

Rödl & Partner

FACHKUNDIG BERATEN

Stand:
25.09.2019

MELDEPFLICHTIGE STEUERGESTALTUNGEN
IN DER PRAXIS



Lieber Unternehmer,

die Pflicht zur Meldung von Steuergestaltungen (engl. Mandatory Disclosure Rules) umfasst ein breites Spektrum von mit der Funktionsweise von Unternehmen verbundenen Tätigkeiten. Diese Pflicht betrifft nicht nur Steuerpflichtige, sondern auch ihre Berater. Sie besteht in der Übermittlung von Informationen, die potenziell mit der aggressiven Steueroptimierung oder sonstigen Missbräuchen verbunden sind, an die Finanzverwaltungsbehörden.

Die Meldepflicht von sog. Steuergestaltungen wurde in der polnischen Abgabenordnung auf der Grundlage der Bestimmungen der Richtlinie des Rates (EU) 2018/822 vom 25. Mai 2018 (zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU) eingeführt; sie umfasst auch die Berichterstattungspflichten.

Die Berichterstattung kann auch rechtskonforme, wirtschaftlich begründete Steuergestaltungen betreffen. Die Meldepflicht kann Unternehmern obliegen – ungeachtet dessen, ob durch die von ihnen ergriffenen Maßnahmen ein Steuervorteil entstanden ist. Neben den Berichterstattungspflichten müssen manche Steuerpflichtige auch mit der Notwendigkeit der Einführung eines internen Verfahrens für meldepflichtige Steuergestaltungen rechnen.

Um den Bedürfnissen der Unternehmer entgegenzukommen, haben die Experten von Rödl & Partner eine Broschüre vorbereitet, die die Meldung von Steuergestaltungen auf übersichtliche Weise anhand von Beispielen darlegt. Der erste Teil der Broschüre enthält Hinweise zu Formularen, Fristen und Informationen, die den Finanzverwaltungsbehörden zu übermitteln sind. Wir erläutern auch, wer für die Abgabe und Unterzeichnung der Meldung verantwortlich ist. Im zweiten Teil beschreiben wir Fallbeispiele, anhand deren erklärt wird, wieso die Steuergestaltungen der Meldepflicht (nicht) unterliegen.

Wir unterstützen Sie gerne bei der Lösung von Problemen in konkreten Fällen der Meldung von Steuergestaltungen. In unseren Büros in Breslau, Danzig, Gleiwitz, Krakau, Posen und Warschau stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

Inhalt

Vordrucke und Fristen für die Meldung meldepflichtiger Steuergestaltungen	4
Fallbeispiele	6
Abschreibung des geschaffenen Firmenwertes	6
Aufspaltung des Vertrages zwecks seiner Erfüllung durch verbundene Unternehmen	8
50 Prozent der Werbungskosten für Arbeitnehmer	9
Darlehensrückzahlung und Kapitalzuführung in Form von Nachschüssen unter Inanspruchnahme der hypothetischen Finanzierungskosten	11
Änderung der Klassifikation der Vergütung aus einem Arbeitsverhältnis mithilfe von Finanzinstrumenten	12
Verrechnungspreisdokumentation und Meldepflicht für Steuergestaltungen	13
Tax compliance	14
Liquidation einer Gesellschaft mit Schulden	15
Vergütung des Geschäftsführers	16

Vordrucke und Fristen für die Meldung meldepflichtiger Steuergestaltungen

Meldeformular MDR-1

Zur Meldung verpflichtete Person:

- der Nutzer/Intermediär
- in manchen Fällen die unterstützende Person

Abgabefrist:

- 30 Tage ab dem Folgetag nach der Bereitstellung, Vorbereitung zur Umsetzung oder Vornahme der ersten Handlung zur Umsetzung der Steuergestaltung (je nachdem, welche Handlung zuerst stattfand)

Zur Unterzeichnung verpflichtete Person:

- Vertreter des jeweiligen Rechtsträgers, gemäß den Vertretungsgrundsätzen

Umfang der übermittelten Informationen:

Ursprüngliche Meldung.
Alle Informationen zur meldepflichtigen Steuergestaltung (einschließlich des Betrages des Steuervorteils, der angewandten Vorschriften und der Identifikationsangaben der Geschäftsparteien). In das Meldeformular MDR-1 sind auch eine Zusammenfassung der meldepflichtigen Steuergestaltung sowie eine ausführliche Beschreibung der ganzen Gestaltung aufzunehmen. Wird diese Information weggelassen, so kann die Gesellschaft zur Ergänzung der Meldung aufgefordert werden.

Achtung! Die Meldung auf dem Meldeformular MDR-1 kann durch einen Bevollmächtigten vorgenommen werden.

Meldeformular MDR-2

Zur Meldung verpflichtete Person:

- ein Intermediär, der von seiner beruflichen Schweigepflicht nicht entbunden wurde
- eine unterstützende Person, die von ihrer beruflichen Schweigepflicht nicht entbunden wurde

Abgabefrist:

- 30 Tage ab dem Folgetag nach der Bereitstellung, Vorbereitung zur Umsetzung oder Vornahme der ersten Handlung zur Umsetzung der Steuergestaltung (je nachdem, welche Handlung zuerst stattfand)

Zur Unterzeichnung verpflichtete Person:

- Vertreter des jeweiligen Rechtsträgers, gemäß den Vertretungsgrundsätzen

Umfang der übermittelten Informationen:

Identifikationsangaben des Intermediärs sowie Angabe der Zahl der Unternehmen oder Personen, denen die Information über die Meldepflicht übermittelt wurde.
Anonymisierte Meldung – enthält keine Angaben zum Nutzer und keine Beschreibung der bereitgestellten/umgesetzten meldepflichtigen Steuergestaltung.

Vordrucke und Fristen für die Meldung meldepflichtiger Steuergestaltungen

Meldeformular MDR-3

Zur Meldung verpflichtete Person:

- der Nutzer

Abgabetermin:

- innerhalb der Frist für die Abgabe der Steuererklärung für die Steuer, bei der der Steuervorteil erzielt wurde

Zur Unterzeichnung verpflichtete Person:

- alle Personen, die den Rechtsträger als Geschäftsleiter im Sinne des Rechnungslegungsgesetzes vertreten

Umfang der übermittelten Informationen:

Informationen, die mit der angewandten Gestaltung verbunden sind, u.a. Angabe des infolge der angewandten Gestaltung erzielten Steuervorteils, Änderungen in der Steuergestaltung, Personen, die zur Meldung verpflichtet waren.

Achtung! Diese Meldung kann nicht von einem Bevollmächtigten vorgenommen werden. Darüber hinaus ist die Unterzeichnung des Meldeformulars MDR-3 gleichbedeutend mit der Abgabe einer Erklärung über die Richtigkeit der übermittelten Informationen sowie über die strafrechtliche Haftung für Falschaussagen.

Meldeformular MDR-4

Zur Meldung verpflichtete Person:

- der Intermediär/die unterstützende Person

Abgabefrist:

- 30 Tage nach Quartalsende

Zur Unterzeichnung verpflichtete Person:

- eine Person, die den Intermediär vertritt

Umfang der übermittelten Informationen:

Angabe der bereitgestellten Registriernummern (poln. numer schematu podatkowego, kurz: NSP)

Achtung! Betrifft ausschließlich marktfähige meldepflichtige Steuergestaltungen.

Abschreibung des geschaffenen Firmenwertes



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Inländische marktfähige oder grenzüberschreitende marktfähige meldepflichtige Steuergestaltung – je nach den involvierten Unternehmen.

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

- Steuervorteil – Minderung der Steuerbemessungsgrundlage durch Abschreibungen
- standardisierte Dokumentation und Form – Anwendung einer vereinheitlichten Vorgehensweise – Einbringung des Teilbetriebs und Offenlegung des künstlich geschaffenen Firmenwertes, anschließend Verkauf des Teilbetriebs und Abschreibung des Firmenwertes.

Sachverhalt:

Eine Gestaltung, die darin besteht, dass im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebes (oder seines Teilbetriebes) auf die Zielgesellschaft der Firmenwert geschaffen wird. Die Operation ist in Etappen aufgeteilt – ohne eine wirtschaftliche Begründung – und zwar so, dass der Firmenwert in einer der Gesellschaften ohne Steuern offengelegt und gleichzeitig einer anderen Gesellschaft ein Steuervorteil in Form von Abschreibungen (der Minderung des Einkommens) verschafft wird.

Ziel: Minderung der Steuerbemessungsgrundlage.

Fallstudie:

Die meldepflichtige Steuergestaltung wurde aufgrund von Art. 86a § 1 Pkt. 10 Buchst. a) AO-PL identifiziert. Es handelt sich um eine Gestaltung, die das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests erfüllt und die ein allgemeines Kennzeichen aufweist: erheblich vereinheitlichte Dokumentation oder Form. Darüber hinaus kann ein spezifisches Kennzeichen gegeben sein: Übertragung von Funktionen, Risiken oder Aktiva zwischen verbundenen Unternehmen, wenn das jährliche EBIT des Unternehmens (der übertragenden Unternehmen) in einem Zeitraum von drei Jahren nach der Übertragung um 50 Prozent zurückgeht.

Die meldepflichtige Gestaltung besteht in der Aufteilung der Übertragung des Betriebes oder seines Teilbetriebes von einer Gesellschaft (Gesellschaft A) auf die Zielgesellschaft (Gesellschaft C) in Etappen. In die Operation wird die mittelbare Gesellschaft (Gesellschaft B) einbezogen. Die Gesellschaft A bringt einen Betrieb (oder seinen Teilbetrieb) als Sacheinlage ein – Übertragung des Vermögens als Gegenleistung für die Anteile an der Gesellschaft B. Die Unternehmensbewertung erfolgt zu einem Wert, der den Nettovermögenswert des Unternehmens übersteigt. Infolgedessen ist in den Büchern der Gesellschaft B, neben den Vermögenswerten, die sich in der Gesellschaft A befanden, eine zusätzliche Position ersichtlich – der positive Firmenwert (engl. Goodwill). Die Einbringung eines Betriebes oder seines Teilbetriebes als Sacheinlage ist für beide Gesellschaften steuerlich neutral – zum Zeitpunkt der Einbringung der Sacheinlage gibt es keine Besteuerung. Folge dieser steuerlichen Neutralität ist gleichzeitig die fehlende Möglichkeit, den Firmenwert in der Gesellschaft B abzuschreiben. Daraus folgt der nächste Schritt: der Verkauf des Betriebes durch die Gesellschaft B an die Gesellschaft C. Im Endeffekt erhält die Gesellschaft C den Betrieb oder seinen Teilbetrieb aufgrund eines Kaufvertrages, was – anders als bei der Einbringung einer Sacheinlage – auch die Abschreibung des Firmenwerts ermöglicht, der in der Gesellschaft B nicht abschreibungsfähig war.

Abschreibung des geschaffenen Firmenwertes



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Inländische marktfähige oder grenzüberschreitende marktfähige meldepflichtige Steuergestaltung – je nach den involvierten Unternehmen.

Stellt der Steuervorteil den Hauptvorteil oder einen der vom Steuerpflichtigen erzielten Hauptvorteile dar, und würde sich ein rationell handelndes Unternehmen für eine andere Vorgehensweise entscheiden, dann ist das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests erfüllt, was in Verbindung mit der standardisierten Dokumentation und Form zur Entstehung einer meldepflichtigen Steuergestaltung führt.

Es ist darauf zu achten, dass diese Steuergestaltung als Besteuerungsvermeidung eingestuft werden kann – Warnung des Finanzministers vor Steueroptimierung unter Ausnutzung des Firmenwertes, Nr. 002/17 vom 22. Mai 2017. Fehlt es für die Einbeziehung eines vermittelnden Unternehmens an einer wirtschaftlichen Begründung, so bedeutet die Durchführung beider Schritte in kurzen Zeitabständen, die es der Gesellschaft B nicht erlauben, mithilfe des durch die Einbringung als Sacheinlage erhaltenen Vermögens eine tatsächliche Gewerbetätigkeit auszuüben, dass die Operation künstlich ist und nur darauf abzielt, einen nicht zustehenden Steuervorteil zu erzielen.

Empfehlung: Diese Gestaltung liegt im Grenzbereich einer meldepflichtigen Steuergestaltung und der GAAR-Klausel. In einer Situation, in der die vorgenommenen Handlungen keine wirtschaftliche Begründung haben, raten wir Ihnen von dieser Lösung vollständig ab.

Das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests ist wegen der Grundlage der Umstrukturierung – Minderung der Besteuerung – erfüllt.

Wer die Meldung vornimmt:

Der Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat.
Die Gesellschaft C meldet die Vorteile zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung.

Der Steuervorteil ist mit der Minderung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund des in Form von Abschreibungen vorgenommenen Abzugs der Betriebsausgaben verbunden.

Aufspaltung des Vertrages zwecks seiner Erfüllung durch verbundene Unternehmen



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Inländische marktfähige oder grenzüberschreitende marktfähige meldepflichtige Steuergestaltung – je nach den involvierten Unternehmen.

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

- Steuervorteil – Minderung des Steuersatzes
- Vereinheitlichte Handlungsform

Sachverhalt:

Eine polnische GmbH (poln. Spółka z o.o.) unterzeichnete einen Vertrag, mit dem sie Erträge erzielen würde, die 1,2 Mio. Euro im Jahr wesentlich überschreiten. Aus diesem Grund wurde der Vertrag in mehrere Bestandteile aufgespalten – mit diesen wurden verbundene Unternehmen beauftragt, die den Präferenz-Körperschaftsteuersatz von 9 Prozent genießen.

Ziel: Zahlung einer niedrigeren Steuer.

Fallstudie::

Die meldepflichtige Steuergestaltung wurde aufgrund von Art. 86a § 1 Pkt. 10 Buchst. a) AO-PL identifiziert. Es handelt sich um eine Gestaltung, die das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests erfüllt und die ein allgemeines Kennzeichen aufweist: vereinheitlichte Handlungsform. Darüber hinaus ist auch das zweite allgemeine Kennzeichen gegeben, da eine Änderung der Besteuerungsgrundsätze vorliegt – es wurde ein geminderter Steuersatz angewendet.

Am 1. Januar 2019 wurde für Unternehmer, die im Steuerjahr Erträge unter 1,2 Mio. Euro ausweisen, der auf 9 Prozent geminderte Körperschaftsteuersatz eingeführt.

In dem beschriebenen Fall zielt das Unternehmen auf die Minderung des Steuerbetrages durch die Anwendung des geminderten Steuersatzes i.H.v. 9 Prozent ab – es spaltet den Vertrag in kleinere Handlungen auf und verteilt sie unter den errichteten Unternehmen aus der Gruppe, so dass die ihm aus dem Vertrag zustehende Vergütung den Betrag von 1,2 Mio. Euro nicht überschreitet. Die anderen Unternehmen aus der Gruppe übernehmen einen Teil der Aufgaben, wobei auch sie den Präferenzsteuersatz anwenden.

Im überprüften Fall ist von Bedeutung, dass der Auftraggeber eine umfassende Vertragserfüllung seitens des Auftragnehmers erwartet. Der Auftragnehmer strebte jedoch eine solche Gestaltung der Vertragsverhältnisse an, die zur Unterzeichnung mehrerer gesonderter Verträge führt, kraft welcher der Vertrag dem Wunsch des Auftraggebers entsprechend erfüllt wird, jedoch das daraus erzielte Einkommen durch mehrere, verschiedene Unternehmen mit dem Präferenzsteuersatz von 9 Prozent besteuert wird.

Empfehlung: Die beschriebene Handlung liegt an der Grenze der Klausel gegen Steuerumgehung. Wir raten von derartiger Vorgehensweise ab.

Das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests ist wegen der Anwendung des geminderten Steuersatzes erfüllt.

Wer die Meldung vornimmt:

Der Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat.
Der Nutzer meldet die Vorteile zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung.

Der Steuervorteil ist mit der Anwendung des Präferenz-Körperschaftsteuersatzes verbunden.

50 Prozent der Werbungskosten für Arbeitnehmer



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Inländische marktfähige oder grenzüberschreitende marktfähige meldepflichtige Steuergestaltung – je nach den involvierten Unternehmen/Personen.

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

- Steuervorteil – Minderung der Steuerbemessungsgrundlage
- standardisierte Dokumentation – Aufnahme einheitlicher Bestimmungen in die Arbeitsordnung
- Änderung der Besteuerungsgrundsätze

Sachverhalt:

Die Gesellschaft beschäftigt Arbeitnehmer, die unterschiedliche Arbeiten verrichten, für die jedoch diese Arbeitnehmer aufgrund des Charakters der Arbeiten nicht berechtigt sind, 50 Prozent der Werbungskosten in Abzug zu bringen. Die Gesellschaft ändert die Arbeitsordnung, indem sie Bestimmungen hinzufügt, die im Rahmen der Arbeitsverrichtung auf den schöpferischen Charakter der Arbeitspflichten und die Entstehung von Werken im Sinne des Urheberrechts verweisen könnten. In diesem Zusammenhang sind die Arbeitnehmer berechtigt, 50 Prozent der Werbungskosten abzuziehen (Art. 22 Abs. 9 Pkt. 3 EStG-PL).

Ziel: Minderung der Steuerbemessungsgrundlage.

Fallstudie:

Die meldepflichtige Steuergestaltung wurde aufgrund von Art. 86a §1 Pkt. 10 Buchst. a) AO-PL identifiziert. Es handelt sich um eine Gestaltung, die das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests erfüllt und die ein allgemeines Kennzeichen aufweist: wesentlich vereinheitlichte Dokumentation oder Form. Darüber hinaus ist auch das zweite allgemeine Kennzeichen gegeben, da eine Änderung der Besteuerungsgrundsätze vorliegt – es können höhere Werbungskosten abgezogen werden.

Das Recht auf höhere Werbungskosten steht nur in strikt festgelegten Situationen zu. Der Arbeitgeber kann diesen Vorteil bei der Abrechnung der Arbeitnehmer anwenden, wenn der Arbeitnehmer Tätigkeiten ausübt, die unter das Urheberrecht oder ein ähnliches Recht fallen. Voraussetzung für die Anwendung der höheren Werbungskosten in Höhe von 50 Prozent der Einnahme ist die Festlegung im Arbeitsvertrag oder in einem anderen Vertrag einer Vergütung, die dem Arbeitnehmer im Gegenzug für die Inanspruchnahme dieser Rechte ausgezahlt wird; anschließend werden die erhöhten Werbungskosten ausschließlich auf diesen Teil der Vergütung angewandt.

Am 1. Januar 2019 wurde der Katalog der Tätigkeiten geändert, die es erlauben, die Präferenzen auf Einnahmen aus folgenden Bereichen anzuwenden:

- schöpferische Tätigkeit, z.B. in den Bereichen Architektur, Bauingenieurwesen, Literatur, Musik, Kunst, Software und Computerspiele;
- künstlerische Tätigkeit, z.B. in den Bereichen Schauspiel-, Bühnen- und Tanzkunst;
- auditive und audiovisuelle Produktion, Publizistik, Museumswesen in den Bereichen Ausstellungen, Wissenschaft, Popularisierung, Bildung und Verlagswesen, Denkmalschutz, abhängiges Recht zur Bearbeitung eines fremden Werkes in Form von Übersetzung, Forschungs- und Entwicklungstätigkeit sowie Lehr- und Wissenschaftstätigkeit.

Im geprüften Fall hat der Arbeitgeber absichtlich Änderungen in die Arbeitsordnung eingeführt, um die Präferenzen anwenden zu können

50 Prozent der Werbungskosten für Arbeitnehmer



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Inländische marktfähige oder grenzüberschreitende marktfähige meldepflichtige Steuergestaltung – je nach den involvierten Unternehmen/Personen.

Empfehlung: Spiegeln die ergriffenen Maßnahmen die tatsächlichen Aufgaben der Arbeitnehmer nicht wider, so raten wir von einer derartigen Vorgehensweise ab. Sollte die Anpassung der Arbeitsordnung der Wirklichkeit entsprechen, so werden die Änderungen zur Meldepflicht für diese Maßnahme führen.

Das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests ist wegen der Grundlage der eingeführten Änderungen – Minderung der Besteuerungshöhe – erfüllt.

Wer die Meldung vornimmt:

Der Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat.

Die Gesellschaft meldet die Vorteile zusammen mit der jährlichen Steuerinformation PIT-11, und der Arbeitnehmer mit der Einkommensteuererklärung PIT-37.

Der Steuervorteil ist mit der Minderung der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund der Anwendung höherer Werbungskosten verbunden.

Darlehensrückzahlung und Kapitalzuführung in Form von Nachschüssen unter Inanspruchnahme der hypothetischen Finanzierungskosten



Grundsätzlich stellt die Gestaltung keine meldepflichtige Steuergestaltung dar.

Kennzeichen der Gestaltung:

- kein Steuervorteil – die bisherigen abzugsfähigen Betriebsausgaben aus gezahlten Darlehenszinsen werden durch die hypothetischen Finanzierungskosten ersetzt
- vereinheitlichte Handlungsform

Sachverhalt:

Die Gesellschaft zahlt ein Darlehen zurück, erhält anschließend eine Kapitalzuführung in Form von Nachschüssen zur Kapitalrücklage und erfasst die hypothetischen Finanzierungskosten als abzugsfähige Betriebsausgaben.

Ziel: ökonomisch und wirtschaftlich – Minderung der Kapitalbeschaffungskosten.

Fallstudie:

Aufgrund des fehlenden Steuervorteils wird die Gestaltung nicht als eine meldepflichtige Steuergestaltung eingestuft. Es handelt sich um eine Gestaltung, die ein allgemeines Kennzeichen aufweist: vereinheitlichte Handlungsform.

Am 1. Januar 2019 wurde in der Körperschaftsteuer eine neue Art der abzugsfähigen Betriebsausgaben eingeführt: sog. hypothetische Finanzierungskosten. Sie können im Falle der Einbringung von Nachschüssen gemäß den Vorschriften des Gesetzbuches über die Handelsgesellschaften oder im Falle der Übertragung des Gewinns auf die Kapitalrücklagen oder sonstige Rücklagen angewandt werden.

Als Betriebsausgabe kann das Produkt aus dem Referenzsatz der Polnischen Nationalbank vom letzten Werktag des dem Steuerjahr vorausgehenden Jahres (gegenwärtig 1,5 Prozent), erhöht um 1 Prozentpunkt, und dem Betrag des Nachschusses bzw. des thesaurierten Gewinns gelten. Der Gesamtbetrag der so berechneten Betriebsausgaben (2,5 Prozent x Gesamtbetrag der Nachschüsse und des thesaurierten Gewinns) darf 250.000 PLN im Steuerjahr nicht überschreiten. Die Kosten können in dem Jahr abgerechnet werden, in dem die Nachschüsse eingebracht wurden (Einstellung des Gewinns in die Kapitalrücklagen oder sonstige Rücklagen) sowie in den nächsten zwei aufeinander folgenden Steuerjahren.

Im analysierten Fall ist von grundlegender Bedeutung, dass der Steuerpflichtige anstrebt, sich eine günstigere Finanzierungsquelle zu erschließen. Gleichzeitig genießt er die steuerlichen Präferenzen einer derartigen Finanzierung, indem ihm zusätzliche abzugsfähige Betriebsausgaben entstehen. Der Steuerpflichtige erzielt grundsätzlich keine Steuervorteile – die Darlehenszinsen werden auch als Betriebsausgaben erfasst. Nach der Änderung der Finanzierung wird er aber einen wirtschaftlichen Vorteil erzielen, da seinerseits keine Aufwendungen entstehen, er jedoch abzugsfähige Betriebsausgaben ausweisen wird.

Die Gestaltung wird zu einer meldepflichtigen Steuergestaltung, wenn der Steuervorteil in folgenden Situationen entsteht:

- die hypothetischen Zinsen werden die Darlehensverzinsung überschreiten;
- der Steuerpflichtige konnte die Zinsen nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben erfassen, da für die Fremdfinanzierungskosten eine Obergrenze gilt, bis zu der sie als Betriebsausgaben erfasst werden können;
- der Steuerpflichtige musste auf die ausgezahlten Darlehenszinsen die Quellensteuer erheben.

Empfehlung: Bei der beschriebenen Maßnahme handelt es sich grundsätzlich nicht um eine meldepflichtige Steuergestaltung. Jeder Fall ist individuell zu erörtern, da unter gewissen zusätzlichen Umständen ein Steuervorteil entstehen kann.

Wer die Meldung vornimmt, wenn eine meldepflichtige Steuergestaltung entsteht:
Der Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat.
Der Nutzer meldet die Vorteile zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung.

Kein Steuervorteil.

Ein Steuervorteil kann dann entstehen, wenn die hypothetischen Zinsen die unter den Betriebsausgaben erfassten Darlehenszinsen überschreiten oder die bisher gezahlten Zinsen unter die Beschränkung bei der Erfassung als Betriebsausgaben fallen oder die Gesellschaft als Steuerzahler die Quellensteuer erhoben hat.

Änderung der Klassifikation der Vergütung aus einem Arbeitsverhältnis mithilfe von Finanzinstrumenten



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Inländische marktfähige oder grenzüberschreitende marktfähige Steuergestaltung (je nachdem, ob die Arbeitnehmer auch polnische Gebietsansässige sind).

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

- Änderung der Einstufung der Einkünfte (Einnahmen) in eine andere Einkunfts-/Einnahmequelle, die zu einer tatsächlich niedrigeren Besteuerung führt
- Vereinheitlichte Dokumentation.

Sachverhalt:

Die Hauptversammlung einer „kleinen Aktiengesellschaft“, die in Polen gebietsansässig ist, führt ein Motivationsprogramm ein, das nach Erfüllung bestimmter Voraussetzungen die Zuteilung von Aktien an die Arbeitnehmer dieser Gesellschaft vorsieht.

Ziel: Zuerkennung von Gratifikationen für Arbeitnehmer im Zusammenhang mit den erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen des Arbeitgebers und mit den dem jeweiligen Arbeitnehmer unmittelbar zugeschriebenen Ergebnissen.

Fallstudie:

Die beschriebene Maßnahme erfüllt die Definition einer meldepflichtigen Steuergestaltung.

Es kommt zu einer Änderung der Einstufung der Einkünfte (Einnahmen) in eine andere Einkunfts-/Einnahmequelle, die zu einer tatsächlich niedrigeren Besteuerung führt (Kennzeichen aus Art. 86a § 1 Pkt. 6 Buchst. f) AO-PL).

Die im Rahmen der Gestaltung vorgenommenen Handlungen basieren auf einer erheblich vereinheitlichten Dokumentation, die für die Einführung der Gestaltung bei mehr als einem Nutzer keinen wesentlichen Änderungen bedarf (Kennzeichen aus Art. 86a § 1 Pkt. 6 Buchst. d) AO-PL).

Es tritt ein Steuervorteil auf (Art. 3 Pkt. 18 Buchst. a) und d) AO-PL): da keine Steuerpflicht entsteht, ist der Steuerzahler auch nicht zur Steuererhebung verpflichtet. Bei den Arbeitnehmern entsteht keine Einnahme aus dem Arbeitsverhältnis, und somit muss der Arbeitgeber als Steuerzahler keine Steuer erheben. Der Steuervorteil tritt jedoch deswegen auf, weil die Einstufung der Einnahme aus dem Arbeitsverhältnis in ein grundsätzlich günstiger besteuertes Kapitaleinkommen geändert wird. Es ist ebenfalls möglich, dass bei einem gebietsfremden Arbeitnehmer das Kapitaleinkommen in Polen nicht besteuert wird, wohingegen die Arbeit im Beschäftigungsstaat zu besteuern wäre.

Dabei kann auf einen alternativen Weg der Zuerkennung von Zusatzleistungen an die Arbeitnehmer hingewiesen werden, und zwar durch Zuerkennung von Geldprämien, die gemäß den für die Einkünfte aus Arbeitsverhältnissen geltenden Grundsätzen besteuert werden.

Wer die Meldung vornimmt:

Der Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat, die in der Einführung des Motivationsprogramms besteht, das die Zuerkennung von Aktien vorsieht. Es kann sich dabei sowohl um einen fremden Rechtsträger handeln, der die Gestaltung anbietet, als auch um den Arbeitgeber, der sie den Arbeitnehmern unterbreitet. Nutzer sind sowohl der Arbeitgeber, der als Steuerzahler die Steuer nicht erhebt, als auch der Arbeitnehmer (Arbeitnehmer, die polnische Gebietsansässige sind, müssen zwecks Meldung der Gestaltung das Kriterium eines qualifizierten Nutzers erfüllen, was in der Praxis sehr selten der Fall sein wird).

Der Steuervorteil besteht darin, dass der Steuerzahler nicht verpflichtet ist, die Steuer zu erheben. Bei Arbeitnehmern entsteht dadurch der Steuervorteil, dass sie auf die aus dem Aktienverkauf erzielten Einkünfte weniger Steuern zahlen müssen, als das bei Einkünften aus dem Arbeitsverhältnis der Fall wäre. Im Falle eines Gebietsfremden kann es auch vorkommen, dass die Kapitaleinkünfte in Polen nicht besteuert werden.

Verrechnungspreisdokumentation und Meldepflicht für Steuergestaltungen



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gemäß den Erläuterungen des Finanzministeriums bedarf keiner Meldung.

Die Übertragung einer Funktion auf ein verbundenes Unternehmen kann – je nach den tatsächlichen Umständen – eine marktfähige oder eine nicht marktfähige meldepflichtige Steuergestaltung darstellen, je nach den Einzelheiten der Umstrukturierung.

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

Bei der Beauftragung der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation liegt keine meldepflichtige Gestaltung vor.

Eine Umstrukturierung der Tätigkeit stellt potenziell eine meldepflichtige Steuergestaltung dar.

Sachverhalt:

Die Gesellschaft beauftragte eine Kanzlei mit der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation für das Vorjahr. Im Rahmen der in der Dokumentation erfassten Vorfälle trat eine Umstrukturierung der Tätigkeit durch die Gesellschaft auf.

Fallstudie:

Die beschriebene Situation ruft hinsichtlich der Erteilung des Auftrags zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation für das Vorjahr keine mit meldepflichtigen Steuergestaltungen verbundenen Pflichten hervor. Sollte der nächste Auftrag in der Analyse der Verrechnungspreispolitik der Gesellschaft für die Zukunft bestehen, so wäre genau zu überprüfen, ob diese Tätigkeit meldepflichtig ist.

Die beschriebene Umstrukturierung stellt eine meldepflichtige Steuergestaltung dar, da es zu einer Funktionsübertragung auf ein verbundenes Unternehmen kommt, und die Prognosen, über die die Gesellschaft verfügt, verweisen darauf, dass es infolge der Umstrukturierung in den nächsten drei Jahren zu einem erheblichen Rückgang des EBIT kommen wird. Die Gesellschaft hat eine nicht marktfähige Steuergestaltung gemeldet, da die durchgeführte Operation nicht in einem anderen Unternehmen durchgeführt werden kann. Die Pflicht zur Meldung der beschriebenen Situation ist von der Pflicht zur Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation unabhängig und konnte aufseiten der Gesellschaft oder des von ihr zuvor eingesetzten Intermediärs entstehen.

Empfehlung: Jeder Sachverhalt ist gesondert zu analysieren.

Zu beachten sind insbesondere: die Verlagerung materieller Rechte oder sonstige Umstrukturierungen, Zahlungen, die als Betriebsausgaben an Unternehmen ohne Gebietsansässigkeit bzw. mit Ansässigkeit in Staaten erfasst werden, die einen niedrigen Körperschaftsteuersatz anwenden, sowie die Inanspruchnahme mancher Vereinfachungen bei den Verrechnungspreisen.

Wer die Meldung vornimmt:

Der Intermediär oder der Nutzer nimmt die Meldung der meldepflichtigen Gestaltung vor.

Der Steuervorteil

Die Vorschriften sehen meldepflichtige Gestaltungen bei Verrechnungspreisen vor, die auch dann gemeldet werden müssen, wenn kein Steuervorteil entsteht (z.B. bei an Steueroasen gerichteten Zahlungen) sowie solche, die die Entstehung eines Steuervorteils erfordern.

Grundsätzlich stellt das Tax Compliance keine meldepflichtige Steuergestaltung dar.

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

Trifft nicht zu.

Sachverhalt:

Das Unternehmen erfasst die Geschäftsvorfälle für steuerliche und handelsrechtliche Zwecke selbstständig. Gleichzeitig hat es einen polnischen Steuerberater beauftragt, die Ordnungsmäßigkeit dieser Erfassung zu überprüfen (darunter der Verkaufs- und Einkaufsrechnungen sowie sonstiger Belege) und die Steuererklärungen, steuerlichen Kalkulationen und Informationen vorzubereiten.

Ziel: Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der steuerlichen Abrechnungen in Polen.

Fallstudie:

Aufgrund der Kompliziertheit und der ständigen Änderungen der Vorschriften verzichten Unternehmen oftmals auf eine selbstständige Erstellung von Steuerkalkulationen oder Steuererklärungen und entscheiden sich, Tax Compliance-Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen. In einem solchen Fall bucht die interne Buchhaltungsabteilung die Geschäftsvorfälle und der externe Steuerberater überprüft (im zuvor vereinbarten Umfang) die Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der Erfassung der Belege und schlägt entsprechende Korrekturen vor. Anschließend bereitet er aufgrund der überprüften Daten die Kalkulationen für die jeweilige Steuer vor und erstellt auch die Steuererklärungen und steuerlichen Informationen.

Grundsätzlich unterliegen derartige Dienstleistungen nicht der Meldepflicht. Es werden nämlich vergangene Tatbestände analysiert, und die Tätigkeiten des Steuerberaters betreffen die ordnungsgemäße Abrechnung von bereits erfolgten Geschäften. Im Rahmen der Tax Compliance werden zwar auch Empfehlungen vorbereitet, jedoch betreffen die übermittelten Anweisungen die richtige Erfassung der Geschäfte für Steuerzwecke. Die Empfehlungen können u.a. auch Folgendes betreffen:

- Zusammenstellung der rechtlich erforderlichen Unterlagen;
- ordnungsgemäße Buchung der Geschäfte zu Steuerzwecken;
- Vorgehensweise zur Beseitigung von Unstimmigkeiten;
- Anwendung einer bestimmten Art und Weise der steuerlichen Abrechnungen in der Praxis;
- Beschränkung des steuerlichen Risikos oder Auswahl einer der möglichen Lösungen, falls die Vorschriften nicht einheitlich angewandt werden.

Empfehlung: Bei der beschriebenen Maßnahme handelt es sich grundsätzlich nicht um eine meldepflichtige Steuergestaltung. Die Meldepflicht tritt auf, wenn die im Rahmen der Tax Compliance übermittelten Empfehlungen des Steuerberaters zu einer Änderung der Ausübung der Gewerbetätigkeit führen werden, in deren Folge eine Steueroptimierung im weitesten Sinne entsteht.

Wer die Meldung vornimmt, wenn eine meldepflichtige Steuergestaltung entsteht:

Der polnische Steuerberater als Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat. Der Unternehmer meldet als Nutzer die Vorteile zusammen mit der Erklärung für diejenige Steuer, die diese Optimierung betrifft.

Kein Steuervorteil.

Die Analyse vergangener Sachverhalte im Hinblick auf die ordnungsgemäße Abrechnung bereits durchgeführter Geschäfte führt nicht zur Entstehung eines Steuervorteils. Bei einer Empfehlung, die die Änderung der Ausübung der Gewerbetätigkeit betrifft, die zu einer Steueroptimierung führt, kann ein Steuervorteil entstehen.

Liquidation einer Gesellschaft mit Schulden



Art der meldepflichtigen Steuergestaltung: Inländische marktfähige meldepflichtige Gestaltung.
Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung: <ul style="list-style-type: none">– Steuervorteil – Minderung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage– standardisierte Dokumentation – wesentlich vereinheitlichte Form der im Rahmen der meldepflichtigen Steuergestaltung vorgenommenen Tätigkeiten (z.B. Fassung von Beschlüssen mit standardmäßigem Wortlaut)
Sachverhalt: <p>Eine Kapitalgesellschaft hat eine Verbindlichkeit gegenüber ihren Gesellschaftern. Da sie keine Möglichkeit hat, diese Verbindlichkeit zu begleichen und sie die unrentable betriebliche Tätigkeit nicht fortsetzen möchte, wird die Gesellschaft aus dem Landesgerichtsregister (poln. KRS) gelöscht, ohne die Verbindlichkeit gezahlt zu haben. Die Verbindlichkeit wird nicht erlassen, daher wird ihr Wert nicht zur körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gerechnet.</p> Ziel: Möglichkeiten der Liquidierung einer unrentablen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (poln. Sp. z o.o.), ohne dass die dem Gesellschafter gegen die Gesellschaft zustehende Forderung erlassen werden muss.
Fallstudie: <p>Die Steuergestaltung erfüllt die in Art. 86a § 1 Pkt. 10 Buchst. a) AO-PL genannten Kriterien – das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests in Form der Minderung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage; darüber hinaus weist sie ein allgemeines Kennzeichen auf: eine wesentlich vereinheitlichte Form der im Rahmen der Gestaltung vorgenommenen Tätigkeiten.</p> <p>Grundsätzlich ist es im Falle der Liquidation von Kapitalgesellschaften notwendig, die Verbindlichkeiten einer Gesellschaft, die aus dem Landesgerichtsregister gelöscht werden soll, zu begleichen oder zu sichern. Um diese Vorschriften anwenden zu können, muss die liquidierte Gesellschaft über ausreichende Aktiva verfügen, was im Falle eines Unternehmens, das mehrere Jahre lang an der Grenze der Rentabilität wirtschaftete, nicht der Fall sein kann. In dieser Situation können sich sowohl der Gläubiger als auch der Schuldner (die liquidierte Gesellschaft) entscheiden, die nicht beglichenen und nicht gesicherten Verbindlichkeiten freiwillig zu erlassen. In einem solchen Fall sollte die Gesellschaft eine Einnahme daraus ausweisen, dass sie ihre Verbindlichkeit nicht begleichen muss.</p> <p>Es ist anzumerken, dass die Registergerichte die Löschung von Gesellschaften aus dem Landesgerichtsregister, die gegenüber ihren Gesellschaftern über nicht beglichene Verpflichtungen verfügen, ausnahmsweise gestatten, da die Löschung des Unternehmens aus dem Register in diesem Fall nicht zur Entstehung eines Schadens aufseiten des Gläubigers führt. Auch aufseiten der Gesellschafter entsteht keine Einnahme, da sie von der Verbindlichkeit nur indirekt belastet waren.</p>
Empfehlung: Vor der Vornahme von Umstrukturierungsmaßnahmen ist die Begründetheit der Liquidation einer Gesellschaft mit Schulden zu überprüfen, unter der Voraussetzung, dass eine solche Liquidation keine Rechte Dritter verletzt.
Wer die Meldung vornimmt: <p>Der Intermediär, der dem Nutzer die zur Liquidation der Gesellschaft führende meldepflichtige Gestaltung vorgestellt hat. Da kein Nutzer vorhanden ist (die Gesellschaft wird gelöscht), ist kein anderer Rechtsträger zur Vornahme der Meldung verpflichtet.</p>
Der Steuervorteil besteht darin, dass aufgrund des Erlasses der Verbindlichkeit aufseiten der zu liquidierenden Gesellschaft keine Einnahme entsteht.

Vergütung des Geschäftsführers

Art der meldepflichtigen Steuergestaltung:

Potenzielle inländische marktfähige meldepflichtige Gestaltung (je nach den Umständen des Einzelfalls).

Kennzeichen der meldepflichtigen Gestaltung:

- Steuervorteil – keine einkommensteuerlichen Pflichten des Zahlers im Falle eines Managervertrages
- standardisierte Dokumentation – Beschluss über die Bestellung des Geschäftsführers / Arbeitsvertrag / Managervertrag

Sachverhalt:

Die Gesellschafter einer polnischen Gesellschaft beabsichtigen, einen neuen Geschäftsführer zu bestellen (kein Ausländer). Es werden unterschiedliche Möglichkeiten seiner Vergütung erwogen: aufgrund eines Beschlusses, aus einem Arbeitsvertrag oder aus einem Managervertrag.

Ziel: Auswahl der günstigsten und attraktivsten Vergütungsweise.

Fallstudie:

Die Steuergestaltung könnte aufgrund des Art. 86a § 1 Pkt. 10 Buchst. a) AO-PL, d.h. um das folgende allgemeine Kennzeichen modifiziert werden: Die im Rahmen der Gestaltung vorgenommenen Handlungen basieren auf einer erheblich vereinheitlichten Dokumentation, die für die Einführung der Gestaltung bei mehr als einem Nutzer keiner wesentlichen Änderungen bedarf (Kennzeichen aus Art. 86a § 1 Pkt. 6 Buchst. d) AO-PL).

Damit eine Gestaltung gemäß Art. 86a § 1 Abs. 10 Buchst. a) AO-PL als eine meldepflichtige Steuergestaltung eingestuft werden kann, muss neben einem allgemeinen Kennzeichen auch das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests erfüllt werden. Zweifelsohne liegt hier ein Steuervorteil (Art. 3 Pkt. 18 Buchst. a) und d) AO-PL) vor, der darin besteht, dass im Falle eines Managervertrags keine Steuerpflicht – und somit keine Pflicht des Steuerzahlers zur Erhebung der Steuer entsteht (im Gegensatz zur Vergütung aufgrund eines Beschlusses oder aus einem Arbeitsvertrag, bei welchen eine solche Pflicht besteht).

Das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests gilt als erfüllt, wenn u.a. der Steuervorteil einen der Hauptvorteile darstellt, den das Unternehmen im Zusammenhang mit der Umsetzung der Gestaltung zu erzielen hofft. Das bedeutet, dass die betreffende Gestaltung vor allem deswegen eingeführt wird, um diesen Vorteil zu erzielen. In den meisten Fällen besteht das Ziel der Gesellschaft in der ordnungsgemäßen Besetzung der Funktion des Geschäftsführers, nicht jedoch in der Vermeidung von Steuerzahlerpflichten. Somit ist das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests nicht erfüllt. Handelte es sich jedoch bei der Gesellschaft z.B. um eine Objektgesellschaft, deren Gesellschafter auf die maximale Reduzierung der Pflichten des Steuerzahlers abzielten, so könnte das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests als erfüllt eingestuft werden und die Gestaltung würde eine meldepflichtige Steuergestaltung darstellen.

Empfehlung:

In jedem Fall sind die Umstände gesondert zu überprüfen, um zu beurteilen, ob das Kriterium des ‚Main benefit‘-Tests erfüllt wurde.

Wer die Meldung vornimmt:

Der Intermediär, der dem Nutzer die Gestaltung zugänglich gemacht hat.
Der Nutzer meldet die Vorteile (keine Pflicht) zusammen mit der Erklärung des Einkommensteuerzahlers.

Der Steuervorteil ist damit verbunden, dass dem Zahler keine einkommensteuerlichen Pflichten entstehen.

Kontakt



Agnieszka Gliwińska
Tax Advisor (Polen)
agnieszka.gliwinska@roedl.com



Anna Piskor
Tax Advisor (Polen)
anna.piskor@roedl.com



Michał Gosek
Tax Advisor (Polen)
michal.gosek@roedl.com



Agnieszka Szczotkowska
Tax Advisor (Polen)
agnieszka.szczotkowska@roedl.com



Anna Harasimowicz
Auditor (Polen)
anna.harasimowicz@roedl.com



Łukasz Szczygieł
Tax Advisor (Polen)
lukasz.szczygiel@roedl.com



Marcin Muchowski
Tax Advisor (Polen)
marcin.muchowski@roedl.com



Dominika Tyczka
Tax Advisor (Polen)
dominika.tyczka@roedl.com



Anna Pilarska
Tax Advisor (Polen)
anna.pilarska@roedl.com

Herausgeber:

Rödl & Partner
ul. Sienna 73, 00-833 Warszawa
T + 48 22 696 28 00
www.roedl.pl

Redaktion:

Barbara Klimek
barbara.klimek@roedl.com
Ewa Zapolna
ewa.zapolna@roedl.com

www.roedl.pl

Newsletter

Bleiben wir in Kontakt!

Möchten Sie Newsletter und Einladungen zu Veranstaltungen erhalten?

Dann füllen Sie das Formular auf unserer Webseite aus:

www.roedl.pl 

Teilen wir unser Wissen miteinander! | Tax & Law News | SWZ-News | EE-News | Newsletter Polen

SCHULUNGEN | SEMINARE | TREFFEN | KONFERENZEN | BUSINESS-FRÜHSTÜCKE

Folgen Sie uns in den sozialen Netzwerken
#Rödl&PartnerwPolsce



Rödl & Partner

Danzig
al. Grunwaldzka 472B
80-309 Gdańsk
T: +48 22 210 69 88
gdansk@roedl.com

Krakau
ul. Skaleczna 2
31-065 Kraków
T: +48 12 378 66 00
krakow@roedl.com

Warschau
ul. Sienna 73
00-833 Warszawa
T: +48 22 696 28 00
warszawa@roedl.com

Gleiwitz
ul. Zygmunta Starego 26
44-100 Gliwice
T: +48 32 330 12 00
gliwice@roedl.com

Posen
ul. Górki 7
60-204 Poznań
T: +48 61 884 48 00
poznan@roedl.com

Breslau
ul. św. Mikołaja 19
50-128 Wrocław
T: +48 71 606 00 00
wroclaw@roedl.com

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz.

Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.