



## Gemeinsam aufbauen

Unzulässigkeit der Besteuerung von  
Überschüssen einer Repräsentanz aus der  
Finanzierung durch die im Ausland  
ansässige Stammgesellschaft

## Inhalt

<b>Einschätzung der Rechtslage bezüglich der Besteuerung von Überschüssen aus der Finanzierung von Repräsentanzen durch die Hauptgesellschaft mit Sitz im Ausland.....</b>	<b>3</b>
<b>1 Keine Steuerpflicht nach dem kasachischen Recht.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Repräsentanz keine Steuerzahlerin im Sinne des kasachischen Steuergesetzbuches.....</b>	<b>4</b>
1.1.1 Keine steuerliche Ansässigkeit einer Repräsentanz in Kasachstan .....	4
1.1.2 Ständige Betriebsstätte .....	5
1.1.3 Kein Besteuerungsrecht aus § 191 Abs.12 SteuerGB .....	5
<b>1.2 Fehlen von zu versteuernden Erlösen .....</b>	<b>6</b>
<b>2 Keine Steuerpflicht nach den Regelungen der DBA.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 Repräsentanz keine Steuerzahlerin nach DBA.....</b>	<b>7</b>
2.1.1 Keine ständige Betriebsstätte .....	7
2.1.2 Kompatibilität des § 191 Abs.12 SteuerGB mit dem DBA .....	8
2.1.3 Der Grundsatz der Gleichbehandlung.....	8
<b>2.2 Möglichkeit der Anwendung des § 217 SteuerGB.....</b>	<b>9</b>
<b>3 Fazit .....</b>	<b>9</b>

## Einschätzung der Rechtslage bezüglich der Besteuerung von Überschüssen aus der Finanzierung von Repräsentanzen durch die Hauptgesellschaft mit Sitz im Ausland

In folgendem Beitrag werden steuerliche Fragen der Finanzierung von Repräsentanzen durch die Hauptgesellschaft mit Sitz in Kasachstan erörtert.

Laut Definition in § 43 Abs.2 des kasachischen Zivilgesetzbuchs (nachfolgend „ZivilGB“ bezeichnet) wird unter dem Begriff „Repräsentanz“ eine außerhalb des Sitzes einer juristischen Person gelegene unselbstständige Niederlassung dieser juristischen Person verstanden, die die Interessen der juristischen Person vertritt.

Mangels der Eigenschaft einer selbstständigen juristischen Person ist eine Repräsentanz grundsätzlich nicht in der Lage, einer selbstständigen unternehmerischen Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht nachzugehen und erzielt demnach auch keine Gewinne. Sie wird vielmehr in den meisten Fällen dazu gegründet Hilfstätigkeiten nachzugehen und wird deshalb dazu von der Hauptgesellschaft unterhalten. Zur Finanzierung dieser Tätigkeit erhält eine Repräsentanz Gelder von der Hauptgesellschaft.

Die kasachischen Steuerbehörden vertreten seit Jahren die Auffassung, dass die zum Ende des Besteuerungszeitraumes nicht aufgebrauchten Finanzierungsmittel in Kasachstan zu versteuern seien. Das Komitee für Staatseinnahmen des kasachischen Finanzministeriums hat eine entsprechende Erläuterung veröffentlicht, wonach die von der Hauptgesellschaft zugunsten der Repräsentanz bereitgestellten Finanzmittel als Erlöse für Zwecke der Körperschaftsbesteuerung anzusehen seien<sup>1</sup>. Dabei werden Aufwendungen für den Unterhalt der Repräsentanz für den steuerlichen Abzug zugelassen. Die am Ende des Besteuerungszeitraumes (Kalenderjahr) nicht aufgebrauchten Gelder seien als Gewinn der Repräsentanz zu versteuern.

Diese Auffassung des kasachischen Finanzministeriums begegnet aufgrund geltender Normen der Doppelbesteuerungsabkommen, des kasachischen Steuer- und Zivilgesetzbuchs sowie des kasachischen Gesetzes über das Buchhaltungswesen und Jahresabschlüsse tiefgreifenden Bedenken.

### **Im Einzelnen:**

---

<sup>1</sup>Brief des KSE vom 28.04.2015 -05-3- -705- -8129 « Über die Besteuerung von Summen der Finanzierung von Repräsentanzen durch ausländische Investoren».

# 1 KEINE STEUERPFLICHT NACH DEM KASACHISCHEN RECHT

Nachfolgend werden die Voraussetzungen für die Entstehung eines Besteuerungsrechts nach dem kasachischen Recht betrachtet. Die Entstehung eines Besteuerungsrechts setzt u.a. voraus, dass eine Repräsentanz als ein sog. Resident und demzufolge dem Grunde nach als eine Steuerzahlerin anzusehen ist. Sie muss schließlich aufgrund wirtschaftlicher Betätigung in Kasachstan besteuerbare Erlöse erzielen, die nur dann zu einem Besteuerungsrecht in Kasachstan führen können.

Nach unserer Auffassung kann eine Repräsentanz nicht als sog. Resident im Sinne des kasachischen Recht behandelt werden und ist demnach keine Steuerzahlerin.

## 1.1 Repräsentanz keine Steuerzahlerin im Sinne des kasachischen Steuergesetzbuches

Nach Auffassung der Autoren kann eine Repräsentanz nicht als sog. Resident behandelt werden und ist demnach weder verpflichtet, die Körperschaftssteuer noch die Reingewinnsteuer abzuführen.

Gemäß § 81 Abs.1 des kasachischen Steuergesetzbuchs (nachfolgend „SteuerGB“ bezeichnet) werden als Körperschaftssteuerzahler in Kasachstan ansässige juristische Personen (sog. Residenten), ausländische juristische Personen, die in Kasachstan eine Tätigkeit durch eine in Kasachstan gelegene Betriebsstätte betreiben oder Erlöse in Kasachstan erzielen, angesehen. Filialen und Repräsentanzen sind in der o.g. Norm nicht explizit erwähnt.

Die Autoren schließen sich der Auffassung des Steuerzahlerverbandes<sup>2</sup> (nachfolgend als SZV bezeichnet) an, wonach bereits dieser rechtliche Umstand dazu führen muss, dass die nicht aufgebrauchten Überschüsse gemäß § 81 Abs.1 des SteuerGB nicht besteuert werden dürfen.

Es mangelt folglich bereits an einer Rechtsgrundlage für die Ausübung des Besteuerungsrechts.

### 1.1.1 Keine steuerliche Ansässigkeit einer Repräsentanz in Kasachstan

Gemäß § 189 Abs.5 sind in Kasachstan gegründete juristische Personen sowie gemäß Gesetzen ausländischer Staaten gegründete juristische Personen mit einem Hauptverwaltungssitz („effektiver Verwaltungsort“) in Kasachstan als in Kasachstan ansässige Personen, sog. Residenten; definiert. Nur im Falle der Ansässigkeit kann eine Steuerpflicht entstehen.

Als Hauptverwaltungssitz wird der tatsächliche Sitz, d.h. der Ort der Hauptverwaltung (Sitz der Geschäftsleitung oder analoger Organe) betrachtet, an dem grundlegende unternehmerische Entscheidungen bezüglich der Steuerung, Verwaltung sowie Kontrolle des Unternehmens getroffen und realisiert werden.

Für einen Leiter der Repräsentanz kann und wird in der Regel eine Vollmacht ausgestellt, welche seine Handlungsbefugnisse auf Tätigkeiten der vorbereitenden Art sowie Hilfstätigkeiten nach §

---

<sup>2</sup> Das Schreiben von SZV vom 12.04.15. 728-04/15 «Über die Besteuerung der Summen der Finanzierung von Repräsentanzen durch die ausländischen Investoren».

191 Abs.4 SteuerGB oder Art.5 Abs.4 des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (nachfolgend „DBA“ bezeichnet) einschränkt.

Infolgedessen hat der Leiter einer Repräsentanz keine Entscheidungsvollmacht über unternehmerische Tätigkeiten, d.h. Gewinnerzielungsabsichten, der Repräsentanz. Folglich werden die Entscheidungen über unternehmerische Tätigkeiten von der Geschäftsleitung, deren Hauptverwaltungssitz sich nicht in Kasachstan sondern im Ausland befindet, getroffen. Deshalb kann die Repräsentanz nicht als eine in Kasachstan ansässige Person gesehen werden. Dies ist allerdings eine Voraussetzung für die Ausübung eines Besteuerungsrechts in Kasachstan.

## 1.1.2 Ständige Betriebsstätte

Die Entstehung eines Besteuerungsrechts setzt ferner voraus, dass ein Unternehmen durch seine feste Geschäftseinrichtung in Kasachstan einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

Allerdings ist in § 191 Abs.4 SteuerGB vorgesehen, dass der Betrieb einer Repräsentanz in Kasachstan durch einen Nichtresidenten in Form von Tätigkeiten der vorbereitenden Art sowie Hilfstätigkeiten, die sich von der Haupttätigkeit des Nichtresidenten unterscheiden, nicht zur Bildung einer ständigen Betriebsstätte in Kasachstan führt, solange Tätigkeiten solcher Art nicht länger als 3 Jahre betrieben werden.

Tätigkeiten der vorbereitenden Art sowie Hilfstätigkeiten dürfen dabei nur zugunsten des Nichtresidenten und nicht dritter Personen betrieben werden.

### **Tätigkeiten der vorbereitenden Art sowie Hilfstätigkeiten werden definiert als:**

- › Nutzung der Einrichtung ausschließlich zu Zwecken der Lagerung und/oder Ausstellung von Gütern und Waren des Unternehmers;
- › Aufrechterhaltung der Einrichtung ausschließlich zum Einkauf von Gütern oder Waren ohne deren Absatz;
- › Aufrechterhaltung der Einrichtung ausschließlich für Zwecke der Sammlung, Verarbeitung und/oder Verbreitung von Informationen, der Werbung oder Erforschung des Absatzmarktes von Gütern oder Waren sowie Arbeiten und Dienstleistungen des Nichtresidenten, wenn diese nicht seine Haupttätigkeiten darstellen.

Mithin kann eine Repräsentanz nicht als ständige Betriebsstätte angesehen werden, wenn sie o.g. Tätigkeiten nicht länger als 3 Jahre betreibt. Ein Besteuerungsrecht Kasachstans ist dann nicht gegeben.

## 1.1.3 Kein Besteuerungsrecht aus § 191 Abs.12 SteuerGB

Zur Begründung ihrer Auffassung zu der Besteuerung von Überschüssen einer Repräsentanz weisen die kasachischen Steuerbehörden oft auf die Regelungen des § 191 Abs.12 SteuerGB hin.

Diese Regelungen besagen, dass durch die Ausübung von Tätigkeiten, die nicht zur Bildung einer ständigen Betriebsstätte gemäß § 191 Abs.12 SteuerGB sowie den Regelungen des DBA führen, die Regelungen für ständige Betriebsstätten auf die Repräsentanz entsprechende Anwendung finden.

In diesem Zusammenhang hat die Repräsentanz einer ausländischen juristischen Person gemäß dem Schreiben des Komitees für Staatseinnahmen des Finanzministeriums (nachfolgend als „KSE“ bezeichnet) vom 28.04.2015 und der Antwort des Finanzministers<sup>3</sup> eine kasachische Steuererklärung nach Form 100.00 einzureichen, in der das Gesamtjahreseinkommen in Form von Finanzierungen der Repräsentanz durch die Hauptgesellschaft und die abzugsfähigen Kosten auszuweisen sind. Dabei seien die von der Hauptgesellschaft eingegangenen Finanzmittel nach Auffassung des KSE in der Zeile 100.00.04 „sonstige Erlöse“ der Körperschaftssteuerklärung zu berücksichtigen. Falls die Summe der Gesamtjahreserlöse die Summe der steuerlichen Abzüge übersteige, sei hierauf die Körperschaftssteuer (einschließlich Reingewinnsteuer) zu entrichten<sup>4</sup>.

In § 191 Abs.12 SteuerGB wird gleichzeitig auf § 217 SteuerGB verwiesen, nach dem die Repräsentanz berechtigt ist, die Bestimmungen des DBA in Bezug auf die Freistellung der Besteuerung anzuwenden. Weitere Ausführungen bezüglich des DBA werden in Teil des Beitrags ausgeführt.

Nach dieser Norm sind die Vorschriften des § 217 SteuerGB entsprechend anzuwenden

## 1.2 Fehlen von zu versteuernden Erlösen

Nach § 192 Abs.1 Nr.29 SteuerGB sind sonstige Erlöse eines Nichtresidenten, die infolge der Ausübung einer Tätigkeit in Kasachstan erzielt werden, zu besteuern. Hier werden explizit sonstige Erlöse von Einrichtungen, die gemäß § 191 Abs.4 sowie dem DBA keine ständige Betriebsstätte darstellen, genannt. Da der Begriff der Erlöse nicht im SteuerGB definiert ist, sei für Zwecke der Besteuerung der im Gesetz über das Buchhaltungswesen und Jahresabschlüsse sowie im IFRS vorgesehene Begriff der Erlöse entsprechend angewendet werden.

Die Regelungen nach § 192 Abs. 1 Nr.29 SteuerGB können dann keine Anwendung finden, wenn die Finanzierung der Repräsentanz durch die Hauptgesellschaft nicht der Definition der Erlöse, geregelt in § 13 Abs.2 des Gesetzes über das Buchhaltungswesen und Jahresabschlüsse, entspricht.

In § 13 Abs.2 des Gesetzes über das Buchhaltungswesen und Jahresabschlüsse sind Erlöse als Erhöhung von wirtschaftlichen Vorteilen innerhalb einer Abrechnungsperiode in Form von Zuflüssen oder Zunahmen von Aktiva sowie als Verminderungen von Verbindlichkeiten, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, und sich von einer Erhöhung durch Einlagen der im Eigenkapital beteiligten Personen unterscheiden, definiert.

Demnach stellt der Geldzufluss in Form von Finanzierungen durch die Hauptgesellschaft innerhalb derselben juristischen Person keine Erlöse dar, da Erhöhungen durch Einlagen von im Eigenkapital beteiligten Personen explizit ausgeschlossen werden.

Finanzierungen durch die Hauptgesellschaft stellen keine sonstigen Erlöse dar und können somit nicht unter Gesamtjahreserlösen in einer kasachischen Steuerklärung nach Form 100.00 ausgewiesen werden. Selbiges gilt für Aufwendungen der Repräsentanz, wenn diese nicht im Zusammenhang der Erzielung von Erlösen gemäß § 100 Abs.1 SteuerGB stehen.

---

<sup>3</sup> Antwort des Finanzministers vom 11.März 2015 auf die Frage vom 24.Februar 2015 294912 (e.gov.kz).

<sup>4</sup> Siehe Antwort des Vorsitzenden des KSE Herrn Ergozhin D.E. auf die Anfrage 295505/1 21.04.15, Link: <http://blogs.e.gov.kz/ru/blogs/kgd/questions/296469>.

## 2 KEINE STEUERPFlicht NACH DEN REGELUNGEN DER DBA

Nachfolgend werden die Voraussetzungen für die Entstehung eines Besteuerungsrechts nach den OECD-Musterabkommen betrachtet. Hier sei darauf hingewiesen, dass in diesem Beitrag zur besseren Darstellung des Sachverhalts das DBA zwischen Kasachstan und Deutschland zugrunde gelegt worden ist, wobei sich die Regelungen in dem OECD-Musterabkommen von denen des DBA zwischen Kasachstan und anderen Staaten wenn überhaupt dann nur unwesentlich unterscheiden dürften. Die Entstehung eines Besteuerungsrechts setzt u.a. voraus, dass eine Repräsentanz unternehmerische Tätigkeiten durch eine ständige Betriebsstätte ausübt und dadurch auch auf einen Vertragsstaat zurechenbare Gewinne erzielt. Ebenso darf ein Nichtresident keine Besteuerung im Vertragsstaat erfahren, die nicht dem Grundsatz der Gleichbehandlung entspricht.

Nach unserer Auffassung übt eine Repräsentanz weder unternehmerische Tätigkeiten aus, noch stellt sie eine ständige Betriebsstätte dar. Auch werden keine Gewinne im Vertragsstaat erzielt. Außerdem würde sie im Falle einer Besteuerung eine Ungleichbehandlung erfahren, die dem Grundsatz der Gleichbehandlung widerspricht.

### 2.1 Repräsentanz keine Steuerzahlerin nach DBA

Nach Auffassung der Autoren kann eine Repräsentanz nicht als sog. Betriebsstätte behandelt werden und ist demnach weder verpflichtet, die Körperschaftsteuer noch die Reingewinnsteuer an den kasachischen Staatshaushalt abzuführen.

#### 2.1.1 Keine ständige Betriebsstätte

Nach Artikel 5 Abs.4 DBA gilt eine Repräsentanz, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind sowie eine Hilfstätigkeit darstellen, nicht als eine ständige Betriebsstätte.

Die Regelung des DBA ist nach Auffassung KSE unabhängig von der Ausführungsdauer von Tätigkeiten vorbereitender Art sowie Hilfstätigkeiten anwendbar<sup>5</sup>.

Da nach § 2 Abs.5 SteuerGB die Normen des DBA den Normen des § 194 Abs.4 SteuerGB vorgehen, sind die Regelungen des Art.5 Abs.4 DBA anzuwenden. Auch sind völkerrechtliche Verträge gemäß Art.4 Abs.3 der Verfassung der Republik Kasachstan unmittelbar anzuwenden, es die denn, es muss für ihre Anwendung ein Gesetz gemäß den Bestimmungen des Vertrags verabschiedet werden.

Das Unterhalten einer Repräsentanz ausschließlich zum Zweck der Ausübung von Tätigkeiten vorbereitender Art sowie Hilfstätigkeiten führt somit nicht zur Bildung einer ständigen Betriebsstätte. Eine andere Auffassung würde anderenfalls den Regelungen des DBA klar widersprechen.

---

<sup>5</sup> Schreiben des KSE vom 28.04.2015 -05-3- -705- -8129 « Über die Besteuerung von Summen der Finanzierung von Repräsentanzen durch ausländische Investoren».

## 2.1.2 Kompatibilität des § 191 Abs.12 SteuerGB mit dem DBA

Gemäß Art. 7 Abs.1 DBA können Gewinne eines Unternehmens in einem Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es die denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeiten in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Somit wird für die Besteuerung von Unternehmenserlösen in einem anderen Vertragsstaat vorausgesetzt, dass das Unternehmen seine unternehmerische Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt.

Im Falle der Finanzierung der Repräsentanz durch die Hauptgesellschaft mit Sitz im Ausland fehlt das Merkmal der auf die Gewinnerzielung gerichteten unternehmerischen Tätigkeit.

So bedeutet gem. Art.5 Abs.1 DBA der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens<sup>6</sup> ganz oder teilweise ausgeübt wird. Insofern sind die Legaldefinitionen der "Repräsentanz" und der "ständigen Betriebsstätte" nicht identisch. Wie bereits erwähnt ist eine Repräsentanz nach Art.5 Abs.4 keine ständige Betriebsstätte<sup>7</sup>.

Die Regelungen nach § 191 Abs.12 SteuerGB sind somit nicht anwendbar, da die Normen des DBA den kasachischen Normen vorgehen.

Selbst unter der Annahme, dass die zur Finanzierung der Repräsentanz entrichteten Geldmittel als Erlöse der Repräsentanz zu deklarieren und demzufolge die Körperschaftssteuer zu entrichten wäre (was an sich gemäß Art.5 Abs.1 DBA rechtswidrig ist), so wäre eine Rückerstattung der von der Repräsentanz am Ende der Steuerperiode nicht aufgewendeten Finanzierungsmittel an die Hauptgesellschaft als ein steuerlicher Abzug der das Gesamtjahreseinkommen vermindert, anzusehen. Ein solcher Steuerabzug ist allerdings im SteuerGB nicht vorgesehen.

## 2.1.3 Der Grundsatz der Gleichbehandlung

Art.24 Abs.1 DBA sieht vor, dass Staatsangehörige eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtungen unterworfen werden dürfen, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit unterworfen sind oder unterworfen werden können.

§ 81 Abs.1 des SteuerGB sieht u.a. vor, dass in Kasachstan ansässige juristische Personen (Residenten) sowie ausländische juristische Personen, die einer Tätigkeit in Kasachstan durch die dort gelegene Betriebsstätte nachgehen, als Körperschaftssteuerzahler angesehen werden. Dabei ist das Abführen der Körperschaftssteuer von Repräsentanzen der ansässigen juristischen Personen nicht vorgesehen.

Die Körperschaftssteuererklärung (Form Nr.100) sieht ebenfalls keine Vorlage der Körperschaftssteuererklärung durch die Repräsentanzen der ansässigen juristischen Personen vor<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Im Russischen Text des DBA wird ausdrücklich die „unternehmerische“ Tätigkeit erwähnt.

<sup>7</sup> Siehe Teil II Nr.1.1 „Keine ständige Betriebsstätte“

<sup>8</sup> Anhang Nr. 1 und Nr. 2 zum Erlass des Finanzministers der Republik Kasachstan vom 25.12.14. Nr. 58.

Somit ergibt sich für eine im Ausland ansässige Hauptgesellschaft, die Steuerverpflichtungen im Ausland erfüllt, zusätzliche Verpflichtungen in Form von Errechnung und Bezahlung der Körperschaftsteuer auf die zur Finanzierung der Repräsentanz in Kasachstan entrichteten Geldmittel.

Diese Vorgehensweise der Steuerbehörden führt zu einer Doppelbesteuerung (zunächst im Ausland nach dem Ansässigkeitsprinzip und dazu noch am Ort des Sitzes der Repräsentanz (Kasachstan), welcher Finanzierungsmittel von der Hauptgesellschaft zur Verfügung gestellt werden) und im Vergleich zu ansässigen Unternehmen, deren Repräsentanzen keiner gesonderten Besteuerung unterliegen, zu einer Doppelbelastung, die einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung darstellt.

Somit stellt die von den kasachischen Steuerbehörden vertretene Auffassung bezüglich der Besteuerung der von der Hauptgesellschaft zugunsten der Repräsentanz geleisteten Finanzierungsmittel einen direkten Verstoß gegen die Bestimmungen des Art.24 Abs.1 DBA dar.

## 2.2 Möglichkeit der Anwendung des § 217 SteuerGB

Wie bereits erwähnt, wird von den Steuerbehörden nicht bestritten, dass die Repräsentanz gem. § 217 SteuerGB berechtigt ist, Bestimmungen des DBA in Bezug auf die Freistellung von der Besteuerung entsprechend anzuwenden.

Gemäß § 217 SteuerGB ist eine in Kasachstan nicht ansässige Person (der. sog. Nichtresident) berechtigt, eine Rückerstattung der Körperschaftsteuer zu verlangen, wenn sie Tätigkeiten in Kasachstan betreibt, die gemäß den Bestimmungen des DBA nicht zur Entstehung einer ständigen Betriebstätte führt. Diese Auffassung der Steuerbehörden dient als Beweis, dass keine Steuern auf Erlöse des Nichtresidenten gemäß den Bestimmungen des DBA dem Staatshaushalt abzuführen sind. In einem solchen Fall erscheint die Abgabe einer Steuererklärung sowie die Abführung der Körperschaftsteuer auf zur Finanzierung der Repräsentanz in Kasachstan entrichtete Geldmittel, die von Hauptgesellschaft mit Sitz im Ausland bereitgestellt werden, an den Staatshaushalt als unzweckmäßig und gesetzeswidrig.

Laut den Bestimmungen des DBA muss in einem solchen Fall den Staatshaushalt keine Körperschaftsteuer zugeführt werden, weil keine unternehmerischen Tätigkeiten in Kasachstan durchgeführt werden und somit auch keine Erlöse vorliegen können.

## 3 FAZIT

In Anbetracht des Dargelegten ist festzuhalten, dass die auf der Norm des § 191 Abs.12 SteuerGB begründete Auffassung der Steuerbehörden, wonach die von der Hauptgesellschaft mit Sitz im Ausland zur Finanzierung der Repräsentanz in Kasachstan entrichteten Geldmittel, als ein zu versteuerndes Einkommen der Repräsentanz anzusehen sind, einen Verstoß gegen die Bestimmungen des DBA darstellt.

Bis zum Zeitpunkt der Verfassung dieses Beitrags hat sich an dieser Auffassung der Steuerbehörden nichts geändert. Es wurde zusätzlich eine Anmeldepflicht von Steuerzahlern aus ausländischen Staaten, die Mittel aus internationalen und ausländischen Organisationen empfangenen,

eingeführt<sup>9</sup>. Da eine solche Anmeldepflicht nur Personen betrifft, die bestimmte Tätigkeiten betreiben (z.B. Rechtsbeistand, Erforschung der Öffentlichkeitsmeinung, Sammlung, Analyse und Verbreitung von Informationen – außer, wenn die Tätigkeiten zu geschäftlichen Zwecken betrieben werden), wird auf diese Frage in vorliegendem Beitrag nicht weiter eingegangen,

Im Falle der Einbeziehung der zur Finanzierung der Repräsentanz in Kasachstan entrichteten Geldmittel in das Gesamtjahreseinkommen der Repräsentanz durch die Steuerbehörden, empfehlen wir solche Entscheidungen gerichtlich zu bestreiten und darüber hinaus ein Verständigungsverfahren gem. Art. 25 DBA einleiten zu lassen.

Außerdem empfiehlt es sich, die von der Repräsentanz nicht aufgewendeten Mittel buchhalterisch als Vorschüsse zu erfassen um Risiken und strittige Situationen zu vermeiden. In diesem Fall wird die Rückerstattung von nicht aufgewendeten und buchhalterisch als Vorschüsse erfassten Mitteln der Repräsentanz keine steuerlichen Folgen nach sich ziehen.

Es bleibt im Ergebnis festzuhalten, dass die Rechtsauffassung der kasachischen Steuerbehörden de facto zu einer Doppelbesteuerung, jedenfalls in Bezug auf deutsche Unternehmen die in Kasachstan in Form einer Repräsentanz agieren, führt. Einer solchen rechtswidrigen Rechts- und Verwaltungspraxis muss durch zuständige kasachische Ministerien begegnet werden.

Es wird deshalb vorgeschlagen, dass die am 1. Januar 2009 außer Kraft gesetzten Verwaltungsrichtlinien<sup>10</sup> überarbeitet und um klare Anwendungsempfehlungen bzgl. der Unzulässigkeit der Besteuerung der Überschüsse aus der Finanzierung bei den Repräsentanzen ergänzt werden.

---

<sup>9</sup> Geregelt durch § § 14, 20, 77, 557, 627 und den Erlass des Finanzministers vom 19. Oktober 2016 Nr. 553.

<sup>10</sup> Geregelt durch den gemeinschaftlichen Beschluss 643 des Finanzministers der Republik Kasachstan vom 2. Dezember 1999 und Beschluss Nr. 1478 des Ministers der Staatseinnahmen der Republik Kasachstan vom 2. Dezember 1999.