

AUFsätze

das chinesische Steuerrecht keine gesellschaftenübergreifende Verrechnung von Gewinnen und Verlusten kennt.

Da bei der Übertragung chinesischer Beteiligungen auf eine Landesholding die Übertragung auf ein ansässiges Unternehmen vorliegt, sieht Art. 7 Abs. 2 ChinUmwStV einen reduzierten Voraussetzungskatalog zur Gewährung einer steuerbegünstigten Übertragung vor. So haben die Anteilseigner des übertragenden Unternehmens z. B. keine Selbstverpflichtung abzugeben, Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft innerhalb der nächsten drei Jahre nicht zu veräußern; zu beachten ist jedoch der allgemeine Voraussetzungskatalog des Art. 5 ChinUmwStV.

3.3 Reduzierung der Anzahl der Tochtergesellschaften in China

Die schnelle Expansion ausländischer Investoren in China in Verbindung mit den Besonderheiten des chinesischen Gesellschafts- und Investitionsrechts haben für die große Mehrheit der ausländischen Investoren eine ineffiziente Struktur von Tochtergesellschaften ergeben. Die Konsolidierung dieser Strukturen steht für viele ausländische Investoren momentan im Mittelpunkt. Zur steuereffizienten Reduzierung der Anzahl der Tochtergesellschaften könnte grundsätzlich an eine Verschmelzung zweier oder mehrerer Tochtergesellschaften gedacht werden.

Als Einschränkung bei der Verschmelzung ist die nur begrenzte Verlustnutzungsmöglichkeit zu beachten. Bei Gesellschaften mit unterschiedlichen Ergebnispositionen (z. B. bei Verschmelzung einer Gewinn- und einer Verlustgesellschaft oder bei unterschiedlicher Verlusthöhe) sollte daher alternativ über die Verschmelzung auf die Verlustgesellschaft nachgedacht werden, da die aufnehmende Gesellschaft ihre eigenen Verluste ohne betragsmäßige Begrenzung weiterführen darf. Für eine alternative Aufspaltung einer bestehenden Gesellschaft auf zwei andere existierende Gesellschaften wäre nach dem Wortlaut der neuen Verordnung übrigens keine Begrenzung der Übernahme der Verluste vorgesehen. Es erscheint jedoch durchaus möglich, dass die für Verschmelzungsfälle vorgesehene formelhafte Begrenzung von den zuständigen Finanzämtern im Wege der analogen Anwendung auch bei Auf- und Abspaltungen angewendet wird.

Für die Fortführung steuerlicher Vorzugsbehandlungen des aufnehmenden Unternehmens aus der Zeit vor der Verschmel-

zung ist die pauschalierte Ermittlung des betragsmäßigen Vorteils auf Basis des zu versteuernden Einkommens des aufnehmenden Unternehmens im Jahr vor der Verschmelzung vorgesehen. Dies kann zu unerwünschten Ergebnissen führen, wenn durch das aufnehmende Unternehmen ausgerechnet im Vorjahr keine Gewinne ausgewiesen werden konnten. Umgekehrt kann ein ausgesprochen positives Vorjahr allerdings auch den betragsmäßigen Vorteil für die verbleibenden Jahre in erfreulicher Weise festschreiben.

Für die Fortführung von steuerlichen Vorzugsbehandlungen des übertragenden Unternehmens wurden hingegen keine entsprechenden Regelungen getroffen. Das wirft die Frage auf, ob mit der Wahl der Verschmelzungsrichtung auch die Wahl getroffen wird, welche steuerliche Vorzugsbehandlung nach der Verschmelzung in pauschalierter Form zu berücksichtigen ist und was mit der steuerlichen Vorzugsbehandlung des übertragenden Unternehmens geschieht. Für den Fall einer bereits skizzierten Aufspaltung eines Unternehmens auf zwei bestehende Unternehmen mit Untergang des aufgespaltenen Unternehmens sehen die Regelungen für die Spaltung keine pauschalierte Ermittlung des betragsmäßigen Vorteils einer steuerlichen Vorzugsbehandlung vor. Dementsprechend könnte in geeigneten Fällen alternativ zu einer Verschmelzung auch über eine Aufspaltung nachgedacht werden.

4. Zusammenfassende Würdigung

Nach eineinhalb Jahren Unsicherheit ist die Vorlage der chinesischen Umwandlungsteuerverordnung und die grundsätzliche Möglichkeit von steuerneutralen Umwandlungen zu begrüßen. Erwartungsgemäß sind die steuerlichen Auswirkungen von Umwandlungen, insbesondere bei konzerninternen Anteilsübertragungen, verschärft worden. Die Verschärfungen sind jedoch teilweise hinter den Regelungen früherer Entwürfe zurück geblieben.

Die neue Verordnung lässt, wenig überraschend, zahlreiche Fragen offen. Wichtige Definitionen wie z. B. für den angemessenen wirtschaftlichen Zweck, die fortzuführenden wesentlichen Geschäftsaktivitäten und die wesentlichen ursprünglichen Anteilseigner werden nicht gegeben. Einzelregelungen wie z. B. die Begrenzung zur Übernahme der steuerlichen Verlustvorträge oder steuerlicher Vorzugsbehandlungen im Rahmen einer Verschmelzung oder Spaltung sind unklar gefasst und lassen Raum für Interpretation der zuständigen chinesischen Finanzämter. Bestimmte Sachverhalte wie z. B. im Bereich der grenzüberschreitenden Umwandlungen sind nur unzureichend angesprochen. In der Anwendungspraxis ist hier insoweit ein intensiver Austausch zwischen dem Finanzamt und den Steuerpflichtigen bezüglich der Anwendungsvoraussetzungen und Rechtsfolgen zu erwarten.

12 Für Landesholdings sieht das chinesische Gesellschaftsrecht eine besondere Rechtsform vor, die sog. „Chinese Holding Company“ oder „CHC“. Für die Gründung einer solchen CHC werden bestimmte Anforderungen an die Größe des Investors und den Umfang der Investition gestellt.

Steuerliche Behandlung von deutschen Investitionen in Kasachstan

Von Thomas Kollruss, MBA und Indira Omurbekova, LL.M., beide Frankfurt a. M.*

Als einziger zentralasiatischer Staat gehört Kasachstan zu den sich schnell entwickelnden postsowjetischen Republiken. Das neuntgrößte Land der Welt ist stets bestrebt, günstige Rahmenbedingun-

gen für Investitionen ausländischer Unternehmen zu schaffen. Ausländische Investoren zeigen auch zunehmend Interesse am Aufbau von Geschäftsbeziehungen, in erster Linie wegen der großen Rohstoffvorkommen (Erdöl, Erdgas, Gold, Kupfer, etc.), dem stark wachsenden Bausektor und dem Absatzmarkt von fast 15 Mio. Konsumenten¹. Deutschland ist Kasachstans drittgrößter Außenhandelspartner. Über 400 Unternehmen mit deutscher Beteiligung sind in Kasachstan registriert (davon rund 170 kleine und mittlere Unternehmen), eine Repräsentanz vor Ort haben ca. 160 deutsche Firmen².

* Thomas Kollruss, MBA (Univ.), ist Lehrbeauftragter an der Hochschule für Öffentliche Verwaltung Bremen, Studiengang Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (ISWR) im Fach Internationales Ertragsteuerrecht. Indira Omurbekova, LL. M., ist in einer internationalen Rechtsanwaltskanzlei tätig.

1 <http://www.rhein-eckar.ihk24.de/produktmarken/international/Landinfo/Europa/Osteuropa/Kaz.jsp>.

AUFsätze

Zum 1. 1. 2009 ist in Kasachstan ein neues Steuergesetzbuch in Kraft getreten. Im Folgenden werden die aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen des Investitionsstandorts Kasachstan für deutsche Investoren dargestellt. Der Beitrag stellt die wesentlichen ertragsteuerlichen Auswirkungen der neuen kasachischen Steuergesetzgebung für deutsche Investoren dar.

Dabei wird auf die ertragsteuerliche Behandlung von Direktgeschäften und Direktinvestitionen deutscher Investoren in Kasachstan eingegangen. Abschließend wird die steuerliche Behandlung von Verlusten skizziert.

1. Direktgeschäft

1.1 Besteuerung der kasachischen Einkünfte an der Quelle

Einkünfte einer in Kasachstan nicht ansässigen juristischen Person (z. B. deutsche Kapitalgesellschaft), die in Kasachstan nicht über eine Betriebsstätte tätig ist, werden an der Quelle ohne Vornahme von Abzügen (Betriebsausgaben/Werbungskosten) besteuert. Es werden somit Bruttobeträge besteuert.

In Art. 192 des Steuergesetzbuches der Republik Kasachstan (im Folgenden: Steuergesetzbuch RK³) wird ein detaillierter Katalog der Einkünfte aufgeführt, die zu den kasachischen Quelleneinkünften eines Nichtansässigen gehören, also grundsätzlich dem Quellensteuerabzug unterliegen. Einschränkungen können sich durch die von Kasachstan abgeschlossenen DBA ergeben.

Die Höhe der jeweiligen Quellensteuersätze ist in Art. 194 Steuergesetzbuch RK aufgeführt. Je nach Einkunftsart betragen sie zwischen 5 % und 15 %.

So unterliegen aus Kasachstan stammende Lizenzgebühren grundsätzlich einem Quellensteuerabzug i. H. von 15 %⁴. Zinsen sind in Art. 194 Steuergesetzbuch RK zwar ausdrücklich nicht genannt, stattdessen ist von „Vergütungen“ die Rede, die ebenfalls an der Quelle i. H. von 15 % (Quellensteuerabzug) besteuert werden. Jedoch sind unter „Vergütungen“ auch Zinsen zu verstehen, da „Vergütungen“ gemäß Art. 12 P. 39 Steuergesetzbuch RK u. a. Auszahlungen umfassen, die mit einem Kredit zusammenhängen. Damit beträgt der Quellensteuersatz auf Zinsen, die an eine ausländische Gesellschaft gezahlt werden, 15 %.

1.2 Reduzierung der Quellensteuersätze durch das DBA-Kasachstan

Durch das DBA-Kasachstan können kasachische Quellensteuersätze reduziert werden. So wird die Quellensteuer auf Dividenden bei einer unmittelbaren Mindestbeteiligung von 25 % des Kapitals der kasachischen Gesellschaft von 15 % auf 5 % herabgesetzt⁵, Art. 10 Abs. 2 lit. a) DBA-Kasachstan.

Die Quellensteuer auf Zinsen wird nach Art. 11 Abs. 2 DBA-Kasachstan auf 10 % des Bruttobetrags der Zinsen reduziert. Ebenso wird der kasachische Quellensteuersatz in Höhe von 15 % für Lizenzgebühren⁶ durch Art. 12 Abs. 2 DBA-Kasachstan auf 10 % des Bruttobetrags der Lizenzgebühren herabgesetzt.

2. Deutsche Direktinvestitionen in Kasachstan

2.1 Tätigkeit über eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft

2.1.1 Besteuerung einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft in Kasachstan

Eine in Kasachstan gegründete Kapitalgesellschaft (Offene oder geschlossene Aktiengesellschaft, Genossenschaft mit beschränkter Haftung, Genossenschaft mit zusätzlicher Haftung) unterliegt gemäß Art. 147 P. 1 Steuergesetzbuch RK einer Körperschaftsteuer⁷ i. H. von 15 %. Allerdings gilt der Körperschaftsteuersatz von 15 % erst ab 2011. Im Jahr 2009 gilt dagegen noch ein Körperschaftsteuersatz von 20 % und im Jahr 2010 ein Körperschaftsteuersatz von 17,5 %⁸.

Dividenden, die von einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft an eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft (z. B. GmbH) ausgeschüttet werden, unterliegen in Kasachstan grundsätzlich einem Quellensteuerabzug i. H. von 15 % der Bruttodividende⁹. Durch das DBA-Kasachstan ergibt sich regelmäßig eine Absenkung der kasachischen Quellensteuer auf 5 % der Bruttodividende der kasachischen Tochterkapitalgesellschaft (Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) DBA Deutschland-Kasachstan).

Dividenden, die eine kasachische Kapitalgesellschaft an eine Mutterkapitalgesellschaft, die nicht in Kasachstan ansässig ist, ausschüttet, unterliegen nach kasachischem Steuerrecht keiner Besteuerung, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen¹⁰:

- Die Anteile oder Aktien an der kasachischen Kapitalgesellschaft werden länger als drei Jahre gehalten (zeitliche Haltevoraussetzung) und
- 50 % oder mehr als 50 % des Vermögens der kasachischen Kapitalgesellschaft besteht nicht aus Bodenschätzen.

2.1.2 Kasachische Tochterkapitalgesellschaft als Betriebsstätte einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft in Kasachstan?

Nach Art. 191 P. 9 Satz 1 Steuergesetzbuch RK wäre eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft einer ausländischen Mutterkapitalgesellschaft (z. B. deutsche GmbH) als deren Betriebsstätte in Kasachstan anzusehen, wenn zwischen der kasachischen Tochterkapitalgesellschaft und der deutschen Mutterkapitalgesellschaft Verhältnisse wie zu einem abhängigen Agenten bestehen¹¹. In anderen Fällen ist die kasachische Tochterkapitalgesellschaft nicht als Betriebsstätte der deutschen Mutterkapitalgesellschaft anzusehen.

Art. 191 P. 8 Steuergesetzbuch RK nennt die Voraussetzungen, unter denen eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft über die eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft tätig ist, als deren abhängiger Agent zu qualifizieren ist. Folgende Voraussetzungen müssen hierfür *kumulativ* vorliegen:

- Die kasachische Tochterkapitalgesellschaft ist nicht als unabhängiger Agent¹² anzusehen,
- die kasachische Tochterkapitalgesellschaft muss aufgrund der vertraglichen Verhältnisse berechtigt sein, Interessen der

2 <http://www.auswaertiges-amt.de/diplo/de/Laenderinformationen/Kasachstan/Bilateral.html>.

3 Auf Russisch lautet die Bezeichnung des Gesetzes vollständig „O nalogah i drugih obyazatelnyh platezh“ Nalogovji Kodeks Respubliki Kasachstan.

4 Art. 194 P. 6 Steuergesetzbuch RK.

5 Beachte: bei Vorliegen der im Art. 193 P. 5 Nr. 3 Steuergesetzbuch RK genannten Voraussetzungen werden Dividenden in Kasachstan nicht besteuert.

6 Dieser ist im Art. 194 P. 6 Steuergesetzbuch RK vorgesehen.

7 Bezeichnung auf Russisch „korporatiwnji podohodnji nalog“.

8 Vgl. Art. 4 Gesetz der RK v. 10. 12. 2008 Nr. 100-IV über die Inkraftsetzung des Steuergesetzbuches RK, in dem zahlreiche zeitliche Verschiebungen der Geltung des neuen Steuergesetzbuches RK vorgesehen sind.

9 Art. 194 P. 6 Steuergesetzbuch RK.

10 Art. 193 P. 5 Nr. 3 Steuergesetzbuch RK.

11 Dabei wird auf den Art. 191 Nr. 9 Steuergesetzbuch RK verwiesen, in dem geregelt ist, wer als abhängiger Agent zu behandeln ist.

12 Wer als unabhängiger Agent zu betrachten ist, ist in Art. 191 P. 8 Steuergesetzbuch RK geregelt.

AUFSÄTZE

deutschen Mutterkapitalgesellschaft in Kasachstan zu vertreten, in ihrem Namen zu handeln und Verträge abzuschließen, die Tätigkeit der kasachischen Tochterkapitalgesellschaft, sofern es sich bei dieser um einen abhängigen Agenten der deutschen Mutterkapitalgesellschaft handelt, darf nicht auf Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten¹³ beschränkt sein.

Eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft darf also nicht als abhängiger Agent einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft fungieren. Dies würde zur Annahme einer Betriebsstätte der deutschen Mutterkapitalgesellschaft in Kasachstan führen.

Handelt die kasachische Tochterkapitalgesellschaft jedoch als unabhängiger Agent der deutschen Mutterkapitalgesellschaft, führt dies nicht zur Begründung einer steuerlichen Betriebsstätte der deutschen Mutterkapitalgesellschaft in Kasachstan. Gemäß Art. 191 Nr. 7 Steuergesetzbuch RK begründet eine ausländische Mutterkapitalgesellschaft keine Betriebsstätte in Kasachstan, wenn sie ihre Geschäftstätigkeit über einen unabhängigen Agenten (Broker oder einen sonstigen unabhängigen Vermittler) ausübt, der nach einem Auftrag, einer Kommission oder einem ähnlichen Vertrag tätig wird.

Ein unabhängiger Agent liegt dann vor, wenn folgende Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sind:

- Der Agent ist nicht berechtigt Verträge im Namen der ausländischen Mutterkapitalgesellschaft abzuschließen,
- er handelt im Rahmen seiner üblichen Haupttätigkeit und ist sowohl rechtlich als
- auch wirtschaftlich von der ausländischen Mutterkapitalgesellschaft unabhängig,
- er trägt ein Unternehmensrisiko, da er selbständig ist.

Nun ist zu prüfen, ob eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft als unabhängiger Agent nach Art. 191 Nr. 7 Steuergesetzbuch RK einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft anzusehen ist. Eine Tochtergesellschaft ist zwar rechtlich eigenständig, hat also eigene Rechtspersönlichkeit, bei Beteiligung einer ausländischen Mutterkapitalgesellschaft am Grund- oder Stammkapital der kasachischen Tochtergesellschaft zu 50 % oder mehr Prozent besteht nach kasachischem Recht ein beherrschender Einfluss auf die kasachische Tochtergesellschaft. Dieser Einfluss ermöglicht der ausländischen Mutterkapitalgesellschaft sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich die Handlungen der Tochtergesellschaft zu bestimmen. Somit würde bei einer Beteiligung einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft zu 50 % oder mehr Prozent immer eine rechtliche und wirtschaftliche Abhängigkeit der kasachischen Tochterkapitalgesellschaft von der deutschen Mutterkapitalgesellschaft bestehen. Folglich würde eine solche kasachische Tochterkapitalgesellschaft nach Art. 191 P. 7 Nr. 2) als abhängiger Agent der deutschen Mutterkapitalgesellschaft zu qualifizieren sein. Dies würde letztlich zur Annahme einer steuerlichen Betriebsstätte der deutschen Mutterkapitalgesellschaft in Kasachstan führen.

Jedoch steht diese Regelung des Art. 191 P. 9 Satz 1 Steuergesetzbuch RK im Gegensatz zu den Bestimmungen des DBA-Kasachstan. Art. 2 P. 5 Steuergesetzbuch RK sieht einen Anwendungsvorrang der Regelungen internationaler Verträge (z. B. DBA) vor dem Steuergesetzbuch RK vor, wenn die Verträge von der Republik Kasachstan ratifiziert wurden. Dies ist hinsichtlich des DBA-Kasachstan der Fall. Demzufolge gehen die Regelungen des DBA vor.

Gemäß Art. 5 Abs. 7 DBA-Kasachstan wird allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft (hier eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft) eine Gesellschaft beherrscht

(hier die kasachische Tochterkapitalgesellschaft), die im anderen Vertragsstaat (Kasachstan) ansässig ist oder dort ihre Tätigkeit ausübt, keine Betriebsstätte der Gesellschaft begründet. Demnach ist gemäß Art. 5 Abs. 7 DBA-Kasachstan eine kasachische Tochtergesellschaft eines deutschen Unternehmens nicht als dessen Betriebsstätte in Kasachstan anzusehen.

Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass eine beherrschende Beteiligung einer deutschen Mutterkapitalgesellschaft an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft keine steuerliche Betriebsstätte der deutschen Mutterkapitalgesellschaft in Kasachstan auslöst (Art. 5 Abs. 7 DBA-Kasachstan).

2.1.3 Steuerbelastung bei Tätigkeit durch eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft

Eine deutsche GmbH hat eine kasachische Tochtergesellschaft, die in 2009-2011 jeweils einen Gewinn vor kasachischer Ertragsteuer i. H. von 100 000 GE erzielt. Die Gesamtsteuerbelastung (Ebene der kasachischen Tochterkapitalgesellschaft und Ebene der deutschen Mutterkapitalgesellschaft) stellt sich wie folgt dar:

Gesamtsteuerbelastung bei Tätigkeit über eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft

	2009	2010	2011
Kasachische Tochterkapitalgesellschaft (kasachische Steuern)			
Gewinn vor Steuern	100 000	100 000	100 000
- Körperschaftsteuer Kasachstan	(20 %)	(17,5 %)	(15 %)
1	- 20 000	- 17 500	- 15 000
Gewinn nach Steuern	80 000	82 500	85 000
<i>Ausschüttung 100 % des Gewinns nach Steuern</i>			
Deutsche Mutterkapitalgesellschaft			
Kasachische Quellensteuer			
5 % nach DBA	4 000	4 125	4 250
2	(5 % v. 80 000)	(5 % v. 82 500)	(5 % v. 85 000)
Steuerpflicht der Dividende vor kasachischer Quellensteuer 5 % - pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b Abs. 1, 5 KStG i. V. m. §§ 7 Satz 1, 8 Nr. 5, 9 Nr. 7 GewStG)	4 000 (5 % v. 80 000)	4 125 (5 % v. 82 500)	4 250 (5 % v. 85 000)
GewSt/KSt/SolZ auf pauschal Betriebsausgaben, hGewSt = 400 %	1 193	1 230	1 268
kombinierter Ertragsteuersatz = 29,83 %	29,83 % v. 4 000	29,83 % v. 4 125	29,83 % v. 4 250
3			
Ertragsteuerbelastung bei deutscher Mutterkapitalgesellschaft (2 + 3)	5 193	5 355	5 518
Gesamtsteuerbelastung (1 + 2 + 3)	25 193	22 855	20 518
Gesamtsteuerbelastung in % bezogen auf den Gewinn vor Steuern der kasachischen Tochterkapitalgesellschaft	25,19 %	22,86 %	20,52 %

2.2 Tätigkeit über eine kasachische Betriebsstätte

2.2.1 Betriebsstättendefinition nach kasachischem Steuerrecht

Eine Betriebsstätte einer in Kasachstan nicht ansässigen Person (Steuerausländer) ist nach kasachischem Steuerrecht ein ständiger Ort der Tätigkeit in Kasachstan¹⁴.

Was unter eine Betriebsstätte fällt, wird in Art. 191 Steuergesetzbuch RK geregelt. Der Artikel stimmt nicht in allen Berei-

¹³ Diese werden in Art. 191 P. 6 Steuergesetzbuch RK näher definiert.

¹⁴ Art. 191 P. 1 Steuergesetzbuch RK.

AUFsätze

chen mit dem abkommensrechtlichen Begriff einer Betriebsstätte überein¹⁵.

So begründet z. B. die Tätigkeit einer ausländischen Gesellschaft in Kasachstan über Angestellte eine Betriebsstätte, wenn diese innerhalb von 12 Monaten länger als 6 Monate in Kasachstan für die Gesellschaft tätig sind¹⁶. Ausstellungen einer ausländischen Gesellschaft in Kasachstan, auf denen Waren verkauft werden, begründen eine Betriebsstätte, wenn diese länger als 10 Tage dauern. Eine Bauausführung oder Montage in Kasachstan begründet eine Betriebsstätte unabhängig von deren Dauer¹⁷. Ausübung von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten begründen eine Betriebsstätte, wenn sie länger als drei Jahre dauern¹⁸. Dagegen können Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten im Interesse Dritter – unabhängig von der zeitlichen Dauer – nach kasachischem Steuerrecht eine Betriebsstätte in Kasachstan begründen¹⁹.

Durch eine Überlassung von ausländischem Personal (Personalüberlassung/Arbeitnehmerüberlassung) begründet eine ausländische Gesellschaft keine Betriebsstätte in Kasachstan, wenn *kumulativ* folgende Voraussetzungen erfüllt sind²⁰:

- Das Personal ist ausschließlich im Namen und im Interesse einer juristischen Person tätig, der es zur Verfügung gestellt wurde,
- eine in Kasachstan nicht ansässige Person, die das Personal gestellt hat, haftet nicht für Ergebnisse des Personals, die durch Tätigkeit dieses Personals in Kasachstan ausgeführt wurden und
- Einkünfte aus der Arbeitnehmerüberlassung werden unter Berücksichtigung der Zeit ermittelt, die das Personal im Namen und im Interesse der juristischen Person zur Erfüllung seiner Pflichten benötigt, und dürfen nicht 10 % der Gesamtausgaben des Nichtansässigen überschreiten, die er für die Personalstellung/Überlassung des Personals getätigt hat.

Die weite Betriebsstättendefinition nach kasachischem Steuerrecht wird jedoch weitgehend durch die maßgebliche engere abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition nach Art. 5 DBA-Kasachstan eingeschränkt.

2.2.2 Besteuerung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit einer kasachischen Betriebsstätte

2.2.2.1 Umfang der Betriebsstätteneinkünfte aus einer kasachischen Betriebsstätte

Eine deutsche Kapitalgesellschaft, die über eine Betriebsstätte in Kasachstan tätig wird, unterliegt mit ihren Einkünften aus der kasachischen Betriebsstätte in Kasachstan der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Zu den kasachischen Betriebsstätteneinkünften einer deutschen Kapitalgesellschaft gehören alle Einkünfte, die durch die Tätigkeit der kasachischen Betriebsstätte aus Quellen innerhalb und außerhalb Kasachstans erwirtschaftet wurden²¹.

Demzufolge setzt sich das zu versteuernde Jahreseinkommen (sovokupnji = Gesamteinkommen) einer deutschen Kapitalgesellschaft aus einer kasachischen Betriebsstätte aus folgenden Einkünften zusammen²²:

1. Den in Art. 192 P. 1 Steuergesetzbuch RK²³ genannten Einkünften aus Quellen innerhalb Kasachstans,

2. Den in Art. 85 P. 1 Steuergesetzbuch RK genannten Einkünften, die von Art. 192 P. 1 Steuergesetzbuch RK nicht genannt werden,
3. Den Einkünften, die eine kasachische Betriebsstätte aus Quellen außerhalb Kasachstans erzielt (z. B. Zinserträge).

2.2.2.2 Besteuerungssystematik der Betriebsstätteneinkünfte einer deutschen Kapitalgesellschaft in Kasachstan

Eine deutsche Kapitalgesellschaft, die Einkünfte aus einer kasachischen Betriebsstätte erzielt, muss im Rahmen ihrer beschränkten kasachischen Körperschaftsteuerpflicht die Körperschaftsteuer auf diese Betriebsstätteneinkünfte nach den Regeln berechnen und entrichten, die für eine in Kasachstan ansässige Kapitalgesellschaft maßgeblich sind (KSt₂₀₀₉ = 20 %)²⁴.

Die Betriebsstättenbesteuerung einer deutschen Kapitalgesellschaft in Kasachstan setzt sich aus den beiden folgenden Stufen zusammen (Art. 82 i. V. m. Art. 147 P. 5 Steuergesetzbuch RK):

1. Besteuerung des zu versteuernden Einkommens der deutschen Kapitalgesellschaft aus der kasachischen Betriebsstätte mit Körperschaftsteuer (KSt₂₀₀₉ = 20 %),
2. Erhebung einer Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) auf die sog. Reineinkünfte aus der kasachischen Betriebsstätte i. H. von 15 % (Art. 147 P. 5 Steuergesetzbuch RK).

Das zu versteuernde Einkommen einer deutschen Kapitalgesellschaft aus ihrer kasachischen Betriebsstätte ergibt sich aus den steuerpflichtigen kasachischen Betriebsstätteneinkünften abzüglich der abzugsfähigen Aufwendungen wie Lohnaufwendungen, Steuern, die nach Art. 114 Steuergesetzbuch RK abzugsfähig sind, Mietaufwendungen, Leasingraten, Spenden bis zu 3 % des zu versteuernden Einkommens, Zinsaufwendungen in bestimmten Grenzen, Abschreibungen und abzüglich eines etwaigen Verlustvortrags²⁵. Das zu versteuernde Einkommen aus der kasachischen Betriebsstätte unterliegt dann dem jeweils maßgeblichen Körperschaftsteuersatz (KSt₂₀₀₉ = 20 %).

Zusätzlich zur Besteuerung der steuerpflichtigen Betriebsstätteneinkünfte mit kasachischer Körperschaftsteuer im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der deutschen Kapitalgesellschaft erhebt Kasachstan noch eine Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) auf die sog. Reineinkünfte aus der kasachischen Betriebsstätte (Art. 147 P. 5 i. V. m. Art. 199 Steuergesetzbuch RK).

Diese Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) auf den Gewinn einer kasachischen Betriebsstätte wird unabhängig davon erhoben, ob der Betriebsstättengewinn entnommen wird oder nicht.

Die Bemessungsgrundlage der kasachischen Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) – also die Reineinkünfte aus der kasachischen Betriebsstätte – ermittelt sich wie folgt:

Summe der steuerpflichtigen Betriebsstätteneinkünfte im maßgeblichen Wirtschaftsjahr
- abzugsfähige Aufwendungen
= zu versteuerndes Einkommen vor Verlustvortrag
- Verlustvortrag
= BMG zu versteuerndes Einkommen (BMG für Körperschaftsteuer)
- Körperschaftsteuer
= Reineinkünfte - (BMG für Betriebsstätten-Quellensteuer i. H. von 15 %)

15 Vgl. Art. 5 DBA-Kasachstan.

16 Art. 191 P. 2 Satz 1 Steuergesetzbuch RK.

17 Art. 191 P. 4 Steuergesetzbuch RK.

18 Art. 191 P. 6 Satz 1 Steuergesetzbuch RK.

19 Art. 191 P. 6 Satz 1 Steuergesetzbuch RK.

20 Art. 191 P. 10 Steuergesetzbuch RK.

21 Art. 188 P. 2 Steuergesetzbuch RK.

22 Art. 84 P. 1 Satz 2 i. V. m. Art. 198 P. 2 Steuergesetzbuch RK.

23 In Art. 192 P. 1 Steuergesetzbuch RK ist ein umfangreicher und detaillierter Katalog der Einkünfte aufgeführt, die ein Nichtansässiger aus den Quellen in Kasachstan hat.

24 Vgl. Art. 198 P. 1 Steuergesetzbuch RK.

25 Nur Verluste, die nach Art. 137 Steuergesetzbuch RK übertragbar sind.

AUFsätze

Im Ergebnis stellen die Reineinkünfte aus der kasachischen Betriebsstätte als Bemessungsgrundlage der Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) den steuerpflichtigen Betriebsstättengewinn nach kasachischer Körperschaftsteuer dar, also den Betriebsstättengewinn nach kasachischer Körperschaftsteuer. Diese größte stellt nichts anderes als den ausschüttbaren Gewinn dar, würde es sich bei der kasachischen Betriebsstätte um eine kasachische Tochterkapitalgesellschaft handeln. Durch die Betriebsstätten-Quellensteuer soll „Rechtsformneutralität“ bezüglich der Besteuerung der Gewinnrepatriierung erreicht werden. Ohne diese Regelung würden Gewinnausschüttungen aus einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft der kasachischen Quellensteuer unterliegen, während auf Entnahmen aus einer kasachischen Betriebsstätte eine vergleichbare Steuerbelastung nicht anfallen würde. Durch die Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) werden auch Umgehungsgestaltungen zur Vermeidung der kasachischen Quellensteuer bei Beteiligung an kasachischen Tochterkapitalgesellschaften via Zwischenschaltung kasachischer Betriebsstätten vermieden.

Die kasachische Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) wird jedoch der Höhe nach durch das DBA-Kasachstan begrenzt. So sieht Art. 10 Abs. 7 DBA-Kasachstan vor, dass die Betriebsstätten-Quellensteuer maximal 5 % der Bemessungsgrundlage betragen darf. Gemäß Art. 10 Abs. 7 Satz 2 DBA-Kasachstan ist weiterhin eine reduzierte Bemessungsgrundlage für die abkommensrechtlich zulässige Betriebsstätten-Quellensteuer maßgeblich, die wie folgt definiert ist:

Reineinkünfte aus der kasachischen Betriebsstätte
(= zu versteuerndes Einkommen abzüglich kasachische Körperschaftsteuer)
- Abschlag i. H. von 50 % (Art. 10 Abs. 7 Satz 2 DBA-Kasachstan)

BMG Betriebsstätten-Quellensteuer

In Deutschland werden kasachische Betriebsstätteneinkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Art. 7 Abs. 1 DBA-Kasachstan unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freigestellt. Bei einer deutschen Kapitalgesellschaft als Stammhaus kommt der positive und negative Progressionsvorbehalt aufgrund des linearen Körperschaftsteuertarifs im Ergebnis nicht zur Anwendung.

Gesamtsteuerbelastung einer kasachischen Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft:

Eine GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Frankfurt a. M. unterhält eine Betriebsstätte (Produktion) in Almaty (Kasachstan). Im Jahr 2009 erzielt die kasachische Betriebsstätte nach Abzug von Lohnaufwendungen und Abschreibungen einen steuerpflichtigen Gewinn i. H. von 100 000 GE.

zu versteuerndes Einkommen aus kasachischen Betriebsstätte		100 000
- kasachische KSt ₂₀₀₉ = 20 %	1	20 000
Reineinkünfte (BMG für Betriebsstätten-Quellensteuer)		80 000
- Abschlag i. H. von 50 % (Art. 10 Abs. 7 Satz 2 DBA-Kasachstan)		40 000
BMG Betriebsstätten-Quellensteuer nach DBA Betriebsstätten-Quellensteuer nach DBA 5 % (Art. 10 Abs. 7 Satz 1 DBA-Kasachstan) in Kasachstan	2	2 000
DBA-Freistellung Betriebsstättengewinn bei deutscher GmbH (kein § 8b Abs. 5 KStG)	3	0
Gesamtsteuerbelastung kasachische Betriebsstätte 1 + 2 + 3		22 000
Gesamtsteuerbelastung in %		22,00 %

2.2.2.3 Steuerlicher Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen einer kasachischen Kapitalgesellschaft und einer kasachischen Betriebsstätte

Für eine deutsche Kapitalgesellschaft stellt sich die Frage, ob sie ihre Direktinvestition in Kasachstan in Form einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft oder als Betriebsstätte strukturieren soll.

Bei dieser Entscheidung ist auch die kasachische Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) zu berücksichtigen. Bei Beteiligung an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft fällt Quellensteuer nur bei tatsächlicher Gewinnausschüttung an, während bei einer kasachischen Betriebsstätte die Betriebsstätten-Quellensteuer unabhängig davon anfällt, ob der Betriebsstättengewinn entnommen wird oder nicht.

Dies offenbaren auch die beiden Rechenbeispiele (Punkt 2.1.3 und Punkt 2.2.2.2) für den Veranlagungszeitraum 2009. Hinsichtlich dieser Rechenbeispiele wird zunächst zwischen den beiden Szenarien der vollständigen Gewinnrepatriierung bzw. der vollständigen Gewinnthesaurierung differenziert.

a) Vollständige Gewinnrepatriierung im Jahr 2009

Im Falle der vollständigen Ausschüttung des Gewinns bzw. Repatriierung des Gewinns aus der kasachischen Direktinvestition an die deutsche Kapitalgesellschaft ergibt sich ein steuerlicher Vorteil der kasachischen Betriebsstätte (Gesamtsteuerbelastung = 22,00 %), da hier die Belastung mit Quellensteuer bedingt durch das DBA-Kasachstan (Art. 10 Abs. 7) niedriger ausfällt als bei Beteiligung an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft (Art. 10 Abs. 2 DBA-Kasachstan). Zudem fällt bei einer kasachischen Betriebsstätte – im Gegensatz zur Beteiligung an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft – keine Belastung durch das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG an. Bei Beteiligung an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft resultiert bei vollständiger Gewinnrepatriierung im Jahr 2009 eine Gesamtsteuerbelastung i. H. von 25,19 %.

b) Vollständige Gewinnthesaurierung im Jahr 2009

Bei vollständiger Gewinnthesaurierung besteht ein steuerlicher Vorteil (positiver Zins- und Liquiditätseffekt) einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft gegenüber einer kasachischen Betriebsstätte, da bei Beteiligung an einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft kasachische Quellensteuer nur bei tatsächlicher Gewinnausschüttung anfällt. Im Thesaurierungsfall beträgt die Gesamtsteuerbelastung einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft im Jahr 2009 20 %. Bei einer kasachischen Betriebsstätte fällt die Betriebsstätten-Quellensteuer (branch profits tax) unabhängig von einer Gewinnentnahme durch das deutsche Stammhaus (Kapitalgesellschaft) an. Somit ergibt sich bei einer kasachischen Betriebsstätte eine Gesamtsteuerbelastung im Jahr 2009 i. H. von 22 %.

Die kritische Ausschüttungsquote (λ) bezogen auf den ausschüttungsfähigen Gewinn einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft, bei der für eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft eine gleich hohe laufende Gesamtsteuerbelastung (kasachische und deutsche Ertragsteuer) resultiert wie im Falle einer kasachischen Betriebsstätte, kann wie folgt formuliert werden:

$$\lambda = \frac{0,5}{1 + [KSt_D \cdot (1 + SolZ_D) + 0,035 \cdot h_{GewSt}]}$$

Bei einem deutschen Körperschaftsteuersatz i. H. von 15 %, Solidaritätszuschlag von 5,5 % und einem gewerbsteuerlichen Hebesatz von 400 % ergibt sich eine kritische Ausschüttungsquote von 38,51 % bezogen auf den ausschüttungsfähigen Gewinn einer kasachischen Tochterkapitalgesellschaft.

2.3 Tätigkeit über eine kasachische Personengesellschaft

Die Beteiligung an einer kasachischen Personengesellschaft führt grundsätzlich zu einer unbeschränkten persönlichen Haftung der Gesellschafter. Beteiligt sich jedoch eine juristische Person, kann die Haftung auf das Vermögen dieser juristischen Person beschränkt werden.

Was grenzüberschreitende Sondervergütungen – insbesondere Zinsen aus Gesellschafterdarlehen an eine Personengesellschaft – betrifft, sieht das DBA-Kasachstan eine abkommensrechtliche Regelung zu § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009 vor, die in Art. 7 Abs. 6 DBA-Kasachstan niedergelegt ist. Gemäß Art. 7 Abs. 6 Satz 2 DBA-Kasachstan findet diese Regelung auf Zinsen Anwendung, die eine deutsche Personengesellschaft an einen in Kasachstan ansässigen Gesellschafter für ein Gesellschafterdarlehen zahlt (Inbound-Fall). Gewährt hingegen ein deutscher Gesellschafter einer kasachischen Personengesellschaft ein Gesellschafterdarlehen, findet auf die Zinsen § 50d Abs. 10 i. V. m. Abs. 9 EStG Anwendung. Art. 7 Abs. 6 Satz 2 DBA-Kasachstan setzt voraus, dass die Sondervergütung nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem sich die Personengesellschaft befindet, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Personengesellschaft zugerechnet werden müssen.

3. Steuerliche Behandlung von Verlusten

Die steuerliche Behandlung von Verlusten wird in Kapitel 13 Steuergesetzbuch RK in drei Artikeln (Art. 136-138) geregelt.

Verluste sind der Überhang der abzugsfähigen Aufwendungen über die Gesamtjahreseinkünfte (negative Einkünfte). Verluste dürfen nicht zurück-, sondern innerhalb eines 10-Jahreszeitraumes nur vorgetragen werden²⁶.

Bei der Veräußerung von Wertpapieren entstandene Verluste sind mit Gewinnen aus Veräußerung anderer Wertpapiere auszugleichen (basket limitation). Ist ein intraperiodischer Verlustausgleich nicht möglich, so können die Verluste aus der Veräuße-

rung von Wertpapieren innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren vorgetragen und gegen Gewinne aus der Veräußerung anderer Wertpapiere verrechnet werden²⁷.

4. Zusammenfassung

Nicht nur im sportlichen Sektor hatte Kasachstan mit einem sehr interessanten Radrennstall (Astana) bei der Tour de France 2009 einiges zu bieten. Gleichwohl spiegelt dies auch die ökonomische Entwicklung des zentralasiatischen Staates wieder.

So weist Kasachstan auch in wirtschaftlicher Hinsicht für deutsche Investoren viele Vorteile auf. Kasachstan ist für deutsche Direktinvestitionen ein höchst interessanter Standort. Das Land im Zentrum Asiens besitzt eine sehr starke wirtschaftliche Dynamik. Das Steuerbelastungsniveau für Direktinvestitionen deutscher Kapitalgesellschaften mit Ertragsteuern ist gering und wird bis zum Jahr 2011 fortlaufend weiter abgesenkt.

Zudem bestehen in Kasachstan weitere steuerliche Anreize (Tax Incentives) für Investitionen in sog. Special-Economic-Zones (Astana, New City, Information Technology Park, Sea Port Aktau, Ontustyk). In solchen geförderten Investitionszonen wird die zu zahlende kasachische Körperschaftsteuer bis zu 100 % ermäßigt. Weiterhin existieren erhebliche Steuerermäßigungen für Unternehmen, die in Kasachstan hochwertige Produkte herstellen und für Firmen, die Investitionsverträge mit der kasachischen Regierung abschließen.

Die kasachische Steuergesetzgebung und -politik kann als sehr investorenfreundlich, klar und verlässlich bezeichnet werden. Insgesamt betrachtet, bietet Kasachstan außerordentlich gute steuerliche und ökonomische Rahmenbedingungen für deutsche Investoren.

Zusätzlich stellt Kasachstan einen sehr interessanten Absatzmarkt für deutsche Produkte sowie einen guten Produktionsstandort dar.

26 Vgl. Art. 137 Steuergesetzbuch RK.

27 Art. 137 P. 2 Steuergesetzbuch RK.

Keine Angst vor der Selbstanzeige – Nacherklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen bei Vermögensbindung in Stiftungen oder Trusts

Von Dr. Christoph Mutter und Stephan Schwarz, beide Frankfurt am Main*

Das am 1. 8. 2009 in Kraft getretene Gesetz zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken und der Steuerhinterziehung¹, der Entwurf zu Art. 26 OECD-MA und die in diesem Zusammenhang in der breiten Öffentlichkeit geführte Diskussion über den grenzüber-

schreitenden Austausch steuerlich relevanter Daten führten nicht nur bei einigen unserer Nachbarstaaten, sondern auch bei zahlreichen deutschen Steuerpflichtigen zu erheblicher Verunsicherung. Es ist zu erwarten, dass in den nächsten Monaten der Informationsaustausch auch zwischen Deutschland und seinen Nicht-EU-Nachbarländern deutlich zunehmen wird. Der steuerliche Berater sieht sich daher zunehmend mit Anfragen konfrontiert, die eine Legalisierung von bisher der deutschen Finanzverwaltung verschwiegenen Vermögenswerten betreffen. Mit zunehmenden Anfragen bei den deutschen steuerlichen Beratern steigt auch die Anzahl der Nachermittlungsanträge bei den involvierten, häufig in der Schweiz ansässigen Bankhäusern und Kreditinstituten. Diese sind gefordert, steuerlich verwertbare Ertragnisaufstellungen zu erarbeiten, die nicht selten bis in die zweite Hälfte der neunziger Jahre des letzten

* Dr. Christoph Mutter ist Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stephan Schwarz ist Rechtsanwalt und Diplom-Finanzwirt (FH), beide sind Geschäftsführer der Dr. Mutter Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Frankfurt am Main.

1 Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, BGBl I 2009, 2541-2628.