Holthaus: Anwendung der Aktivitätsklauseln in den DBA Polen und Tschechoslowakei bei Betriebsstätteneinkünften deutscher Unternehmen | IStR 2003, 632

Anwendung der Aktivitätsklauseln in den DBA Polen und Tschechoslowakei bei Betriebsstätteneinkünften deutscher Unternehmen

Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Münster

In den letzten Jahren ist allgemein eine verstärkte Präsenz deutscher Unternehmen in Osteuropa zu verzeichnen. Auf Grund der geographischen Lage und der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erscheinen hierfür insbesondere Polen, Tschechien und die Slowakei attraktiv. Hinzu kommen steuerliche Vorteile. Polen gewährt besondere Steuervergünstigungen in Sonderwirtschaftszonen und die Möglichkeit der Inanspruchnahme von steuerbegünstigten Investitionsausgaben und -prämien, die von der Systematik mit der deutschen Fördergebietsabschreibung vergleichbar sind[1].

Die Tschechische Regierung unterstützt Investitionen insbesondere durch die Förderung von Venture Capital Investments[2].

Bei Investitionen in diesen Ländern durch Betriebsstätten oder Beteiligungen an Personengesellschaften mit Betriebsstätten im betreffenden Staat kommt der Prüfung der Aktivitätsklauseln der DBA besondere Bedeutung zu, da Deutschland nur bei Erfüllung der Voraussetzungen dieser Klausel die Freistellung von der deutschen Steuer für diese Einkünfte gewährt. Werden die Voraussetzungen für die Freistellung nicht durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen, sind die Einkünfte in Deutschland ebenfalls zu versteuern. Eine doppelte Besteuerung wird insoweit nur durch die Anrechnung der nachgewiesenen und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegenden ausländischen Steuer verhindert. Durch das hiermit geleistete Anheben der Steuerbelastung auf das deutsche Steuerniveau werden sämtliche von den anderen Staaten gewährte Vergünstigungen zugunsten des deutschen Fiskus faktisch aufgehoben.

Der folgende Beitrag soll einen Überblick über die konkreten Regelungen der Aktivitätsklauseln in den DBA Polen und Tschechoslowakei[3] und deren Anwendung in der Praxis geben.

1. Aktivitätsklauseln in deutschen DBA

55 der derzeit 76 deutschen DBA enthalten Aktivitätsklauseln, die für Betriebsstätteneinkünfte, für bewegliches und unbewegliches Vermögen dieser Betriebsstätten, Gewinne aus dessen Veräußerung, für Schachteldividenden und Schachtelbeteiligungen die Anrechnungsmethode vorsehen, wenn die Einnahmen (z. T. Einkünfte) nicht zu mindestens 90% (= ausschließlich oder fast ausschließlich) aus aktiven Tätigkeiten im ausländischen Staat stammen. Solche[4] Aktivitätsklauseln enthalten die DBA Australien, Israel, Kanada[5], Portugal, Malta, Schweiz und die meisten DBA mit osteuropäischen Staaten und Entwicklungsländern.

Die Formulierungen sind sehr unterschiedlich. Teilweise wird auf § 8 AStG verwiesen, teilweise werden eigene Abgrenzungskriterien aufgestellt.

Die Aktivitätsklauseln stehen entweder im Methodenartikel (Art. 23 MA) oder „versteckt" im Protokoll zu diesem Artikel.

Neben der konkreten Regelungen in den DBA wurde durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) im § 20 Abs. 2 AStG eine Regelung für Betriebsstätteneinkünfte geschaffen, wonach Deutschland abweichend vom DBA auch dann die Anrechnungsmethode anwendet, wenn die Einkünfte als Zwischeneinkünfte im Sinne von §§ 7-14 AStG steuerpflichtig wären, wenn es sich bei der Betriebsstätte um eine ausländische Gesellschaft handeln würde. Die Neuregelung ist anzuwenden für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2002 begonnen haben.

2. Aktivitätsklauseln in den DBA Polen[6] und Tschechoslowakei

Die Definition der aktiven Tätigkeit in den DBA Polen[7] und Tschechoslowakei[8] sind wörtlich identisch: „Herstellung oder

Verkauf von Gütern oder Waren, technische Dienstleistung oder Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte."

Wie bei den meisten Aktivitätsklauseln wird zudem verlangt, dass die Einnahmen „ausschließlich oder fast ausschließlich" aus den oben definierten Tätigkeiten stammen müssen, um unter die Freistellungsmethode zu fallen.

2.1 Ausschließlich oder fast ausschließlich

In beiden DBA wird keine fixe Prozentzahl zur Bestimmung des unschädlichen Anteils der „passiven" Einnahmen wie z. B. in den DBA Argentinien und Brasilien, die die Demarkationsgrenze auf 90% festlegen, genannt. Die Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs obliegt daher der Rechtsprechung und dem Schrifttum. Da dieser Begriff in vergleichbarem Zusammenhang auch im Auslandsinvestitionsgesetz[9] (AIG) vom 18. 8. 1969 und im § 8 AStG[10] verwandt wird, kann er analog als 90%-Grenze ausgelegt werden.

Zum Erfüllen der Voraussetzungen der Aktivitätsklausel müssen somit 90% der Einnahmen der ausländischen Betriebsstätte aus aktiven Tätigkeiten stammen.

Abzustellen ist auf die jeweiligen Bruttoeinnahmen. Zur Prüfung der Unschädlichkeitsgrenze ist es belanglos, in welchem Umfang den einzelnen Tätigkeiten Betriebsausgaben zuzuordnen sind[11].

Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung entsprechend der Auffassung von *Vogel*[12] tatsächlich einen - wenn auch geringen - Ermessensspielraum bei der Prüfung der Unschädlichkeitsgrenze in den DBA hat, wenn dort keine konkrete Prozentzahl genannt ist. M. E. ist der Ermessensspielraum durch die Rechtssprechung und Verwaltungspraxis auf Null reduziert, so dass die Grenze starr mit 90% in der Praxis anzuwenden ist.

2.2 Innerhalb ... ausgeübte Tätigkeit

Nach den Formulierungen in beiden Abkommen muss die Tätigkeit innerhalb des jeweiligen Staates ausgeübt worden sein, um als unschädlich eingestuft werden zu können.

Erzielt eine Betriebsstätte zwar unstreitig ausschließlich Einnahmen durch technische Dienstleistungen, werden diese jedoch zu mehr als 10% durch Wirtschaftstätigkeiten in einem oder mehreren anderen Staaten (z. B. Nachbarstaaten) erbracht, ist der Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt.

Die MS-Elektro-KG aus Münster unterhält eine Betriebsstätte in Polen. Von hier aus werden mit Personal der Betriebsstätte Telefon- und Computerverkabelungen bei Kunden in Polen und ausnahmsweise in Litauen verlegt. Im Jahr 01 entfallen 80% der Einnahmen auf Kunden aus Polen und 20% auf Kunden aus Litauen. In 02 entfallen 95% der Einnahmen auf polnische Kunden. In beiden Jahren wurde durch die Betriebsstätte ein Gewinn von 100 000 € erwirtschaftet.

In 01 sind die Einnahmen nicht ausschließlich oder fast ausschließlich innerhalb Polens erzielt worden, so dass die Voraussetzungen der Aktivitätsklausel nicht erfüllt werden. Der Gewinn der Betriebsstätte in Höhe von 100 000 € ist im Rahmen der Mitunternehmerschaft von jedem

Beteiligten anteilig zu versteuern. Die auf den jeweiligen Anteil entfallende nachgewiesene polnische Steuer ist im Rahmen des § 34c EStG anzurechnen.

In 02 sind die Voraussetzungen der Aktivitätsklausel erfüllt, da die Einnahmen zu mehr als 90% innerhalb Polens aus aktiven Tätigkeiten (technischen Dienstleistungen) erzielt wurden. Der Gewinn ist in Deutschland steuerfrei. Er unterliegt lediglich anteilig dem Progressionsvorbehalt bei der Einkommensteuerveranlagung des einzelnen Gesellschafters der KG.

2.3 Unschädliche Tätigkeiten

2.3.1 Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren

Als einer der Kerntatbestände aller Aktivitätsklauseln ist die Produktion und der Handel mit Gütern und Waren anzusehen. Zum Bereich der Herstellung ist zudem die Be- und Verarbeitung zu rechnen. Die reine Beförderung und Lagerung von Waren und Gütern stellt, wenn sie nicht als Nebenleistung der Produktion oder des Handels anzusehen ist, keine unschädliche Tätigkeit dar. Die Begriffe Waren oder Güter umfassen lediglich bewegliche körperliche Gegenstände. Hierzu gehören Grundstücke, Lizenzen und Rechte nicht[13]. Der Handel mit Rechten ist eine der klassischen schädlichen Tätigkeiten.

2.3.2 Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte

Der Begriff der Bank- und Versicherungsgeschäfte ist äußerst eng gefasst. Er bezieht sich lediglich auf die originären Tätigkeiten von Banken und Versicherungen. Nur Betriebsstätten, die konkrete Bank- oder Versicherungsgeschäfte am ausländischen Markt anbieten, erzielen insoweit aktive Einnahmen. Das bloße Halten von Beteiligungen bzw. Erzielen von Zins- oder Dividendeneinnahmen stellt grundsätzlich schädliche Einnahmen dar.

Zinseinnahmen können nur dann den unschädlichen Einnahmen zugeordnet werden, wenn sie in einem unmittelbaren funktionalen Zusammenhang mit diesen stehen (z. B. Zinsen auf Kaufpreisforderungen von Waren im Sinne der Tz. 2.3.1).

Erträge aus Beteiligungen sind auch dann als schädlich einzustufen, wenn die Beteiligung als Finanzreserve für die im Übrigen aktiven Betätigungen der Betriebsstätte gehalten wird[14].

2.3.3 Technische Dienstleistungen

Der Begriff technische Dienstleistung in den DBA Polen und Tschechoslowakei umfasst auch die im Gegensatz zu vielen anderen DBA nicht ausdrücklich erwähnten technischen Beratungen. Keine technischen Dienstleistungen stellen dagegen Beratungen in Wirtschafts-, Rechts- und Steuerfragen dar. Außerdem gehören die kaufmännischen Dienstleistungen (sofern es sich nicht um Warenhandel handelt) nicht zu den aktiven Tätigkeiten im Sinne der Aktivitätsklauseln mit Polen und der Tschechoslowakei. Dies ist vor dem Hintergrund beachtenswert, dass solche Leistungen im Aktivitätskatalog anderer DBA[15] enthalten sind.

2.4 Betriebsstätten deutscher Körperschaften, die dem Grunde nach freiberufliche Tätigkeiten im Ausland ausüben

Ein besonderes Rechtsproblem stellen nicht technische Beratungen durch ausländische Betriebsstätten von deutschen Körperschaften dar[16].

Grundsätzlich sind freiberufliche Tätigkeiten unter Art. 14 OECD-MA zu subsumieren. Diesem entsprechen die Art. 13 DBA Polen und Art. 14 DBA Tschechoslowakei. Werden Einkünfte im Sinne

dieser Regelungen durch eine feste Einrichtung in Polen bzw. Tschechien/Slowakei erzielt, gilt hierfür aus deutscher Sicht uneingeschränkt die Freistellungsmethode, da sich die Aktivitätsklauseln nur auf gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte beziehen.

Werden derlei Tätigkeiten jedoch von festen Einrichtungen einer deutschen Körperschaft (z. B. Steuerberatungsgesellschaft mbH) erbracht, stellen diese aus deutscher Sicht gewerbliche Einkünfte

kraft Rechtsform dar (§ 8 Abs. 2 KStG i. V. m. § 6 HGB i. V. m. § 13 Abs. 3 GmbHG). Zur Zuordnung einer Quellenstaatsnorm im jeweiligen Abkommen ist über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das deutsche Recht als Auslegungskriterium (also § 8 Abs. 2 KStG) abzustellen. Die Auslegung der Art der Tätigkeit kann nach nationalem Recht nur im engen Zusammenhang mit der jeweils tätigen Person erfolgen. Daher sind Einkünfte einer Kapitalgesellschaft aus einer Art nach „selbstständigen" Tätigkeit als gewerbliche Einkünfte anzusehen und fallen daher unter Art. 7 OECD-MA[17].

Übertragen auf die DBA Polen und Tschechoslowakei bedeutet dies, dass auch dem Grunde nach selbstständige Einkünfte einer deutschen Körperschaft, wenn es sich um nicht technische Dienstleistungen oder Beratungen handelt, auf Grund der Aktivitätsklauseln in Deutschland nicht von der Besteuerung freizustellen sind.

3. Quintessenz

Die Voraussetzungen zur Freistellung von Betriebsstätteneinkünften aus Polen, Tschechien und der Slowakei sind auf Grund der in den jeweiligen DBA enthaltenen Aktivitätsklauseln genauestens zu prüfen. Der Katalog der unschädlichen Tätigkeiten in den Aktivitätsklauseln der DBA Polen und Tschechoslowakei ist äußerst eng gefasst. Tätigkeiten, die aktiv im Sinne vieler anderer DBA sind, wirken in diesen beiden DBA schädlich. Da auf die jeweils im Kalenderjahr erzielten Bruttoeinnahmen abzustellen ist, kann je nach den wirtschaftlichen Verhältnissen für das eine Jahr die Anrechnungsmethode für das andere Jahr die Freistellungsmethode zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung zum Tragen kommen. Bei besonderen Steuervorteilen im Quellenstaat werden diese durch die Anrechnungsmethode nivelliert.

Werden Einahmen durch Tätigkeiten in verschiedenen Staaten durch eine Betriebsstätte erzielt, wirkt sich dies schädlich auf die mögliche Freistellung aus. Zur Dokumentation der Voraussetzungen zur Anwendung der Freistellungsmethode sind die Bruttoeinnahmen der Betriebsstätte und die räumliche Zuordnung der Tätigkeiten (Staatsgebiet) im Detail nachzuweisen.

Auf Grund der erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten kann bei fehlendem Nachweis die Finanzverwaltung die für den Steuerpflichtigen ungünstigen Schlüsse ziehen und die unstreitig durch eine Betriebsstätte im Ausland erzielten Einkünfte im Inland der Besteuerung unterwerfen.

---

[1] Vgl. *Reith*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA Anhang Polen Rz. 49 und 70.

[2] Vgl. IWB, Fach 5, Tschechien Gruppe 3, 53 ff.

[3] Derzeit weiterhin anzuwenden für die Staaten Tschechien und Slowakei (BMF, Schrb. v. 19. 12. 2002, BStBl I 2003, 37).

[4] Neben diesen allgemeinen Aktivitätsklauseln enthalten die DBA Griechenland, Iran, Island, Spanien und Thailand Aktivitätsklauseln, die nur auf Schachteldividenden anzuwenden sind.

[5] Erst seit 2001 gemäß Art. 23 Abs. 2c) den neuen DBA Kanada (BStBl I 2002, 505).

[6] Am 14. 4. 2003 wurde ein Revisionsabkommen mit Polen unterzeichnet, das eine Aktivitätsklausel im Methodenartikel (Art. 24 Abs. 1c DBA Polen - neu) enthält. Die Definition der aktiven Tätigkeit verweist auf § 8 AStG. Das neue Abkommen tritt allerdings erst einen Monat nach Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist dann erst ab dem 1. Januar des Jahres, das dem Jahr des Inkrafttretens folgt, anzuwenden. Es ist also frühestens ab dem VZ 2004 maßgebend.

[7] Protokoll Nr. 6 zu Art. 21 DBA Polen (BStBl I 1981, 466 ff.).

[8] Art. 23 Abs. 1c) DBA Tschechoslowakei (BStBl I 1982, 904 ff.).

[9] Vgl. BStBl I 1969, 480.

[10] Vgl. BFH, Urt. v. 30. 8. 1995, IR 77/94, BStBl II 1996, 122.

[11] Von diesem Grundsatz abweichend nehmen die Aktivitätsklauseln z. B. in den DBA Australien und Südafrika Bezug auf die Gewinne und in den DBA Israel, Marokko und Tunesien auf die Einkünfte.

[12] Vgl. *Vogel*, DBA Kommentar, Rz. 93 zu Art. 23.

[13] Vgl. BFH, Urt. zum AIG v. 18. 7. 2001, BStBl II 2003, 48.

[14] Vgl. *Vogel*, DBA Kommentar, Rz. 91 zu Art. 23.

[15] Vgl. abweichende Regelungen in den DBA Argentinien, Brasilien, Marokko, Portugal, Schweiz, Tunesien und Ungarn.

[16] Vgl. hierzu auch *Pfaar*, IWB, Fach 10 Gruppe 2, 1581 ff.

[17] Vgl. *Wassermeyer*, in: Dabatin/Wassermeyer, Tz. 11 und 20 zu Art. 14 OECD-Musterabkommen.