

Doppelbesteuerungsabkommen Polen Schweiz

Dr. Jolanta Samochowiec Mathys, RA

Warschau, April 2009

| | |
|---|---|
| 1. Zweck | 3 |
| 2. Geltungsbereich..... | 3 |
| 3. Besteuerung von Betriebsstätten..... | 4 |
| 4. Quellensteuer | 5 |
| 4.1 Dividenden | 5 |
| 4.2 Zinsen | 7 |
| 4.3 Lizenzgebühren..... | 8 |
| 5. Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung | 8 |
| 6. Formelle Voraussetzungen der Inanspruchnahme von DBA-Privilegien | 9 |

1. Zweck

Die geläufige Bezeichnung „Doppelbesteuerungsabkommen“ ist missverständlich. Die fraglichen Abkommen haben nämlich zum Zweck, eine Doppelbesteuerung von gewissen Tatbeständen im internationalen Verhältnis zu vermeiden. Die Republik Polen und die Schweizerische Eidgenossenschaft schlossen ein „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ bereits am 2. September 1991 (nachfolgend „DBA“) ab. Wie andere Staatsverträge hat auch dieses Abkommen Vorrang vor dem nationalen Recht - in seinem Geltungsbereich schliesst das Abkommen anderslautende Regelungen der polnischen bzw. schweizerischen Steuergesetze aus.

Die wichtigste Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen liegt in der zwischenstaatlichen Zuweisung der Besteuerungsbefugnis. Die Steuerhoheit richtet sich grundsätzlich nach dem Territorialitätsprinzip. Der Staat darf zunächst nur diejenigen Personen besteuern, die in seinem Gebiet ansässig sind. Darüber hinaus beansprucht ein jeder Staat die Befugnis, grenzüberschreitende Geldströme, wie beispielsweise Gewinntransfer ins Ausland, zu besteuern. Diese „Quellensteuer“ auszuschalten, zu minimieren bzw. zu kompensieren, ist die Aufgabe eines Doppelbesteuerungsabkommen.

2. Geltungsbereich

Die in einem Abkommen ausgehandelten Vorteile gelten nur für die in einem Vertragsstaat ansässige Rechtspersonen („residents“), seien es natürliche Personen, seien es Körperschaften. Bei natürlichen Personen ist der Wohnsitz ein massgebliches Kriterium. Die Staatsangehörigkeit ist hingegen nicht relevant. Bei Körperschaften entscheidet in erster Linie der statutarische Sitz. In besonders gelagerten Fällen kann statt auf den offiziellen Sitz auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abgestellt werden. Letzten Endes ist in einem Staat ansässig, wer dort aufgrund dieses oder jenes Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die Schweiz hat in ihrer internen Gesetzgebung Massnahmen gegen eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen. Eine derartige missbräuchliche Inanspruchnahme liegt insbesondere vor, wenn eine abkommensberechtigte Person nur vorgeschoben wird, und die privilegiert besteuerten Einkünfte tatsächlich jemandem anderen zufallen (nur „durchlaufen“). Diese innerstaatlichen Normen müssen bei der Beurteilung von abkommensrelevanten Steuertatbeständen stets beachtet werden, weil sie zu einem unerwünschten Ergebnis führen können.

Polen kennt noch keine entsprechende gesetzliche Regelung, obwohl das Problem durchaus erkannt und in der Praxis berücksichtigt wird.

3. Besteuerung von Betriebsstätten

Nach den oben geschilderten Regeln sind Unternehmensgewinne grundsätzlich nur in dem Staat zu besteuern, in dem das Unternehmen ansässig ist. Anders verhält es sich, wenn dieses Unternehmen seine Tätigkeit gleichzeitig im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte führt.

Die Ansässigkeit beurteilt sich klarerweise für jede juristische Person selbständig. Eine polnische Tochtergesellschaft eines ausländischen Stammhauses untersteht in Polen einer unbeschränkten Steuerpflicht. Aber auch ein Gliedbetrieb, der keine Rechtspersönlichkeit hat, kann die Steuerpflicht im dessen Sitzstaat auslösen – eben wenn er als „Betriebsstätte“ im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert wird. Dies müssen vor allem Investoren beachten, die vor der Wahl zwischen einer selbstständigen Vertriebsgesellschaft oder einer Handelsvertretung stehen. Nicht als Betriebsstätte gilt eine Repräsentanz, die ausschliesslich zu Informationszwecken unterhalten wird. Die Grenztatbestände sind im Abkommen geregelt und müssen aufgrund der Steuerpraxis sorgfältig geprüft werden.

Wird ein Gliedbetrieb als eine Betriebsstätte qualifiziert, kann der Sitzstaat der Betriebsstätte die Gewinne besteuern, welche der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Diese Ge-

winne werden in verschiedenen Staaten (und in der Schweiz – auch in verschiedenen Kantonen) nach divergierenden Methoden ermittelt, so dass eine entsprechende Aufteilung der steuerpflichtigen Gewinne für das Gesamtunternehmen letztendlich auch vorteilhaft sein kann.

4. Quellensteuer

Bei grenzüberschreitenden Zahlungen konkurrieren die Besteuerungsansprüche des Staates, in dem sich die „Quelle“ der Zahlung befindet und des Staates des Empfängers. Daher sind die sog. „Quellensteuer“ auf den Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine angestammte Regelungsmaterie der Doppelbesteuerungsabkommen.

4.1 Dividenden

Das DBA sieht im Art. 10 eine „an der Quelle“, d.h. bei der zahlenden Gesellschaft fällige Besteuerung der Dividende vor. Zahlt eine polnische Gesellschaft eine Dividende an einen Schweizer Empfänger, muss sie eine 5%-ige Steuer (sofern der Empfänger eine Gesellschaft ist und eine zumindest 25% - ige Beteiligung an der zahlenden Gesellschaft hält) oder eine 15%-ige Steuer (in allen übrigen Fällen) zurückbehalten und an den polnischen Fiskus abführen. Dies stellt ein Steuerprivileg dar, sind doch in den innerstaatlichen Verhältnissen polnische Dividenden einer 19% Quellensteuer unterstellt.

Auch wenn die zahlende Gesellschaft in der Schweiz ansässig und die Dividende einem polnischen Empfänger zufällt, behält der Schweizer Fiskus letztendlich eine Steuer von 5% oder 15%. Der Mechanismus ist insofern komplizierter, als dort „an der Quelle“ zunächst eine Verrechnungssteuer von 35% erhoben wird, die nachträglich bis auf 5% oder 15% zurückerstattet wird.

Infolge Beitritts Polens zur EU und infolge Bilateralen Verträge EU – Schweiz ist die oben geschilderte Regelung des Doppelbesteuerungsabkommens seit 1. Juli 2005 teilweise, und

zwar in Bezug auf Beteiligungsgesellschaften, überholt. Sie gilt noch, wenn der Dividendenberechtigte eine natürliche Person ist. Wenn der Dividendenberechtigte eine Gesellschaft ist, kann die Dividende unter gewissen Voraussetzungen ohne Abzug einer Quellensteuer transferiert werden.

Innerhalb der EU sind seit vielen Jahren Massnahmen eingeleitet, die eine Doppelbesteuerung bei verbundenen Unternehmen beseitigen bzw. mildern sollen (die erste Mutter-Tochter Richtlinie stammt aus dem Jahr 1990, 90/435/EWG). Dabei gilt es, die Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten von der Quellensteuer zu befreien.

Diese Regelungen schlagen sich nun auch in schweizerisch-polnischen Belangen nieder. Im Rahmen der Bilateralen Verträge (Bilaterale II) der Schweiz mit der EU hat die Schweiz ein sog. Zinsbesteuerungsabkommen unterzeichnet. Das Abkommen, das am 1. Juli 2005 in Kraft getreten ist, erfasst unter anderem auch die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Nun werden auch die zwischen Polen und der Schweiz bezahlten Dividenden keiner Quellensteuer unterstellt, sofern der Empfänger

- eine Kapitalgesellschaft ist,
- zu mindestens 25% am Gesellschaftskapital der Dividenden zahlenden Gesellschaft beteiligt ist,
- die Beteiligung seit mehr als zwei Jahren hält,
- in seinem Sitzstaat der Körperschaftssteuer unterstellt wird.

Ist das Erfordernis der zweijährigen Dauer der Beteiligung nicht erfüllt, wird in der Schweiz jedenfalls nicht die 35%-ige Verrechnungssteuer, sondern eine gemäss anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen reduzierte Quellensteuer (d.h. 5% oder 15%) erhoben. Nach Ablauf von zwei Jahren wird die zwischenzeitlich erhobene Quellensteuer zurückerstattet. In Polen gilt die Befreiung ab sofort, unter Vorbehalt einer Steuernachzahlung im Fall einer vorzeitigen Veräusserung der Beteiligung.

4.2 Zinsen

Gemäss Art. 11 des DBA können die Zinsen, die an einen im anderen Vertragsstaat ansässigen Empfänger gezahlt werden, mit einer Steuer von 10% „an der Quelle“ belastet werden. „Zinsen“ sind vor allem Darlehenszinse wie auch allgemein Einkünfte aus Forderungen aller Art, insbesondere aus Obligationen etc. (jedoch nicht Verzugszinsen).

Auch dies bedeutet eine Milderung im Verhältnis zur innerstaatlichen polnischen Regelung, die für nicht ansässige Empfänger grundsätzlich eine Quellensteuer von 20% vorschreibt.

Diese Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens ist im Rahmen der Bilateralen Verträge II in Bezug auf Beteiligungsgesellschaften ebenfalls überholt. Als eine weitere Massnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Verhältnis Mutter – Tochtergesellschaft hat nämlich die EU im Jahr 2003 die Richtlinie für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten verabschiedet (2003/49/EG). Gemäss Richtlinie wird auf Zinsen keine Quellensteuer erhoben, sofern der Zinsberechtigte eine Gesellschaft ist, die mit 25% an der zahlenden Gesellschaft beteiligt ist. Allerdings haben verschiedene Staaten eine Übergangsfrist für die Einführung des Nullsatzes ausgehandelt. Polen setzt demnach die entsprechende Quellensteuer schrittweise herab: auf 5% ab 1. Juli 2009 und auf 0% ab 1. Juli 2013.

Mit den Bilateralen II und insbesondere mit dem Zinsbesteuerungsabkommen findet diese Regelung nun auch im Verhältnis Polen – Schweiz Anwendung (Art. 15. Abs. 2 des Zinsbesteuerungsabkommens in Verbindung mit der Richtlinie 2003/49/EG).

Zahlungen von Zinsen zwischen verbundenen Gesellschaften, wenn diese Gesellschaften mindestens zwei Jahre lang durch eine Beteiligung von mindestens 25% miteinander verbunden sind, werden ab 1. Juli 2009 mit einer Quellensteuer von lediglich 5% belastet und ab 1. Juli 2013 quellensteuerfrei. Als Voraussetzung gilt, dass die Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftssteuer unterliegen. Diese Neuerung ist ins polnische Steuerrecht

noch nicht ausdrücklich umgesetzt. Grundsätzlich sind die Bestimmungen des Abkommens jedoch als unmittelbar anwendbar anzusehen.

4.3 Lizenzgebühren

Die Quellensteuer auf Lizenzgebühren gab seit jeher Anlass zu Missverständnissen. Das DBA sieht nämlich eine Quellensteuer von 10% im Staat des zahlenden Lizenznehmers vor (Art. 12). Bloss, beim Abschluss des DBAs haben die Vertragsparteien noch ein Protokoll unterzeichnet, das gerne übersehen bzw. missdeutet wird. Nach diesem Protokoll wird keine derartige Quellensteuer erhoben, „solange die Schweiz nach ihrer innerstaatlichen Gesetzgebung auf Lizenzgebühren, die an nicht-ansässige Person gezahlt werden, keine Quellensteuer erhebt“. Nun war es für viele Betroffene und auch ihre Berater nicht klar, ob die Schweizer Gesetze eine solche Quellensteuer vorschreiben. In vielen Fällen hat man das Protokoll einfach nicht beachtet. Jedenfalls hinderte das DBA viele polnische Lizenznehmer, darunter polnische Tochtergesellschaften von Schweizer Firmen, nicht daran, eine Quellensteuer von 10% auf Lizenzgebühren einzubehalten und an den polnischen Fiskus zu zahlen. Tatsache ist, dass die schweizerische Verrechnungssteuer die Lizenzgebühren nicht erfasst, womit auch nach dem DBA keine Quellensteuer im Verhältnis Polen – Schweiz geschuldet wird.

5. Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Die Einkünfte, welche gemäss DBA in der Schweiz besteuert werden, sind in Polen nicht mehr steuerpflichtig, allerdings unter Vorbehalt der Progression (somit werden sie deklariert, rechnerisch mit den anderen Einkommen addiert und erhöhen den anwendbaren Steuersatz).

Etwas Anderes gilt bei Dividenden und Zinsen. Die in der Schweiz auf Dividenden und Zinsen erhobene Quellensteuer wird in Polen insofern berücksichtigt, als der in der Schweiz

bezahlte Betrag an die polnische Steuer vom Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen angerechnet wird (der Abzug ist allerdings beschränkt).

Auch die Schweiz nimmt die in Polen steuerbaren Einkünfte von der Schweizer Besteuerung aus, ebenfalls mit dem Progressionsvorbehalt. Bei Dividenden und Zinsen gilt in der Schweiz allerdings die sog. pauschale Steueranrechnung.

6. Formelle Voraussetzungen der Inanspruchnahme von DBA-Privilegien

Es gilt zu beachten, dass die polnischen Steuerbehörden bei einer Inanspruchnahme von Vorteilen aus Doppelbesteuerungsabkommen einen Nachweis der Ansässigkeit in einem anderen Vertragsstaat verlangen („certificate of residence“). Deshalb tut auch jeder, der Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren an einen Schweizer Empfänger zahlt, gut daran, wenn er vorgängig der Überweisung von dem Empfänger ein derartiges Zertifikat verlangt. Auch in den Schweizer Formularen zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer sind Bescheinigungen von polnischen Steuerbehörden vorgesehen.

*(Die Broschüre stellt keine Rechtsberatung im konkreten Einzelfall und darf nicht als solche betrachtet werden. Gesetzesänderungen bleiben vorbehalten.
Das Kopieren des vollständigen Beitrags oder seiner Ausschnitte ist nur unter Angabe der Quelle gestattet.)*

Datum: 06. April 2009

Autor: Dr. Jolanta Samochowiec Mathys



Rechtsanwältin in der Schweiz und in Polen, Partnerin der Samochowiec, Mioduszewski Kancelaria Radców Prawnych Sp. Partnerska in Warschau, Konsulentin bei GLOOR RUGGLI Zürich/Rapperswil. Praktiziert selbständig seit 1987 in der Schweiz und seit 1993 in Polen. Spezialisiert auf Beratung bei grenzüberschreitenden Rechtsgeschäften, Unternehmensgründungen, Umstrukturierungen und beim Erwerb von Beteiligungen im Verhältnis Schweiz/Polen. Umfassende Erfahrung in der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit. Vertrauensanwältin der Schweizer Botschaft in Warschau, Gründerin und Präsidentin der Polnisch-Schweizerischen Handelskammer, Schiedsrichterin bei mehreren Schiedsinstitutionen.

Adresse des Autors: Samochowiec, Mioduszewski
Kancelaria Radców Prawnych Sp. Partnerska
Al. Jana Pawła II 15
00-828 Warszawa
Tel: +48 22 697 75 00
Fax: +48 22 697 75 01
E-Mail: j.samochowiec@sm-juris.pl
Internet: www.sm-juris.pl