

# Aktuelle Verrechnungspreisvorschriften in Polen

## Die Erklärung über den wirtschaftlichen Eigentümer

Martin Hummer / Szymon Lubina

Mit 1. 1. 2021 wurden die Dokumentationspflichten bei Geschäften iZm sogenannten Steueroasen erweitert. Polnische Transaktionspartner verlangen daher vermehrt eine Erklärung über den wirtschaftlichen Eigentümer. Dieser Aufforderung ist bei grenzüberschreitenden Geschäften mit polnischen Geschäftspartnern in der Regel nachzukommen. Wir informieren Sie über die Hintergründe und Voraussetzungen, zudem geben wir Ihnen einen kompakten Überblick über die aktuellen Verrechnungspreisvorschriften in Polen.



Mag. Martin Hummer ist Head of Transfer Pricing bei ICON in Linz.



Szymon Lubina ist Steuerberater und Geschäftsführer der polnischen Steuerberatungsgesellschaft RLS Legal & Tax Advice Sp. z o.o.

### 1. Gesetzliche Grundlagen

Bis Ende 2020 mussten Steuerpflichtige – zusätzlich zur Dokumentation nach OECD-Standard – eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen, wenn sie Zahlungen im Zuge von Forderungen über mehr als 100.000 PLN (ca 22.000 €) – dh nur bei Kaufgeschäften – an Unternehmen in einer Steueroase leisteten, dies unabhängig von der Verbundenheit (Art 11o Abs 1 polnisches KStG).<sup>1</sup>

Mit 1. 1. 2021 wurde in Art 11o Abs 1a polnisches KStG die Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation bei Geschäften, bei denen als wirtschaftlicher Eigentümer ein anderes Unternehmen als der Geschäftspartner des Steuerpflichtigen fungiert und der wirtschaftliche Eigentümer seinen Wohnort, Sitz oder seine Geschäftsleitung in einem Gebiet oder Staat hat, das/der schädlichen Steuerwettbewerb betreibt (sogenannte Steueroase), eingeführt. Die Schwelle bei dieser Art von Geschäften beträgt 500.000 PLN.

Unerheblich ist auch hier, ob es sich um Transaktionen mit einem verbundenen oder nicht verbundenen Unternehmen handelt. Die Tatbestände setzen auch nicht voraus, dass es sich um Kaufgeschäfte handelt.

Die Tatbestände sind demnach:

- Der Wert der Transaktion übersteigt 500.000 PLN (ca 110.000 €).
- Der wirtschaftliche Eigentümer (*beneficial owner*) ist in einer sogenannten Steueroase ansässig. Die Steueroasen werden gemäß den polnischen Vorschriften definiert, die Liste umfasst zB Länder wie Hongkong.

Es wird nach Art 11o Abs 1b polnisches KStG vermutet, dass der tatsächliche Eigentümer einen Wohnsitz, einen eingetragenen Sitz oder eine Geschäftsleitung in einem Steuerparadies hat, wenn die Gegenpartei einer bestimmten Transaktion in einem betreffenden Jahr Zahlun-

gen an ein Unternehmen in einer Steueroase leistet bzw bezieht.

Der Steuerpflichtige muss mit der gebotenen Sorgfalt nachweisen, dass der wirtschaftliche Eigentümer kein Unternehmen aus einer Steueroase ist. Ist er dazu nicht in der Lage, muss er eine vollständige Verrechnungspreisdokumentation für Transaktionen mit einem nicht verbundenen Unternehmen erstellen und die Marktüblichkeit der Transaktion nachweisen. Genau bei dieser Sorgfaltsverpflichtung knüpft die Erklärung an (siehe nachfolgend).

### 2. Gesetzestext<sup>2</sup>

Art 11o Abs 1 polnisches KStG lautet:

Zur Erstellung einer lokalen Verrechnungspreisdokumentation sind auch Steuerpflichtige und Gesellschaften verpflichtet, die keine Rechtspersonen sind, die ein anderes als ein beherrschtes Geschäft mit einem Subjekt mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsführung im Gebiet oder Land vornehmen, das schädlichen Steuerwettbewerb betreibt [Steueroase – Anmerkung des Übersetzers], wenn der Wert dieses Geschäfts für das Steuerjahr und bei Gesellschaften, die keine Rechtspersonen sind – für das Wirtschaftsjahr, 100.000 PLN übersteigt. [...]

Art 11o Abs 1a polnisches KStG lautet:

Zur Erstellung einer lokalen Verrechnungspreisdokumentation sind Steuerpflichtige und Gesellschaften verpflichtet, die keine Rechtspersonen sind, die ein anderes als ein beherrschtes Geschäft vornehmen, wenn der wirtschaftliche Eigentümer den Wohnsitz, Sitz oder die Geschäftsleitung im Gebiet oder Land hat, das schädlichen Steuerwettbewerb betreibt, wenn der Wert dieses Geschäfts für das Steuerjahr und bei Gesellschaften, die keine Rechtspersonen sind – für das Wirtschaftsjahr, 500.000 PLN übersteigt. [...]

<sup>1</sup> Gesetz vom 15. 2. 1992 über die Körperschaftsteuer, einheitliche Fassung vom 17. 9. 2021, polnisches Gesetzesblatt für 2021, Pos 1800.

<sup>2</sup> Deutsche Übersetzung der Verfasser.

Art 11o Abs 1b polnisches KStG lautet:

Für die Zwecke von Abs 1a wird vermutet, dass der wirtschaftliche Eigentümer den Wohnsitz, Sitz oder die Geschäftsführung im Gebiet oder Land hat, das schädlichen Steuerwettbewerb betreibt, wenn die andere Partei der im Abs 1a genannten Geschäfte im Steuer- oder Wirtschaftsjahr Abrechnungen mit einem Subjekt mit Sitz oder Geschäftsleitung im Gebiet oder Land vornimmt, das schädlichen Steuerwettbewerb betreibt. Bei der Ermittlung dieser Umstände ist der Steuerpflichtige oder die Gesellschaft, die keine Rechtspersonen ist, verpflichtet, die gehörige Sorgfalt zu wahren.

Art 4a Punkt 29 polnisches KStG lautet:

[Wenn im Gesetz] der wirtschaftliche Eigentümer [wortwörtlich: der tatsächliche Eigentümer – Anmerkung des Übersetzers] [genannt wird], bedeutet dies ein Subjekt, das insgesamt folgende Voraussetzungen erfüllt:

- es erhält die Forderung für eigenen Vorteil, mitunter entscheidet es selbständig über deren Bestimmung und trägt das wirtschaftliche Risiko iZm dem Verlust dieser Forderung oder ihres Teiles,
- es ist kein Vermittler, Vertreter, Treuhänder oder ein anderes Subjekt, das verpflichtet ist, die Forderung zur Gänze oder zum Teil einem anderen Subjekt zu übergeben,
- es führt eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit im Land des Sitzes aus, wenn die Forderungen iZm der geführten Wirtschaftstätigkeit stehen, wobei bei der Beurteilung, ob das Subjekt eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit führt, der Charakter und der Umfang der durch dieses Subjekt geführten Tätigkeit im Rahmen der erhaltenen Forderung berücksichtigt wird.

### 3. Liste der Steueroasen

Aus der Verordnung des polnischen Finanzministers vom 28. 3. 2019:

- 1) Andorra;
- 2) Anguilla;
- 3) Antigua und Barbuda;
- 4) Sint-Maarten, Curaçao;
- 5) Bahrain;
- 6) Britische Jungferninseln;
- 7) Cook Inseln;
- 8) Dominica;
- 9) Grenada;
- 10) Sark;
- 11) Hongkong;
- 12) Liberia;
- 13) Makau;
- 14) Maledieven;
- 15) Marshall Inseln;
- 16) Mauritius;
- 17) Monaco;
- 18) Nauru;
- 19) Niue;

- 20) Panama;
- 21) Samoa;
- 22) Seychellen;
- 23) Santa Lucia;
- 24) Tonga;
- 25) Amerikanische Jungferninseln;
- 26) Vanuatu.

### 4. Erklärung des Transaktionspartners

Das polnische Finanzministerium hat einen Entwurf einer Erläuterung zur Vermutung und zur Sorgfaltspflicht in Bezug auf die fraglichen Bestimmungen erstellt.<sup>3</sup> Dieser Entwurf wurde dann aber nie veröffentlicht. Der Sorgfaltsstandard ist in diesem Entwurf abgestuft, dh, für Transaktionen mit verbundenen Parteien werden höhere Erwartungen gestellt. Bei nicht verbundenen Parteien kann eine Erklärung der Gegenpartei ausreichen. Dies gilt allerdings nur, sofern dem Unternehmen keine Informationen vorliegen, dass diese Erklärung falsch ist oder sein könnte. Hier weist das Finanzministerium wiederum allgemein darauf hin, dass das Unternehmen bei der Auswertung der Informationen zumutbare Maßnahmen zu ergreifen hat. Die Wahl der Maßnahmen hänge dabei von den Umständen des jeweiligen Falles ab.

Vorausgesetzt, nichts weist darauf hin, dass die Erklärung falsch sein könnte, bedeutet diese umstrittene Vorschrift in der Praxis, dass sich ein polnisches Unternehmen schriftlich bestätigen lassen wird, dass der wirtschaftliche Eigentümer nicht in einer Steueroase ansässig ist, um nicht dem Vorwurf einer Verletzung der Sorgfaltspflicht ausgesetzt zu sein. Aktuell bekommen österreichische Unternehmen in diesem Zusammenhang vermehrt Post von polnischen Transaktionspartnern. Mitunter wird die Erklärung verlangt, dass keine Abrechnung zugunsten einer Partei in einer Steueroase erfolgt. Diese Erklärung zielt auf Art 11o Abs 1b polnisches KStG ab. Aus unserer Sicht sollte unter Bezugnahme auf Art 11o Abs 1a polnisches KStG in dessen auch eine Erklärung ausreichen, dass der Zahlungsempfänger tatsächlicher, wirtschaftlicher Eigentümer iSd Art 11o Abs 1a polnisches KStG ist.

Da Art 11o Abs 1a und 1b polnisches KStG sowie die Definition des „*wirtschaftlichen Eigentümers*“ noch relativ neu und nicht erprobt sind, gibt es natürlich noch keine Rechtsprechung dazu. Das Thema der angemessenen Sorgfalt rückt aber immer mehr ins Bewusstsein der polnischen Steuerpflichtigen, was die Vielzahl der Anforderungen an ausländische (österreichi-

<sup>3</sup> Entwurf der steuerlichen Erläuterungen im Umfang der Verrechnungspreise Nr 4 vom 2. 3. 2021 – die im Art 11o Abs 1b polnisches KStG und Art 23 Abs 1b polnisches EStG genannte Vermutung und angemessene Sorgfalt, veröffentlicht auf der Seite des polnischen Finanzministeriums unter <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/wyjasnienia/konsultacje-podatkowe-domniemanie-oraz-naleztya-starannosc-w-cenach-transferowych/> (Zugriff am 21. 9. 2022).

sche) Unternehmen beweist. Leider tendieren die Verantwortlichen bei den polnischen Transaktionspartnern angesichts der unklaren bzw nicht gefestigten Behördenpraxis dazu, den Geschäftspartnern mehr abzuverlangen, als es dem Wortlaut des Gesetzes bzw dem Sinn und Zweck der Vorschrift entspricht.

Insofern sollte man sich vor Augen führen, dass es im Kern darum geht, dass der polnische Transaktionspartner überprüft, ob sein Geschäftspartner eine „lebende Gesellschaft“ ist und nicht Zahlungen in eine Steueroase verschleiert werden. Die Erklärung ist von jener Gesellschaft als Transaktionspartner abzugeben, die die operative Entscheidungsgewalt hat und nicht vom *ultimate owner*. Insofern unterscheidet sich der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentümers“ von jenem, wie er im WiEReG verwendet wird.<sup>4</sup>

## 5. Verlängerung der Einreichfrist

Wir möchten Sie in diesem Zusammenhang auch darüber informieren, dass die Einreichfristen in Polen verlängert wurden:

- landesspezifische Dokumentation – bis Ende des 10. Monats nach dem Steuerjahr;
- elektronische Information über die Verrechnungspreise (TPR-Formular) – bis Ende des 11. Monats nach dem Steuerjahr. Das standardisierte TPR-Formular ermöglicht der polnischen Finanzverwaltung eine Risikofallauswahl. Die Digitalisierung im Bereich Transfer Pricing ist auch in Polen ein unaufhaltsamer Prozess.<sup>5</sup>

Die Nichterfüllung dieser Verpflichtungen ist durch Strafen sanktioniert.

<sup>4</sup> Bundesgesetz über die Einrichtung eines Registers der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts (Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz – WiEReG), BGBl I 2017/136. Nach § 2 WiEReG: Wirtschaftlicher Eigentümer sind alle natürlichen Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Rechtsträger letztlich steht.

<sup>5</sup> Hummer/Höhfurner, Digitalisierung im Transfer Pricing, WT 4/2020, 1, sowie allgemein zum Transfer Pricing unter [www.icon.at](http://www.icon.at) (Zugriff am 21. 9. 2022).

## 6. Schwellenwerte

Während im österreichischen Dokumentationsgesetz die Pflicht zur Erstellung einer Transfer-Pricing-Dokumentation (Master & Local File) im Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VPDG)<sup>6</sup> an die Umsatzschwelle von 50 Mio € gebunden ist, sind im polnischen Steuerrecht Transaktionsschwellen verankert.

Neben der bereits oben angesprochenen Schwelle von 500.000 PLN iZm Steueroasen sind die wichtigsten:

- 10.000.000 PLN bei Waren- und Finanztransaktion und
- 2.000.000 PLN bei Dienstleistungstransaktion.

## Auf den Punkt gebracht

Es ist ganz generell zu erwarten, dass polnische Steuerpflichtige bei Transaktionen über 500.000 PLN eine schriftliche Erklärung betreffend den wirtschaftlichen Eigentümer verlangen werden. Der Grund dafür ist, dass ansonsten ein Sorgfaltsverstoß vorliegen würde.

Ein großes Thema sollte die Erklärung nicht sein, denn es wird für Transaktionen von mehr als 500.000 PLN im Steuerjahr nur bestätigt, dass die an einer Transaktion beteiligte Partei wirtschaftlicher Eigentümer iSd polnischen KStG (und keine Steueroasengesellschaft) ist.

Ein Firmenbuchauszug oä wäre indessen zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht in der Regel nicht ausreichend, da daraus nicht zwangsläufig eine abschließende Beurteilung über den wirtschaftlichen Eigentümer abzuleiten ist. Überdies ist festzuhalten, dass der Entwurf der Erläuterung vom 2. 3. 2021 ausdrücklich eine schriftliche Erklärung des Transaktionspartners vorsieht.

<sup>6</sup> Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG), BGBl I 2016/77.