfolgsstrategie?". März 2004.
- 212. Thomas Otte:** Dynamische Aspekte von Differenzierungsstrategien, April 2004.
- 213. Olha Bodnar and Wolfgang Schmid:** CUSUM Control Schemes for Multivariate Time Series. April 2004.
- 214. Jonathan Tan and Friedel Bolle:** On the Relative Strengths of Altruism and Fairness. Mai 2004.
- 215. Susanne Leist:** Integration von Techniken verschiedener Methoden der Unternehmensmodellierung, Arbeitspapier des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsinformatik, Finanz- und Bankwirtschaft der Europa-Universität Viadrina. Juni 2004.
- 216. Susanne Leist:** Methoden der Unternehmensmodellierung – Möglichkeiten und Grenzen ihrer Anwendung, Arbeitspapier des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsinformatik, Finanz- und Bankwirtschaft der Europa-Universität Viadrina. Juni 2004.
- 217. Susanne Leist und Krzysztof Woda:** Analyse der Erfolgsfaktoren mobiler Zahlungssysteme, Arbeitspapier des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsinformatik, Finanz- und Bankwirtschaft der Europa-Universität Viadrina. Juli 2004.
- 218. Jonathan H. W. Tan and Friedel Bolle:** Team Competition and the Public Goods Game. Juli 2004.
- 219. Jonathan H. W. Tan and Anders Poulsen:** The Role of Information in Ultimatum Bargaining. Juli 2004.
- 220. Olha Bodnar and Wolfgang Schmid:** Multivariate Control Charts based on a Projection Approach. Oktober 2004.
- 221. Irena Okhrin and Knut Richter:** Inventory and Transportation Models in the Mobile Business Environment. Oktober 2004.
- 222. Michael Krohn:** Die virtuelle Falle - Konfliktpotentiale der Informationsgesellschaft und ihre Überwindung durch Investitionen in Sozialkapital. November 2004.
- 223. Friedel Bolle, Jana Heimel and Claudia Vogel:** Crowding Out and Imitation Behavior in the Solidarity Game. Dezember 2004.
- 224. Andrea Gröppel-Klein and Claas Christian Germelmann:** The Impact of Terminal Values and Yellow Press on Consumer Behavior. Januar 2005.
- 225. Friedel Bolle and Antje Baier:** Cyclical Price Fluctuations caused by Information Inertia - Evidence from the German Call-by-Call Telephone Market. Januar 2005.
- 226. Grigori Pichtchoulov and Knut Richter:** Economic Effects of Mobile Technologies on Operations of Sales Agents. Januar 2005.
- 227. Jens Jannasch:** Erfolgsfaktoren mobiler, integrierter Geschäftsprozesse. Januar 2005.
- 228. Michael Grüning, Kathalin Stöckmann and Marek Maksymowicz:** A Comparison of Corporate Disclosure in Germany and Poland. Februar 2005.

- 229. Friedel Bolle and Alexander Kritikos:** Altruistic Behavior Under Incomplete Information, Februar 2005.
- 230. Alexander S. Kritikos:** The Impact of Compulsory Arbitration on Bargaining Behavior – An Experimental Study - . Februar 2005.
- 231. Alexander S. Kritikos and Denitsa Vigenina:** Key Factors of Joint-Liability Loan Contracts an Empirical Analysis. Februar 2005.
- 232. Alexander S. Kritikos and Friedel Bolle:** Utility-Based Altruism: Evidence in Favour Gary Becker. Februar 2005.
- 233. Alexander S. Kritikos, Friedel Bolle and Jonathan H. W. Tan:** The Economics of Solidarity: A Conceptual Framework. Februar 2005.
- 234. Thomas Otte:** Personalwirtschaftliche Rahmenbedingungen und Strategien bei der Marktbearbeitung in Transformationsländern am Beispiel Polens. Februar 2005.
- 235. Thomas Otte:** Das französische Hochschulsystem als Sortiereinrichtung für Humankapital. Februar 2005.
- 236. Jonathan Tan and Daniel J. Zizzo:** Which is the More Predictable Gender? Public Good Contribution and Personality. März 2005.
- 237. Maciej Wojtaszek und André Winzer:** Praxisnahe Steuerbilanzpolitik unter Berücksichtigung des Zinseffektes (veröffentlicht im EWZ). Mai 2005.
- 238. Sven Husmann:** On Estimating an Asset's Implicit Beta. Juni 2005.
- 239. Adam Gieralka:** Neue Runde im Kampf um Steuerquellen. Eine fallbezogene Analyse der Steuerfolgen aus dem Einsatz einer polnischen Zwischengesellschaft für eine deutsche Kapitalgesellschaft unter expliziter Berücksichtigung aktueller Steuerreformvorschläge, insbesondere des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005 (Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum). Juni 2005.
- 240. Jonathan H. W. Tan and Claudia Vogel:** Religion and Trust: An Experimental Study. Juli 2005.
- 241. Alexander S. Kritikos and Jonathan H.W. Tan:** Indenture as a Commitment Device in Self-Enforced Contracts. August 2005.
- 242. Adam Gieralka:** Die Hinzurechnungsbesteuerung als ein Weg aus der Falle des Halbeinkünfteverfahrens?. August 2005.
- 243. Michael Grüning:** Divers of Corporate Disclosure – An Empirical Investigation in a Central European Setting. Oktober 2005.
- 244. Andrea Gröppel-Klein, Claas Christian Germelmann, Martin Glaum:** Polnische und Deutsche Studierende an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina: Ein Längsschnittvergleich 1998 - 2004. Oktober 2005.
- 245. Tessa Haverland:** Anonymity matters - Zur Relevanz einer Anonymitätsbetrachtung in den Wirtschaftswissenschaften. Dezember 2005.
- 246. Sven Husmann, Martin Schmidt, Thorsten Seidel:** The Discount Rate: A Note on IAS 36. Februar 2006.
- 247. Yves Breitmoser:** A Theory of Coalition Bargaining. Februar 2006.
- 248. Volodymyr Perederiy:** Insolvenzprognose anhand von ukrainischen handelsrechtlichen Abschlüssen: explorative Analyse. August 2006.
- 249. Alexander Kritikos and Friedel Bolle:** Utility versus Income-Based Altruism. September 2006.

250. **Friedel Bolle**: A Price is a Signal – On Intrinsic Motivation and Crowding – out. September 2006.
251. **Alexander Kritikos, Christoph Kneiding and Claas Christian Germelmann**: Is there a Market for Microlending in Industrialized Countries?. September 2006.
252. **Marco Caliendo** (DIW Berlin), **Frank M Fossen** (DIW Berlin), **Alexander S. Kritikos** (EUV): Risk Attitudes of Nascent Entrepreneurs – New Evidence from an Experimentally-Validated Survey. September 2006.
253. **Marco Caliendo** (DIW Berlin, IZA Bonn, IAB Nürnberg), **Alexander S. Kritikos** (Europa-Universität Viadrina, GfA Berlin, IAB Nürnberg), **Frank Wießner** (IAB Nürnberg): Existenzgründungsförderung in Deutschland - Zwischenergebnisse aus der Hartz-Evaluation. November 2006.
254. **Alfred Kötzle, Michael Grüning, Oleksandra Vedernykova**: Unternehmenspublizität aus Sicht der Praxis. November 2006.
255. **Friedel Bolle and Yves Breitmoser**: On the Allocative Efficiency of Ownership Unbundling. November 2006.
256. **Friedel Bolle and Yves Breitmoser**: Are Gas Release Auctions Effective?. November 2006.
257. **Karl Kurbel**: Process Models and Distribution of Work in Offshoring Application Software Development. Januar 2007.
258. **Friedel Bolle and Rostyslav Ruban**: Competition and Security of Supply: Let Russia Buy into the European Gas Market! Februar 2007.
259. **Marco Caliendo** (DIW Berlin) and **Alexander S. Kritikos** (Europa-Universität Viadrina): Is Entrepreneurial Success Predictable? An Ex-Ante Analysis of the Character-Based Approach. März 2007.
260. **Stephan Kudert und Ivonne Kaiser** (Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum): "Die Unternehmenssteuerreform 2008: Eine Untersuchung zur Existenz von steuerlichen Lock-in-Effekten". Mai 2007.
261. **Knut Richter and Irena Okhrin**: Solving a production and inventory model with a minimum lot size constrain. September 2007.
262. **Olha Bodnar, Michela Cameletti, Alessandro Fassò, Wolfgang Schmid**: Comparing air quality among Italy, Germany and Poland using BC indexes. Februar 2008.
263. **Alfred Kötzle, Michael Grüning, Dmitry Kusmin**: ???????????? ????????
 ???????????? ?????????????????? ?????????????????? : ?? ?????????? ??? ??????????????
 ?????????????? ???????????. März 2008.
264. **Friedel Bolle (EUV), Yves Breitmoser (EUV), Jonathan Tan (Nottingham University Business School, University of Nottingham)**: „Gradual but Irreversible Adjustments to Public Good Contributions“. April 2008.
265. **Friedel Bolle**: „Over- and Under-Investment According to Different Benchmarks“. Mai 2008.
266. **Stephan Kudert und Ivonne Klipstein**: Steuerlastgestaltung im deutsch-polnischen Kontext mithilfe einer Produktionsaufspaltung. Mai 2008.