

Rechtsformwahl in der Tschechischen Republik

Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

eingereicht an der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften
der Universität Regensburg

vorgelegt von
Peter Schuster (M.Sc.H.)

Berichterstatter: Prof. Dr. Dirk Meyer-Scharenberg
Prof. Dr. Ingo Stangl

Tag der Disputation: 11.7.2019

Inhalt

Inhalt.....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	IX
Abbildungsverzeichnis.....	XIII
Tabellenverzeichnis	XIV
1. Einleitung.....	1
2. Attraktivität Tschechiens.....	4
2.1. Wirtschaftliche Faktoren	4
2.2. Steuerliche Faktoren	5
2.3. Investitionsanreize.....	6
2.3.1. Nichtsteuerliche Investitionsanreize	6
2.3.2. Steuerliche Investitionsanreize	11
2.3.2.1. Erlass der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer	11
2.3.2.1.1. Ausgestaltung der Regelung	11
2.3.2.1.2. Folge der Nichteinhaltung der Bedingungen.....	13
2.3.2.1.3. Probleme aus deutscher Sicht.....	14
2.3.2.1.3.1. Progressionsvorbehalt.....	14
2.3.2.1.3.2. Hinzurechnungsbesteuerung.....	15
2.3.2.1.3.3. Versagung der Freistellung	17
2.3.2.2. Erlass der Grundsteuer.....	20
2.3.2.3. Doppelter Abzug von Forschungsaufwendungen	21
2.3.2.3.1. Ausgestaltung der Regelung	21
2.3.2.3.2. Konformität mit der deutschen Lizenzschranke	24
3. Rechtliche Besonderheiten	26
3.1. Gesellschaftsrecht.....	26
3.1.1. Gesellschaftsformen	26
3.1.2. Besonderheiten durch das neue HGB zum 1.1.2014	27
3.1.3. Gründungsformalitäten.....	28
3.1.4. Haftung	29
3.1.5. Mindestkapital	29
3.1.6. Offenlegung + Prüfung	31
3.1.7. Strafbarkeit juristischer Personen als Besonderheit.....	32
3.2. Steuerverwaltung und Rechtsschutz	32

3.3. Besonderheiten bei der Besteuerung von natürlichen Personen.....	34
3.3.1. Abgeltungsteuer	34
3.3.2. Solidaritätszuschlag für natürlichen Personen	35
3.3.3. Super-Bruttolohn	37
3.3.4. Wechselwirkung der Besonderheiten.....	39
3.3.4.1. Tätigkeitsvergütungen.....	39
3.3.4.1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Tschechien.....	39
3.3.4.1.2. Beschränkte Steuerpflicht in Tschechien.....	40
3.3.4.2. Unternehmensgewinnen	43
3.3.4.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Tschechien.....	43
3.3.4.2.2. Beschränkte Steuerpflicht in Tschechien.....	46
3.4. Besonderheiten bei der Besteuerung von Betriebsstätten	46
3.4.1. Dienstleistungsbetriebsstätte	48
3.4.1.1. Grundproblem.....	48
3.4.1.2. Ansicht Finanzverwaltung	49
3.4.1.3. Ansicht der tschechischen Gerichte.....	50
3.4.1.4. Änderungen durch das Multilaterale Instrument	51
3.4.1.5. Fazit	52
3.4.2. Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt	53
3.4.3. Organschaftsmodell unvorteilhaft.....	54
3.5. Besonderheiten bei der Besteuerung juristischer Personen.....	55
3.5.1. Kapitalgesellschaften	55
3.5.1.1. Vereinnahmung von Dividenden durch tschechische Kapitalgesellschaften	57
3.5.1.1.1. Beteiligung < 10 %.....	57
3.5.1.1.2. Beteiligung \geq 10 %.....	59
3.5.1.1.3. Übersicht	61
3.5.1.2. Ausschüttung von Dividenden an deutsche Muttergesellschaft	62
3.5.1.2.1. Beteiligung < 10 %.....	62
3.5.1.2.2. Beteiligung \geq 10 %.....	63
3.5.1.3. Zusammenfassende Übersichten	64
3.5.1.3.1. Beteiligung \geq 10 %.....	64
3.5.1.3.2. Beteiligung < 10 %.....	65
3.5.2. Personengesellschaften.....	66

3.5.2.1. Personengesellschaften als juristische Personen	66
3.5.2.2. Gewinne.....	66
3.5.2.3. Dividenden.....	68
3.5.2.4. Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt.....	68
3.5.2.4.1. Anwendbarkeit auf tschechische Personengesellschaften	68
3.5.2.4.2. Verhältnis zu § 20 Abs. 2 AStG	71
3.5.2.4.3. Definition der aktiven Tätigkeit nach Aktivitätsvorbehalt und § 8 AStG	74
3.5.2.4.4. Probleme bei gemischten Einkünften	77
3.5.3. Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von juristischen Personen	80
3.6. Vorteile für kleine Unternehmen	81
3.6.1. Einnahmenüberschussrechnung für Einzelunternehmer bis 1 Mio. € Umsatz.....	81
3.6.2. Pauschalabzüge für Einzelunternehmer	81
3.7. Eingeschränkter Verlustausgleich und -vortrag	84
3.7.1. Verlustausgleich.....	84
3.7.2. Verlustabzug	85
3.8. Selbstveranlagung und hohe Verzinsung	87
3.8.1. Abgabefristen.....	87
3.8.1.1. Reguläre Steuererklärung.....	87
3.8.1.2. Berichtigte Steuererklärung	88
3.8.2. Verzinsung und Zuschläge.....	89
3.8.2.1. Zinsen	89
3.8.2.2. Verspätungszuschlag.....	90
3.8.2.3. Strafzuschlag	90
3.8.3. Ereignisse mit Rückwirkung	91
3.8.4. Festsetzungsverjährung.....	93
3.9. Missbrauchsvorschriften.....	93
3.9.1. Verrechnungspreise und vGA	93
3.9.1.1. Behandlung in Tschechien.....	93
3.9.1.2. Behandlung in Deutschland	95
3.9.2. Schädlicher Gesellschafterwechsel.....	97
3.9.3. Zinsschranke.....	100

3.9.4. Nicht vorhandene Missbrauchsvorschriften	101
3.10. Steuerfreie Anteilsveräußerungen	102
3.10.1. Natürliche Personen.....	102
3.10.1.1. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.....	104
3.10.1.1.1. Haltedauer \leq 3 Jahre (tschAG) bzw. \leq 5 Jahre (tschGmbH)....	104
3.10.1.1.2. Haltedauer $>$ 3 Jahre (tschAG) bzw. $>$ 5 Jahre (tschGmbH) ...	104
3.10.1.2. Veräußerung von Anteilen an transparenten PersGes	105
3.10.1.2.1. Haltedauer \leq 5 Jahre	105
3.10.1.2.2. Haltedauer $>$ 5 Jahre	108
3.10.1.2.3. Zusammenfassung	112
3.10.2. Juristische Personen.....	112
3.11. Kein Sonderbetriebsvermögen und –einnahmen	113
4. Bestimmung der steuerlich optimalen Rechtsform	115
4.1. Ohne Steuerbefreiung in Tschechien	117
4.1.1. Grundfall	117
4.1.1.1. Betriebsstätte einer deutschen GmbH	117
4.1.1.2. Beteiligung an einer tschOHG oder Komplementär tschKG	119
4.1.1.3. Beteiligung an einer tschGmbH im Privatvermögen.....	121
4.1.1.4. Beteiligung an einer tschGmbH über deutsche GmbH	123
4.1.1.5. Kommanditist einer tschKG	124
4.1.1.6. Ergebnis Grundfall	127
4.1.1.6.1. Aktive Einkünfte.....	127
4.1.1.6.2. Passive Einkünften	128
4.1.2. Abwandlung 1: Höhe der Einkünfte.....	130
4.1.2.1. Keine Einkünfte in Deutschland, hohe Einkünfte in Tschechien	130
4.1.2.2. Keine Einkünfte in Deutschland, niedrige Einkünfte in Tschechien .	132
4.1.2.3. Interpretation.....	133
4.1.3. Abwandlung 2: Abschaffung der tschechischen Abgeltungsteuer.....	135
4.1.4. Fazit	137
4.2. Mit Steuerbefreiung in Tschechien	138
4.2.1. Aktive Einkünfte i.S. des DBA Aktivitätsvorbehalts	138
4.2.2. Passive Einkünfte i.S. des DBA Aktivitätsvorbehalts.....	141
4.2.3. Fazit	142
5. Übernahme von Funktionen in der tschechischen Gesellschaft	143

5.1. Konzept des wirtschaftlichen Arbeitgebers.....	145
5.2. Grundzüge des tschechischen Sozialversicherungsrechts	148
5.3. Sozialversicherungspflicht innerhalb der EU	150
5.3.1. Ausschließlich nichtselbstständig Tätige	150
5.3.1.1. Entsendungsfälle	150
5.3.1.2. Anstellungsfälle.....	153
5.3.2. Vorübergehende ausschließliche selbstständige Tätigkeit in Tschechien	155
5.3.3. Zeitgleiche selbstständige Tätigkeit in Tschechien und Deutschland....	156
5.3.4. Einvernehmliche Ausnahmeregelung.....	156
5.3.5. Gestaltungsmöglichkeiten aus Sozialversicherungssicht	157
5.4. Fallgruppen	158
5.4.1. Fall 0: Dienstreisen	158
5.4.2. Fall 1: Entsendung mit Anstellung bei der tschechischen Tochtergesellschaft.....	158
5.4.2.1. Fall 1.1 normale Arbeitnehmer.....	158
5.4.2.2. Fall 1.2 Besonderheit bei in Tschechien beschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern	159
5.4.3. Fall 2: Entsendung ohne Anstellung bei der tschechischen Gesellschaft	163
5.4.3.1. Fall 2.1 tschechisches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ...	163
5.4.3.2. Fall 2.2: Beide Unternehmen sind wirtschaftlicher Arbeitgeber.....	166
5.4.3.3. Fall 2.3: deutsches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber	168
5.4.3.3.1. Aufenthaltsdauer in Tschechien \leq 183 Tage	168
5.4.3.3.2. Aufenthaltsdauer in Tschechien $>$ 183 Tage	171
5.4.4. Zusammenfassung Fall 1 und 2	172
5.4.5. Fall 3: Personengesellschaften als Arbeitgeber	173
5.4.6. Gewinnausschüttungen an Nicht-Gesellschafter	173
6. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen	176
6.1. Rechtsformwahl.....	176
6.1.1 Betriebsstätte und Organschaftsmodell	176
6.1.2 tschOHG	177
6.1.3. tschKG und tschGmbH & Co. KG	178
6.1.4. tschGmbH und tschAG	179

6.1.5. Zusammenfassung.....	180
6.2. Tätigkeitsvergütungen	182
Quellenverzeichnis	XVII

Abkürzungsverzeichnis

a.s.	Akcievá společnost	(tschechische Aktiengesellschaft, siehe auch tschAG)
AbgSt	Abgeltungsteuer	
Abl.	Amtsblatt	
Abs.	Absatz	
AfA	Absetzung für Abnutzung	
AG	Aktiengesellschaft	
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten	
AN	Arbeitnehmer	
Anh.	Anhang	
Anm.	Anmerkung	
AO	Abgabenordnung	
Art.	Artikel	
AStG	Außensteuergesetz	
Aufl.	Auflage	
BA	Betriebsausgabe	
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)	
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	
BFH	Bundesfinanzhof	
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)	
BMF	Bundesfinanzministerium	
BMG	Bemessungsgrundlage	
BRIC	Brasilien, Russland, Indien und China	
bspw.	Beispielsweise	
Bst.	Buchstabe	
BStBl.	Bundessteuerblatt	
BT-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundestages	
bzw.	Beziehungsweise	
ca.	Circa	
CZK	Tschechische Krone	
DaF	Daně a finance (Zeitschrift)	
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)	
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	
DK	Der Konzern (Zeitschrift)	

DPP	Daně a právo v praxi (tschechische Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EaGB	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
EaKV	Einkünfte aus Kapitalvermögen
EaLuF	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
EansA	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
EasA	Einkünfe aus selbstständiger Arbeit
EaVuV	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EL	Ergänzungslieferung
Erg.	Ergänzung
ESt	Einkommensteuer
EStB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Einzelunternehmen, Einzelunternehmer
EuGH	Europäischer Gerichtshof
F&E	Forschung und Entwicklung
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FM	Finanční management (tschechische Zeitschrift)
gem.	Gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
h.M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz
HHR	Herrmann/Heuer/Raupach (Kommentar)
Hrsg.	Herausgeber
i.H.v.	in Höhe von
i.S.	im Sinne
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
InvAnreizG	Investitionsanreizgesetz
IP	Intellectual Property
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
X	

IT	Informationstechnik
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
k.s.	Komanditní společnost (tschechische KG, siehe auch tschKG)
KapGes	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lief.	Lieferung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
M.E.	Meiner Einschätzung
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MA	Musterabkommen
Mio.	Million, Millionen
MK	Musterkommentar
Mrd.	Milliarde, Milliarden
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie
MU	Mutterunternehmen
nat.	national
Nr.	Nummer
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht (Zeitschrift)
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Pers.	Person, Personen
PersGes	Personengesellschaft
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
PVB	Progressionsvorbehalt
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	siehe, Seite
s.o.	siehe oben
s.r.o.	společnost s ručením omezeným (tschechische GmbH, siehe auch tschGmbH)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)

SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
tschAbgSt	Tschechische Abgeltungsteuer
tschAG	Tschechische Aktiengesellschaft, siehe auch a.s.
tschAO	Tschechische Abgabenordnung
tschBGB	Tschechisches Bürgerliches Gesetzbuch
tschEStG	Tschechisches Einkommensteuergesetz
tschGewG	Tschechisches Gewerbegegesetz
tschGmbH	Tschechische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, siehe auch s.r.o.
tschGrStG	Tschechisches Grundsteuergesetz
tschGSJP	tschechisches Gesetz über die Strafbarkeit von juristischen Personen
tschKG	Tschechische Kommanditgesellschaft, siehe auch k.s.
tschKorpG	tschechisches Gesetz über Handelskorporationen
tschOHG	Tschechische Offene Handelsgesellschaft, siehe auch v.o.s.
tschOVG	Tschechisches Oberstes Verwaltungsgericht
tschRechnungslegungsG	Tschechisches Rechnungslegungsgesetz
tschSolZ	Tschechischer Solidaritätszuschlag
Tz.	Textziffer
Ubg. (Zeitschrift)	Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
Urt.	Urteil
Uvp (Zeitschrift)	Účetnictví v praxi (Zeitschrift)
v.	vom
v.o.s.	veřejná obchodní společnost, tschechische Offene Handelsgesellschaft, siehe auch tschOHG
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	Vergleiche
VO	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum
WiRO (Zeitschrift)	Wirtschaft und Recht in Osteuropa (Zeitschrift)
WiSt (Zeitschrift)	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B	zum Beispiel
zvE	zu versteuerndes Einkommen

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gebiete mit hoher Arbeitslosigkeit	9
Abbildung 2:	Beteiligungsstruktur	56
Abbildung 3:	Besteuerung von Dividenden, die tschechischen Kapitalgesellschaften zufließen - Beteiligungsquote < 10 %.....	57
Abbildung 4:	Besteuerung von Dividenden, die tschechischen Kapitalgesellschaften zufließen – MTRL erfüllt	59
Abbildung 5:	Besteuerung von Dividenden, die bei tschechischen Kapitalgesellschaften abfließen - MTRL nicht erfüllt .	62
Abbildung 6:	Besteuerung von Dividenden, die bei tschechischen Kapitalgesellschaften abfließen - MTRL erfüllt.....	63
Abbildung 7:	Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von Dividenden bei erfüllter MTRL.....	64
Abbildung 8:	Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von Dividenden bei nicht erfüllter MTRL	65
Abbildung 9:	Besteuerung einer tschOHG und ihrer Gesellschafter	68
Abbildung 10:	Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel	98
Abbildung 11:	Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit.....	146
Abbildung 12:	Beitragssätze zu den Sozialversicherungen	148
Abbildung 13:	Mindest- und Maximalbemessungsgrundlagen.....	149

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionsanreize	8
Tabelle 2:	Voraussetzungen für den Steuererlass nach § 35a EStG	12
Tabelle 3:	Voraussetzungen des doppelten Abzugs von Forschungsaufwendungen nach § 34b tschEStG	23
Tabelle 4:	Rechtsformen in Tschechien.....	27
Tabelle 5:	Mindesteigenkapital der tschechischen Kapitalgesellschaften	30
Tabelle 6:	Größenabhängige Rechnungslegungspflichten der Handelsgesellschaften	31
Tabelle 7:	Steuerabzug bei unbeschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Personen	34
Tabelle 8:	Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Personen	35
Tabelle 9:	Berechnung der Einkommensteuer aufgrund des sog. Super-Bruttolohns.	39
Tabelle 10:	Besteuerung von Tätigkeitsvergütungen bei unbeschränkter Steuerpflicht	40
Tabelle 11:	Besteuerung von Tätigkeitsvergütungen bei beschränkter Steuerpflicht	41
Tabelle 12:	Besteuerung von Beteiligungen bei unbeschränkter Steuerpflicht	45
Tabelle 13:	Besteuerung von Beteiligungen bei beschränkter Steuerpflicht	46
Tabelle 14:	Besteuerung von Dividenden bei Vereinnahmung durch tschechische Kapitalgesellschaften.....	61
Tabelle 15:	Quellensteuerentlastung in Abhängigkeit vom Ort der Ansässigkeit.....	65
Tabelle 16:	Vergleich der aktiven Tätigkeiten nach § 8 Abs. 1 AStG mit dem Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt....	76
Tabelle 17:	Besteuerung von juristischen Personen.....	80
Tabelle 18:	Pauschalabzüge	82

Tabelle 19:	Verlustverrechnungsmöglichkeiten	85
Tabelle 20:	Verlustabzugsmöglichkeiten	86
Tabelle 21:	Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen deutscher Mitunternehmer an tschechischen Personengesellschaften mit Betriebsstätte in Tschechien.....	112
Tabelle 22:	Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen deutscher Mitunternehmer an tschechischen Personengesellschaften ohne Betriebsstätte in Tschechien.....	112
Tabelle 23:	Besteuerung einer Betriebsstätte einer deutschen GmbH.....	118
Tabelle 24:	Besteuerung des Mitunternehmers einer tschOHG bei aktiven Einkünften.....	119
Tabelle 25:	Besteuerung des Mitunternehmers einer tschOHG bei passiven Einkünften.....	120
Tabelle 26:	Besteuerung einer Beteiligung an einer tschGmbH im Privatvermögen.....	122
Tabelle 27:	Besteuerung einer Beteiligung an einer tschGmbH über deutsche GmbH	123
Tabelle 28:	Besteuerung des Kommanditisten bei aktiven Einkünften	125
Tabelle 29:	Besteuerung des Kommanditisten bei passiven Einkünften	126
Tabelle 30:	Besteuerung Beteiligung an einer tschOHG bei hohen Einkünften in Tschechien und ohne Einkünfte in Deutschland	131
Tabelle 31:	Besteuerung Beteiligung an einer tschOHG bei niedrigen Einkünften in Tschechien und ohne Einkünfte in Deutschland	133
Tabelle 32:	Besteuerung einer Personengesellschaft mit Steuererlass bei aktiven Einkünften	139
Tabelle 33:	Besteuerung einer Kapitalgesellschaft mit Steuererlass bei aktiven Einkünften	140

Tabelle 34:	Besteuerung einer Personengesellschaft mit Steuererlass bei passiven Einkünften	142
Tabelle 35:	Löhne bei Arbeitnehmerentsendungen	172
Tabelle 36:	Steueroptimale Rechtsform in Abhängigkeit von der ausgeübten Tätigkeit.....	181

1. Einleitung

Für deutsche Unternehmen ist die Erschließung der osteuropäischen Märkte von großem Interesse, da diese aufgrund der geografischen Nähe und des anhaltenden Wirtschaftswachstums sehr attraktiv für Investitionen sind.¹

Tschechien wird von deutschen Unternehmen dabei als sehr interessanter Investitionsstandort wahrgenommen wird. Im Jahr 2015 hatten deutsche Investoren in der Tschechischen Republik ca. 26 Mrd. Euro investiert (Neu- und Bestandsinvestitionen). Das entspricht 2,5 % der gesamten deutschen in 2015 vorhandenen Auslandsdirektinvestitionen in Höhe von 1.034 Mrd. Euro. Obwohl das Land um ein vielfaches kleiner ist, zieht die Tschechische Republik damit mehr deutsche Investitionen an als die BRIC-Staaten Brasilien (18 Mrd. Euro), Russland (15 Mrd. Euro) und Indien (12 Mrd. Euro) und immerhin ein Drittel der Investitionen in China (69 Mrd. Euro).²

Nach einer empirischen Untersuchung des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung halten 61,4 % der deutschen Unternehmen, die in der Tschechischen Republik investiert haben, eine Beteiligung an einer Tochtergesellschaft (Kapital- oder Personengesellschaft, Beteiligungsquote über 50 %), ca. 20 % sind mittels einer rechtlich nicht selbstständigen Betriebsstätte vertreten.³

Dieses Ergebnis lässt aufgrund der fehlenden Differenzierung zwischen Kapital- und Personengesellschaften zunächst keine weitreichenden Schlüsse über die optimale Rechtsform in der Tschechischen Republik

¹ Vgl. Pezoldt, K./Knoth, A., Markteintritt, in: Keuper, F./Schunk, H. A., Internationalisierung, 2011, S. 285.

² Vgl. Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Direktinvestitionen, 2017, S. 40–43.

³ Vgl. Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (Hrsg.), Direktinvestitionen, 2013, S. 39.

zu, legt jedoch den Schluss nahe, dass es nicht eine Rechtsform der tschechischen Grundeinheit gibt, die in jedem Fall optimal ist.⁴

Eine weitere Motivation, sich mit der Frage der optimalen Rechtsform zu beschäftigen, liefert die Feststellung, dass Unternehmen, die in der Tschechischen Republik investiert haben, seit dieser Investition im Durchschnitt mehr als doppelt so häufig Umstrukturierungen vorgenommen haben wie Unternehmen ohne Engagement in der Tschechischen Republik.⁵ Das könnte dafür sprechen, dass die Umstrukturierungen die tschechischen Einheiten betreffen bzw. in der Tschechischen Republik vorgenommen wurden. Ein möglicher Grund könnte die systematische Bevorteilung von Personengesellschaften nach der Einführung des linearen Einkommensteuersatzes sein.⁶ Die in der Vergangenheit häufig vorgenommenen Rechtsformwechsel könnten folglich ein Indiz dafür sein, dass deutsche Unternehmen bei ihren Investitionen in der Tschechischen Republik häufig falsche Rechtsformentscheidungen treffen, die alsbald durch kostenintensive Umwandlungen korrigiert werden müssen. Einer der Gründe ist sicherlich darin zu sehen, dass es zu Investitionen in der Tschechischen Republik kaum deutschsprachige Untersuchungen gibt.⁷ Das wiederum liegt auch daran, dass vertiefende Literatur über das tschechische Zivil-, Steuer- und Sozialversicherungsrecht fast ausschließlich in tschechischer Sprache vorliegt und nur wenige deutschsprachige Steuerrechtler diese verstehen können. An dieser Stelle soll die vorliegende Arbeit einen Forschungsbeitrag leisten.

Dazu werden zunächst die Besonderheiten des tschechischen Steuerrechts und – soweit deren Kenntnis erforderlich ist – die Grundlagen des tschechischen Sozialversicherungsrechts dargestellt. Dann wird für einen Grundfall und verschiedene Abwandlungen empirisch die optima-

⁴ Vgl. Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (Hrsg.), *Direktinvestitionen*, 2013, S. 39.

⁵ Vgl. Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (Hrsg.), *Direktinvestitionen*, 2013, S. 73–74.

⁶ Vgl. Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (Hrsg.), *Direktinvestitionen*, 2013, S. 73–74.

⁷ Dabei handelt es sich um Salsa, A., *Grenzüberschreitende Investition – Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte in der Tschechischen Republik – unter ertragsteuerlichem Aspekt*, 1997 und Sedláčková, P., *Direktinvestitionen einer deutschen Kapitalgesellschaft in Tschechien*, 2003.

Die Rechtsform in Abhängigkeit diverser Faktoren bestimmt. Anhand der Ergebnisse werden allgemeingültige Empfehlungen zur Rechtsformwahl in verschiedenen Situationen erarbeitet. Da Auslandsinvestitionen so gut wie immer auch mit Entsendungen einhergehen, werden auch hier Empfehlungen zur steuerlichen Optimierung sowie zur Optimierung in Hinblick auf die Sozialversicherung gegeben. Dabei wird auch auf die Unterschiede eingegangen, die sich bei der Entsendung von Gesellschaftern im Vergleich zu normalen Arbeitnehmern ergeben.

2. Attraktivität Tschechiens

2.1. Wirtschaftliche Faktoren

Während die Mittelzuflüsse in klassische Zielländer deutscher Direktinvestitionen, bspw. China, Asien und Lateinamerika, stagnieren, sind in Mittel- und Osteuropa starke Steigerungen zu verzeichnen.⁸ Zwar befindet sich Tschechien derzeit nur auf dem 2. Platz unter allen Mittel- und Osteuropäischen Ländern - auf Platz 1 befindet sich Polen - allerdings befand sich Tschechien in den Jahren zuvor fast immer auf Platz 1 und weist daher unter allen Ländern mit Abstand die größte Kontinuität auf.⁹

Tschechien hat im Jahr 2016 ein Wirtschaftswachstum von 2,6 %¹⁰, 2017 konnte ebenfalls wieder ein Wachstum von 2,6 % erzielt werden.¹¹ Das Land ist sowohl als Produktionsstandort als auch für Forschung- und Entwicklungstätigkeiten interessant, da das Land neben qualifizierten Arbeitnehmern mit einem niedrigen Lohnniveau und einer guten Infrastruktur aufwartet.¹²

Die Arbeitskosten in der Privatwirtschaft fallen mit 7 Euro/Stunde ohne Lohnnebenkosten bzw. 9,60 Euro/Stunde mit Lohnnebenkosten sehr niedrig aus. In Deutschland liegen die Kosten mit 24,90 Euro/Stunde ohne Lohnnebenkosten bzw. 31,80 Euro/Stunde mit Lohnnebenkosten bei mehr als dem Dreifachen.¹³ Dies liegt unter anderem auch daran, dass die Abgabenquote in Tschechien mit 23,1 % nur etwas mehr als halb so hoch ist wie in Deutschland mit 39,5 %.¹⁴

⁸ Vgl. Deutsche Auslandshandelskammern (Hrsg.), AHK-Konjunkturumfrage, 2015, S. 4.

⁹ Vgl. Deutsche Auslandshandelskammern (Hrsg.), AHK-Konjunkturumfrage, 2015, S. 32.

¹⁰ Vgl. Deutsche Auslandshandelskammern (Hrsg.), AHK-Konjunkturumfrage, 2015, S. 8.

¹¹ Vgl. Auswärtiges Amt (Hrsg.), Wirtschaft, 2018.

¹² Vgl. Brühl, V., Wirtschaft, 2015, S. 149.

¹³ Vgl. Deutsche Auslandshandelskammern (Hrsg.), AHK-Konjunkturumfrage, 2015, S. 13.

¹⁴ Vgl. Gola, P., odvody, in: DPP 5/2016, S. 33.

Zum anderen ist Tschechien wegen seiner räumlichen Nähe und der zentralen Lage in Mitteleuropa interessant, die einen sehr guten Zugang zu anderen osteuropäischen Märkten bietet.¹⁵

2.2. Steuerliche Faktoren

Auch aus steuerlicher Sicht spricht einiges für die Tschechische Republik als Investitionsstandort: Die Steuersätze sind linear und betragen 19 % Körperschaftsteuer (§ 21 Abs. 1 tschEStG.) und 15 % Einkommensteuer (§ 16 tschEStG.). Eine Gewerbesteuer gibt es nicht.¹⁶ Damit liegen bereits die Normal-Steuersätze erheblich unter dem deutschen Niveau. Bei den natürlichen Personen kommt allerdings regelmäßig noch der der tschSolZ i.H.v. 7 % hinzu, sodass der Steuersatz 22 % beträgt.¹⁷ Unbeschränkt Steuerpflichtige natürliche Personen erhalten im Unterschied zu Deutschland keinen Grundfreibetrag, der von der Bemessungsgrundlage abziehbar ist, sondern einen persönlichen Abzugsbetrag von ihrer Steuerschuld i.H.v. ca. 1.000 Euro (24.840 CZK). Dies entspricht bei einem 15 %igen Einkommensteuersatz derzeit einem Grundfreibetrag im deutschen Sinne von ca. 6.600 Euro (165.600 CZK).¹⁸ Beschränkt Steuerpflichtige erhalten diesen Abzugsbetrag nicht.

Tschechien ist seit 2004 Mitgliedsstaat der Europäischen Union. Daher profitieren Unternehmen bei Investitionen in Tschechien von EU-Privilegien wie der Mutter-Tochterrichtlinie, der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sowie der Fusionsrichtlinie. Auch ist die Hinzurechnungsbesteuerung wegen der Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Tochtergesellschaft nach § 8 Abs. 2 AStG entschärft. Als Folge des Beitritts musste Tschechien auch den Immobilienmarkt öffnen: Für Personen- und Kapitalgesellschaften sowie natürliche Personen, die in der europäischen Union an-

¹⁵ Vgl. Merten, H.-L., Standortverlagerung, 2004, S. 197.

¹⁶ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rn. 45; Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 317.

¹⁷ Der tschSolZ fällt auf Einkünfte an, welche ca. 52.000 €/Jahr übersteigen.

¹⁸ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (834–835).

sässig sind, ist es seit 2009 möglich, in Tschechien belegene Immobilien zu erwerben.¹⁹

Tschechien hat ein breites DBA-Netz mit insgesamt 86 Ländern.²⁰ Für Personen, welche in Deutschland ansässig sind, ist das DBA Tschechoslowakische Sozialistische Republik einschlägig, das jedoch für Tschechien und die Slowakei fort gilt. Letztmalig wurden im Jahr 2008 mit der Tschechischen Republik Verhandlungen über eine Revision des DBA geführt.²¹ Danach wurden die Verhandlungen abgebrochen, u.a. weil Deutschland die Dienstleistungsbetriebsstätten nicht anerkennen wollte. Bis heute wurden keine neuen Verhandlungen aufgenommen. Dementsprechend ist das DBA Tschechoslowakei in der Übersicht über die laufenden Verhandlungen seit dem Jahr 2009 nicht mehr erhalten.²²

2.3. Investitionsanreize

2.3.1. Nichtsteuerliche Investitionsanreize

Unternehmen, die sich für eine Investition in Tschechien entscheiden, können Direktzahlungen als Investitionsanreiz gewährt werden, sofern sie neue Arbeitsplätze schaffen. Wenn sie sich in einem Gebiet mit hoher Arbeitslosigkeit ansiedeln, ist die erforderliche Mindestinvestition niedriger und die möglichen Förderungen höher. Die Voraussetzungen dafür legt das Gesetz über Investitionsanreize (*Zákon o investičních pobídkách*, im Folgenden InvAnreizG) fest.

Sind alle Voraussetzungen erfüllt, können folgende nicht steuerlichen Investitionsanreize²³ gewährt werden:

- Barzuwendungen für die Schaffung neuer Arbeitsplätze; Höhe je nach Lage auf dem Arbeitsmarkt zwischen 4.000 Euro

¹⁹ Vgl. Sparfeld, S./Bobkova, M., Immobilieninvestitionen, in: PlStB 2005, S. 118.

²⁰ Vgl. Deloitte (Hrsg.), Czech Republic, 2016, S. 12 f.

²¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 25.01.2008, BStBl. I 2008, S. 310, unter Anlage II.

²² Vgl. BMF-Schreiben v. 22.01.2009, BStBl. I 2009, S. 355, unter Anlage II.

²³ Eine genaue tabellarische Übersicht über die Höhe der möglichen außersteuerlichen Investitionsanreize findet sich bei Gruben, G.-U./Zavadilová, P., Investitionsanreize in Tschechien, IWB 2016, S. 530 (532-533).

(100.000 CZK) pro Arbeitsplatz und 12.000 Euro (300.000 CZK) pro Arbeitsplatz²⁴

- Barzuwendungen für die Schulung oder Umqualifizierung von Arbeitnehmern; Höhe abhängig von der Lage auf dem Arbeitsmarkt zwischen 25 % und 50 % der Kosten für die Weiterbildungsmaßnahmen²⁵
- Barzuwendungen für die Anschaffung von Anlagevermögen i.H.v. 10 % der Investitionssumme.²⁶

Nach § 1a Abs. 1 Bst. b InvAnreizG sowohl die (Neu-)Aufnahme einer Tätigkeit als auch die Erweiterung einer bestehenden Tätigkeit. In beiden Fällen gelten folgende Voraussetzungen:

²⁴ S. § 1a Bst. a Nr. 3 InvAnreizG.

²⁵ S. § 1a Bst. a Nr. 4 InvAnreizG.

²⁶ S. § 1a Bst. a Nr. 5 InvAnreizG; vgl. Gruben, G.-U./Zavadilová, P., Investitionsanreize in Tschechien, IWB 2016, S. 530 (532).

Investitions- vorhaben ²⁷	Produzierendes Gewerbe	Technologie- zentren	strategische Dienstleis- tungszentren
Beginn	Erst nach Stellung des Antrags für Investitionsanreize ²⁸		
Mindestbetrag ganz Tschechien	100 Mio. CZK (4 Mio. €)	10 Mio. CZK (400.000 €) ²⁹	100 Mio. CZK (4 Mio. €)
Mindestbetrag Gebiete mit hoher Arbeitslosigkeit³⁰	50 Mio. CZK (2 Mio. €)	10 Mio. CZK (400.000 €)	50 Mio. CZK (2 Mio. €)
Muss jeweils innerhalb von 3 Jahren nach dem Bescheid über Gewährung der Investitionsanreize erfüllt sein, § 2 Abs. 2 Bst. d InvAnreizG			
Schaffung von Arbeitsplätzen	Mindestens 20 Arbeitsplätze ³¹	Mindestens 20 Arbeitsplätze ³²	Mindestens <ul style="list-style-type: none"> • 20 Arbeitsplätze (Software-Entwicklungs- zentren, Rechenzentren) • 70 (Reparaturzentren, Shared-Service-Zentren) • 500 (Kundensupport- Zentren)³³
Muss jeweils innerhalb von 3 Jahren nach dem Bescheid über Gewährung der Investitionsanreize erfüllt sein, § 2 Abs. 2 Bst. d InvAnreizG			
Aufrechterhaltung der Arbeitsplätze für die Zeit, in der die Investitionsanreize bezogen werden, mind. jedoch für 5 Jahre. ³⁴			
Produktionsbeginn	innerhalb von 3 Jahren nach dem Bescheid über Gewährung der Investitionsanreize ³⁵	Nicht erforderlich	Nicht erforderlich

Tabelle 1: Voraussetzungen für die Gewährung der Investitionsanreize

²⁷ S. § 1 Abs. 1 Bst. e bis I InvAnreizG.

²⁸ S. § 2 Abs. 2 c InvAnreizG.

²⁹ S. § 2 Abs. 4 Bst. a InvAnrG.

³⁰ S. § 2 Abs. 3 Bst. b und Abs. 7 InvAnreizG.

³¹ S. § 2 Abs. 3 Bst. c InvAnreizG.

³² S. § 2 Abs. 4 Bst. b InvAnreizG.

³³ S. § 2 Abs. 5 InvAnreizG.

³⁴ S. § 6a Abs. 2 InvAnreizG.

³⁵ S. § 2 Abs. 2 Bst. d i.V.m. § 2 Abs. 3 Bst. d InvAnreizG.

Gebiete mit hoher Arbeitslosigkeit

Gebiete mit hoher Arbeitslosigkeit sind Gebiete, in denen die Arbeitslosigkeit den Landesdurchschnitt um 50 % übersteigt³⁶ Diese sind in der folgenden Karte der Tschechischen Republik markiert.

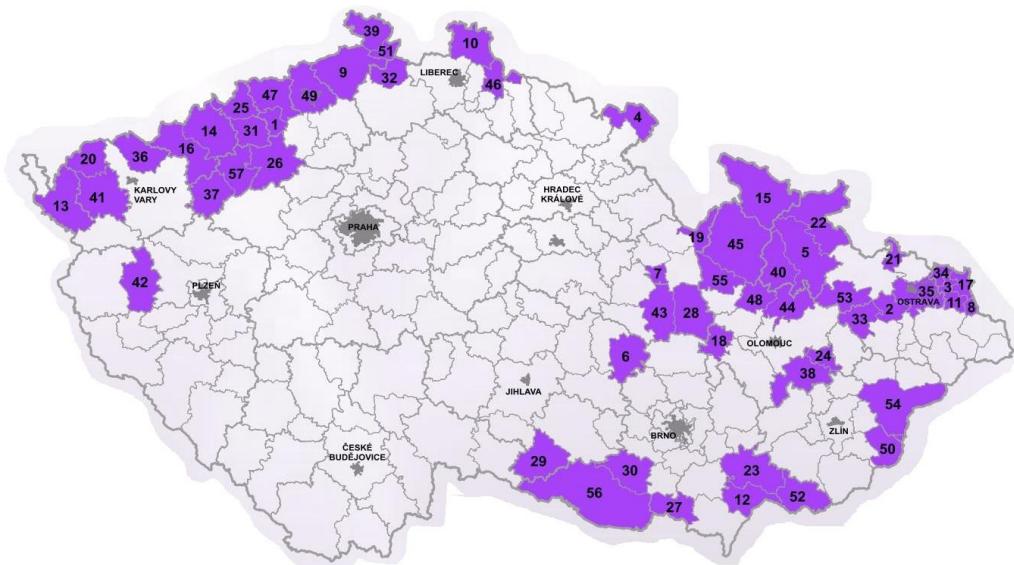


Abbildung 1: Gebiete mit hoher Arbeitslosigkeit, Czechinvest (Hrsg.), Investiční pobídky, 2015, S. 3

Investitionsanreize können für produzierendes Gewerbe, Technologiezentren sowie für strategische Dienstleistungszentren gewährt werden.

Technologiezentrum ist eine Einrichtung, welche auf Forschung, Entwicklung und Innovation komplexer Produkte, Technologien und Produktionsprozesse ausgelegt ist, einschließlich der Entwicklung und Weiterentwicklung der damit verbundenen Software, die in der Fertigung eingesetzt wird und zur Erhöhung der Wertschöpfung dient.³⁷

Unter den Begriff **Strategische Dienstleistungszentren** fallen insgesamt fünf verschiedene Arten von Zentren: Das sind sog. **Software-Entwicklungscentrum**, welche zur Entwicklung neuer Software oder zur Weiterentwicklung bestehender Software dienen.³⁸ Ein sog. **Rechenzentrum** ist eine Einrichtung, welche die zur Speicherung, Analyse und Verwaltung von Daten mittels ihrer EDV-Systeme und verbun-

³⁶ S. § 2 Abs. 7 InvAnreizG.

³⁷ S. § 1a Abs. 1 Bst. f InvAnreizG.

³⁸ S. § 1a Abs. 1 Bst. g InvAnreizG.

denen Elementen dient.³⁹ Bei einem sog. **Reparaturzentrum** handelt es sich um eine Einrichtung, welche Reparaturen an komplexen technischen Geräten vornimmt. Als Beispiele nennt das Gesetz die Reparatur von Bürogeräten und Computersystemen, elektronischen Geräten, Radio-, Fernseh- oder Mobilfunkgeräten, Messgeräten, Flugzeugen, Steuerungssystemen von Schienenfahrzeugen. Nicht begünstigt ist die Reparatur von Automobilen, Omnibussen und generell die Reparatur von mechanischen Teilen von auf dem Land verkehrenden Transportmitteln.⁴⁰ Ein sog. **Shared-Service-Zentrum** ist eine Einrichtung, die Steuerung, Betrieb und Verwaltung von betrieblichen Tätigkeiten übernimmt. Als Beispiele nennt das Gesetz Tätigkeiten im Bereich Buchhaltung, Finanzierung, Personalverwaltung, Marketing sowie die Steuerung von Informationssystemen, wobei es nicht darauf ankommt, ob es sich beim Auftraggeber um verbundene oder nicht verbundene Unternehmen handelt. Nicht begünstigt ist die Bewachung von Objekten, Dienstleistungen im Bereich Druck, Verpflegung, Reinigung und ähnliches.⁴¹ Schließlich gibt es noch **Kundensupport-Zentren**. Das sind Einrichtungen, welche zur Steuerung der Kundenbeziehung und zur Kommunikation mit Kunden auf elektronischem Wege dienen.⁴²

Die Investitionsanreize können gem. § 3 Abs. 1 InvAnreizG von tschechischen sowie ausländischen juristischen und natürlichen Personen beantragt werden und ist damit **rechtsformunabhängig**. Ausländische Antragsteller können ihre Unterlagen dabei nach § 3 Abs. 6 InvAnreizG in englischer Sprache vorlegen. Vor Projektbeginn ist ein Antrag auf die Gewährung von Investitionsanreizen zu stellen; ansonsten werden diese nicht gewährt. Eine nachträgliche Antragstellung ist nicht möglich. Die Entscheidung über die Gewährung der Investitionsanreize dauert ungefähr vier bis acht Monate.⁴³

³⁹ S. § 1a Abs. 1 Bst. j InvAnreizG.

⁴⁰ S. § 1a Abs. 1 Bst. h InvAnreizG.

⁴¹ S. § 1a Abs. 1 Bst. i InvAnreizG.

⁴² S. § 1a Abs. 1 Bst. k InvAnreizG.

⁴³ S. § 2 Abs. 2 Bst. c InvAnreizG; vgl. Gruben, G.-U./Zavadilová, P., Investitionsanreize in Tschechien, IWB 2016, S. 530.

Das tschechische InvAnreizG stellt eine Beihilfe dar, die der sog. Gruppenfreistellungsverordnung⁴⁴ entspricht und daher von der Europäischen Kommission als Ausnahme vom allgemeinen Beihilfeverbot genehmigt wurde.⁴⁵ In Übereinstimmung mit EU-Recht⁴⁶ bestimmt § 4 Abs. 1 S. 2 InvAnreizG, dass keine Notifizierung der einzelnen, einem Unternehmen gewährten Beihilfen bei der europäischen Kommission erfolgt, wenn die Investitionssumme den Betrag von 100 Mio. Euro nicht überschreitet. Wird diese Summe überschritten, ist die Notifizierung bei der europäischen Kommission Voraussetzung für die Gewährung der Investitionsanreize durch Tschechien.⁴⁷

2.3.2. Steuerliche Investitionsanreize

Als Investitionsanreiz kann ein Steuererlass für 10 Jahre gewährt werden. Dieser setzt voraus, dass ein Investitionsvorhaben vorliegt, das den Voraussetzungen des InvAnreizG entspricht. Diese müssen beantragt und genehmigt worden sein.⁴⁸ Es muss ein Vorhaben vorliegen, für das die nichtsteuerlichen Investitionsanreize gewährt werden können - es gelten damit alle Voraussetzungen, die im vorangehenden Kapitel 4.13.1. dargestellt wurden. Darüber hinaus müssen ggf. weitere Voraussetzungen erfüllt werden.

2.3.2.1. Erlass der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer

2.3.2.1.1. Ausgestaltung der Regelung

Werden bei einer Investition, für die nichtsteuerliche Investitionsanreize nach dem InvAnreizG gewährt wurden, die weiteren Voraussetzungen des § 35a tschEStG erfüllt, kann die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer für 10 Jahre erlassen werden.⁴⁹ Hierbei handelt es sich um eine

⁴⁴ Verordnung Nr. 651/2014 der Europäischen Kommission v. 17.6.2014, Abl. Nr. L 187.

⁴⁵ Beihilfenummer SA.42328, 2015; vgl. auch Báča, Tomáš, podídek, in: DPP 6/2014, S. 38 (39).

⁴⁶ vgl. Art. 4 Nr. 1 Bst. a Verordnung Nr. 651/2014 der Europäischen Kommission v. 17.6.2014, Abl. Nr. L 187, S. 1.

⁴⁷ S. § 4 Abs. 1 S. 1 InvAnreizG.

⁴⁸ S. § 35a Abs. 1 tschEStG.

⁴⁹ S. § 1a Bst. a Nr. 1 InvAnreizG i.V.m. § 35a tschEStG.

Regelung des tschEStG. Neben den Anforderungen des InvAnreizG⁵⁰ müssen folgende weitere Voraussetzungen erfüllt sein:

Voraussetzung	Anmerkung
Der Steuererlass kann nur für ein Investitionsprojekt des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden. ⁵¹	Soll mehr als ein begünstigtes Projekt realisiert werden, muss für jedes Projekt eine neue Gesellschaft gegründet werden.
Steuerpflichtiger muss Abschreibungen, Wertberichtigungen und Betriebsausgabenabzug in größtmöglicher Höhe und im frühestmöglichen VZ vornehmen ⁵²	Ohne diese Vorschrift könnte Aufwand in einen VZ verlagert werden, in dem der 10-jährige Steuererlass bereits abgelaufen ist und die BMG dieses folgenden VZ gemindert werden.
Die Gesellschaft geht nicht unter oder meldet Konkurs an bzw. eine natürliche Person beendet nicht ihre unternehmerische Tätigkeit ⁵³	Darunter fällt auch eine Verschmelzung, bei der der übertragende Rechtsträger untergeht. ⁵⁴
Keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Steuererlasses durch Transaktionen mit nahestehenden Personen, die nicht dem Fremdvergleich standhalten. ⁵⁵	Ohne diese Regelung könnte der Gewinn von nahestehenden Personen in den begünstigten Betrieb verlagert werden, wobei die darauf entfallende Steuer erlassen würde.

Tabelle 2: Voraussetzungen für den Steuererlass nach § 35a EStG

Den Steuererlass können natürliche oder juristische Personen erhalten.⁵⁶ Aus tschechischer Sicht sind auch Personengesellschaften juristische Personen; damit können auch sie den Erlass in Anspruch nehmen. Der Steuererlass ist nicht an einen Antrag gebunden, setzt aber den Antrag auf Gewährung eines Investitionszuschusses und dessen Bewilligung voraus. Er wird geltend gemacht, indem in der Steuererklärung ein „Steuerrabatt“ in Höhe der tariflichen Einkommen- oder Körperschaftsteuer abgezogen wird.⁵⁷ Sollte der Steuerpflichtige bereits vor Gewährung der Investitionsanreize unternehmerisch tätig gewesen sein, es sich also nicht um eine Neuaufnahme der unternehmerischen

⁵⁰ Vgl. Kapitel 2.3.1.

⁵¹ S. § 35a Abs. 2 Bst. f tschEStG.

⁵² S. § 35a Abs. 2 Bst. a tschEStG.

⁵³ S. § 35a Abs. 2 Bst. c tschEStG.

⁵⁴ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 35a tschEStG, Rz. 8.

⁵⁵ S. § 35a Abs. 2 Bst. d tschEStG.

⁵⁶ S. § 35a Abs. 1 tschEStG.

⁵⁷ S. § 35a Abs. 1 S. 1 tschEStG.

Tätigkeit in Tschechien handeln, ist in jedem Jahr das arithmetische Mittel des Einkommens zu versteuern, das in den drei Jahren vor Gewährung des Steuererlasses erzielt wurde.⁵⁸

Der Steuerrabatt kann in 10 aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträume geltend gemacht werden; erstmalig in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Voraussetzungen des InvAnreizG und die weiteren Voraussetzungen nach § 35a Abs. 2 tschEStG erfüllt wurden. Bekommt der Steuerpflichtige den Bescheid über die Bewilligung der Investitionsanreize erst nach dem Stichtag für die Abgabe der Steuererklärung, so kann der Steuerrabatt in einer berichtigten Steuererklärung geltend gemacht werden.⁵⁹ Die erstmalige Inanspruchnahme muss spätestens für den Veranlagungszeitraum erfolgen, in dem die Frist von 3 Zeitjahren seit der Zustellung des Bescheids über die Bewilligung der Investitionsanreize abläuft.

2.3.2.1.2. Folge der Nichteinhaltung der Bedingungen

Sollten die Bedingungen nicht eingehalten werden, geht der Anspruch auf den Steuererlass nach § 35a Abs. 6 tschEStG rückwirkend für alle Jahre verloren. Es müssen für alle Veranlagungszeiträume, in denen der Steuererlass gewährt wurde, berichtigte Steuererklärungen nach § 141 Abs. 1 tschAO abgegeben werden. Die Frist zur Abgabe endet mit Ablauf des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Nichteinhaltung der Bedingungen nach § 35a Abs. 2 tschEStG festgestellt wird. Die sich ergebenden Nachzahlungen müssen nach § 252 tschAO mit dem Reposatz der Tschechischen Nationalbank (derzeit 0,05 %) plus 14 % p.a. verzinst werden. Wird die Frist für die Abgabe der berichtigten Steuererklärung nicht eingehalten, wird auf die nachzuzahlende Steuer zusätzlich ein Strafzuschlag von 20 % nach § 251 tschAO erhoben.⁶⁰

⁵⁸ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. EL 2016, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 131.

⁵⁹ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 35a tschEStG, Rz. 6.

⁶⁰ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. EL 2016, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 135.

Das gilt auch für den Fall des Untergangs des Rechtsträgers, dem der Steuererlass gewährt wurde. Darunter kann neben der Insolvenz auch die Umwandlung dieses Rechtsträgers fallen. In § 35a Abs. 2 Bst. c tschEStG ist nicht explizit genannt, für welchen Zeitraum das Verbot des Untergangs bzw. der Verschmelzung des Rechtsträgers, der den Steuererlass in Anspruch genommen hat, gilt. Das tschOVG hat entschieden, dass es auch in diesem Fall zu einem rückwirkenden Wegfall des Steuererlasses für alle Jahre kommt – und nicht nur zum Wegfall für das Jahr, in dem es zum Untergang des Rechtsträgers kommt.⁶¹

Entschärft wurde die Situation bei nicht fremdüblichen Transaktionen mit nahestehenden Personen. In diesen Fällen wird der Steuernachlass nach § 35a Abs. 6 tschEStG nur anteilig reduziert. Bis 2014 drohte auch hier der Verlust des gesamten Steuernachlasses.⁶² Hintergrund der Regelung ist, dass Unternehmen, denen ein Steuererlass in Höhe ihrer gesamten Steuerschuld gewährt wurde, naturgemäß einen Anreiz haben, die Bemessungsgrundlage durch Transaktionen mit einem nahestehenden Unternehmen zu erhöhen, weil ohnehin die gesamte, darauf entfallende Steuer erlassen wird. Im Gegenzug wird die Bemessungsgrundlage des nahestehenden Unternehmens gemindert.

Auch bei einem Verstoß gegen die Pflicht zur höchstmöglichen Inanspruchnahme von Abschreibungen, Wertberichtigungen und Betriebsausgabenabzug wird der Steuernachlass nach § 35a Abs. 6 tschEStG anteilig reduziert.

2.3.2.1.3. Probleme aus deutscher Sicht

2.3.2.1.3.1. Progressionsvorbehalt

Dieser greift nur für freigestellte Betriebsstättengewinne von natürlichen Personen. Für die Ermittlung der inländischen Einkommensteuerbelastung ist es wichtig zu wissen, wie sich der Steuererlass für Zwecke des Progressionsvorbehalts auswirkt. Grundsätzlich ist der Gewinn einer ausländischen Personengesellschaft für Zwecke des Progressionsvor-

⁶¹ Vgl. tschOVG, Urt. v. 26.9.2009, 1 Afs 49/2009-109, online.

⁶² Vgl. Dawid, R./Paris, I., Verrechnungspreise, IWB 2016, S. 86 (87).

behaltes nach deutschem Recht zu ermitteln.⁶³ Das bezieht sich nach BFH sowohl auf die materiellen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung als auch auf die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften.⁶⁴

Sollten sich im ausländischen Steuerrecht Gewinnermittlungsvorschriften finden, die das deutsche Steuerrecht nicht kennt, ist der Gewinn, der dem Progressionsvorbehalt unterliegt, nach deutschen Vorschriften zu ermitteln. Der BFH hat in einem Streitfall, in dem bei der Ermittlung der Einkünfte einer österreichischen Personengesellschaft eine "Abfertigungsrücklage" und Sonderabschreibungen nach österreichischem Steuerrecht abgezogen wurden, für die eine Rechtsgrundlage im deutschen Steuerrecht fehlt, entschieden, dass diese Rücklagen und Abschreibungen bei der Ermittlung des Gewinns nicht berücksichtigt werden können, weil es für sie an einer Rechtsgrundlage im deutschen Steuerrecht fehlt.⁶⁵

M.E. ist diese Diskussion in Bezug auf den Steuererlass nach § 35a tschEStG nicht einschlägig, weil es sich um eine Tarifvorschrift und nicht um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt. Es ist nicht so, dass der ganze Gewinn gekürzt würde (sich also nach tschechischer Gewinnermittlung ein Gewinn von Null ergibt), sondern die auf den (ungekürzten) Gewinn entfallende Steuer wird erlassen bzw. es wird bei wortgenauer Übersetzung von § 35a Abs. 1 S. 1 tschEStG ein Steuerrabatt in dieser Höhe gewährt.

Die Rechtsfolge ist allerdings die gleiche: Die Einkünfte, die in Tschechien nicht besteuert werden, unterliegen in Deutschland dem Progressionsvorbehalt.

2.3.2.1.3.2. Hinzurechnungsbesteuerung

Aus dem Erlass der Steuern nach § 35a tschEStG resultiert ein effektiver Steuersatz auf die begünstigten Einkünfte i.H.v. 0 %. Daher muss

⁶³ Vgl. BFH, Urt. v. 13.9.1989, I R 117/87, BStBl. II 1990, S. 57; BFH, Urt. v. 22.5.1991, I R 32/90, BStBl. II 1992, S. 94; Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 32b EStG, Rz. 3; Weßling, J., Progressionsvorbehalt, StB 2011, S. 120.

⁶⁴ Vgl. BFH-Urt. v. 22.05.1991, I R 32/90, BStBl. II 1992, S. 94.

⁶⁵ Vgl. BFH-Urt. v. 22.05.1991, I R 32/90, BStBl. II 1992, S. 94.

an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass grundsätzlich die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-14 AStG greifen kann. Investitionen, für die ein Steuererlass gewährt wird, müssen jedoch nicht gesondert vor dem Hintergrund der Hinzurechnungsbesteuerung gewürdigt werden, da aufgrund des niedrigen Körperschaftsteuersatzes von 19 % sowieso alle Beteiligungen an tschechischen Kapitalgesellschaften potenziell von dieser erfasst werden. Bei den Tätigkeiten, die unter das InvAnreizG fallen, handelt es sich wegen der zu schaffenden Arbeitsplätze immer um Tätigkeiten, die auch als aktiv im Sinne der Hinzurechnungsbesteuerung zu beurteilen sind bzw. bei denen aufgrund der Pflicht zur Einhaltung einer bestimmten Mindest-Mitarbeiterzahl nach dem InvAnreizG das Vorliegen einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit m.E. verhältnismäßig leicht zu erfüllen ist.

Der Bereich produzierendes Gewerbe ist grundsätzlich unproblematisch, da dieser unter § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG fällt und damit in der Liste der aktiven Tätigkeiten enthalten ist.

Differenzierter müssen Investitionen in Technologiezentren betrachtet werden. Nach § 1a Abs. 1 Bst. f InvAnreizG handelt es sich dabei um Einrichtungen, die sich mit Forschung und Entwicklung von Produkten, Technologien und Fertigungsprozessen - einschließlich der Entwicklung zugehöriger Software - für den Einsatz in der Produktion beschäftigen. Werden Gewinne aus der Überlassung der Ergebnisse dieser Forschung erzielt, kann es sich dabei nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Bst. a AStG um eine aktive Tätigkeit handeln, wenn die Forschung ohne Mitwirkung von nach § 7 AStG beteiligten Personen oder diesen nahestehenden Personen unternommen wurde. Ist eine derartige Mitwirkung zu bejahen, handelt es sich grundsätzlich um passive Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen können. Nach § 8 Abs. 2 AStG kann dies jedoch durch den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in der Tschechischen Republik verhindert werden. Die Gesetzesbegründung stellt für diesen Nachweis auf das Vorhandensein von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen ab.⁶⁶

⁶⁶ Vgl. Deutscher Bundestag, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BT-Drs. 16/6290 v. 4.9.2007, S. 92.

Nachdem für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 2 Abs. 4 InvAnreizG ohnehin die Schaffung von 20 Arbeitsplätzen gefordert ist, und von den erforderlichen 400.000 Euro (10 Mio. CZK) mindestens 200.000 Euro (5 Mio. CZK) auf Maschinen entfallen müssen, ist dieser Nachweis m.E. stets erfüllt.

Wird der Steuererlass für ein Dienstleistungszentrum gewährt, könnte eine nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG als passiv einzustufende Tätigkeit vorliegen, wenn sich die ausländische Gesellschaft dabei eines Inlandsbeteiligten oder diesem nahestehender Person bedient. Ist eine Mitwirkung zu bejahen, gilt es auch hier wieder, die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit nach § 8 Abs. 2 AStG nachzuweisen. Das ist m.E. auch hier problemlos möglich, da das Investitionsvolumen bei den strategischen Dienstleistungszentren mit 4 Mio. Euro (100 Mio. CZK), von denen 2 Mio. Euro (50 Mio. CZK) auf Maschinen entfallen müssen, nochmal um das Zehnfache höher ist als bei Technologiezentren. Ebenso müssen mindestens 20 neue Arbeitsplätze geschaffen werden. Im Bereich der Kundensupport-Zentren sind sogar 500 Arbeitsplätze erforderlich.

2.3.2.1.3.3. Versagung der Freistellung

§ 50d Abs. 9 EStG

„(1)¹ Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn

- 1. der andere Staat **die Bestimmungen des Abkommens so anwendet**, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder [...]“⁶⁷*

⁶⁷ § 50d Abs. 9 Abs. 1 EStG.

Grundsätzlich muss die Nichtbesteuerung also auf einer von der deutschen Sicht abweichenden Anwendung des DBA – also einem Qualifikationskonflikt – beruhen.⁶⁸ Ein Qualifikationskonflikt liegt im Hinblick auf die tschOHG und die Komplementäre der tschKG jedoch nicht vor. Beide werden sowohl aus deutscher, als auch aus tschechischer Sicht als transparent behandelt.⁶⁹

Bei dem Steuererlass handelt es sich vielmehr um eine Steuerfreistellung nach innerstaatlichem Recht der Tschechischen Republik. Dass § 50d Abs. 9 EStG in solchen Fällen nicht anwendbar ist, wurde bereits höchstrichterlich in Zusammenhang mit einer in Großbritannien gewährten steuerlichen Subventionsmaßnahme erklärt:

„Einkünfte aus einer britischen Betriebsstätte sind auch dann nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a i.V.m. Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 von der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen, wenn sie in Großbritannien aufgrund dortiger steuerlicher Subventionsmaßnahmen tatsächlich unbesteuert bleiben. Aus demselben Grund entfällt ein Besteuerungsrückfall nach Maßgabe von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002“⁷⁰

Eine Versagung der Freistellung durch § 50d Abs. 9 EStG ist daher in Bezug auf die in Deutschland ansässigen Anteilseigner einer tschOHG und die Komplementäre der tschKG nicht möglich.

In Bezug auf die tschKG ist zunächst festzuhalten, dass ein Qualifikationskonflikt vorliegt, weil diese aus tschechischer Sicht im Hinblick auf die Kommanditisten intransparent behandelt wird.

Dieser Qualifikationskonflikt ändert jedoch an der abkommensrechtlich ausgelösten Besteuerungskonsequenz Tschechiens nichts:

⁶⁸ Vgl. Loschelder, F., in: Schmidt, 37. Auflage, 2018, § 50d EStG, Rz. 57; Kahle, H./Beinert, S./Heinrichs, S., BEPS 1-Gesetz, in: Ubg 2017, S. 181 (184) m.w.N..

⁶⁹ Vgl. Kapitel 3.1.1.

⁷⁰ BFH-Urt. v. 24.8.2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, S. 764.

„(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats

*(Anm: Alternative 1) können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene **Betriebsstätte** ausübt (Anm: Alternative 2). Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“⁷¹*

Folgt man der tschechischen Sicht und qualifiziert die tschKG als abkommensberechtigtes Unternehmen, stellt die tschKG ein in Tschechien ansässiges Unternehmen dar. Das tschechische Besteuerungsrecht ergibt sich aus Art. 7 Abs. 1 S. 1 1. Halbs. DBA Tschechoslowakei (Alternative 1).

Folgt man der deutschen Sicht und qualifiziert die tschKG nicht als abkommensberechtigtes Unternehmen, betreibt der Kommanditist ein inländisches (deutsches) Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte. Das tschechische Besteuerungsrecht ergibt sich damit aus deutscher Sicht aus Art. 7 Abs. 1 S. 1 2. Halbs. DBA Tschechoslowakei (Alternative 2).

In beiden Fällen hat Tschechien also das Besteuerungsrecht. Tschechien ist somit trotz des Qualifikationskonflikts durch seine von der deutschen Sichtweise abweichende Qualifikation der tschKG nicht in seinem Besteuerungsrecht beschränkt. Die Nichtbesteuerung basiert vielmehr auch in diesem Fall wieder darauf, dass Tschechien das bestehende Besteuerungsrecht aufgrund innerstaatlicher Vorschriften nicht nutzt. Damit ist der Anwendungsbereich von § 50d Abs. 9 EStG nicht eröffnet.⁷²

Weitere Grundlagen für die Versagung der Freistellung

⁷¹ Art. 7 Abs. 1 DBA Tschechoslowakei.

⁷² Vgl. auch Gosch, D., in: Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 50d EStG, Rz. 41; Loschelder, F., in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 50d EStG, Rz. 57; Wagner, K., in: Blümich, EStG, 137. Erg. Lief. Juni 2017, § 50d EStG, Rz. 118.

Die Freistellung könnte auch wegen Vorliegen von passiven Einkünften i.S. des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts versagt werden. Dies ist jedoch unabhängig von der Höhe der Besteuerung für alle Betriebsstätten der Fall, egal ob sie unter die Steuerfreistellung in Tschechien fallen oder nicht. Weiterhin könnte die Freistellung wegen § 20 Abs. 2 AStG versagt werden. Dies ist jedoch auch für alle Einkünfte von tschechischen Personengesellschaften der Fall, da diese mit einem Steuersatz von 15 % ohnehin immer niedrig besteuert sind. Es handelt sich also um Probleme, die sich nicht die Nichtbesteuerung von Einkünften, wie sie aus dem Steuererlass resultiert, beschränken. Diese Problematik wird daher allgemein im Kapitel 3.4.2. behandelt.

2.3.2.2. Erlass der Grundsteuer

In begünstigten Industriegebieten wird die Grundsteuer für eine Dauer von fünf Jahren erlassen.⁷³

Bei unbebauten Grundstücken beträgt die Steuer zwischen 0,04 Euro/qm (1 CZK/qm) und 0,2 Euro/qm (5 CZK/qm), wobei der sich ergebende Betrag noch mit einem von der Einwohnerzahl abhängigen Gemeindekoeffizienten multipliziert wird. Dieser liegt derzeit zwischen 1 und 4,5.⁷⁴ Bei bebauten Grundstücken ist Steuerbemessungsgrundlage die am 1. Januar des Veranlagungszeitraums bebaute Fläche des Grundrisses des oberirdischen Teils des Gebäudes. Je nach Gebäudeart variiert der Steuersatz zwischen 0,08 Euro/qm (2 CZK/qm) und 0,4 Euro/qm (10 CZK/qm), wobei pro Stockwerk ein Aufschlag von 0,03 Euro/qm (0,75 CZK/qm) vorgenommen wird. Die Steuer wird dann wieder mit dem Gemeindekoeffizienten multipliziert.⁷⁵

⁷³ S. § 1a Abs. 1 Bst. a Nr. 6 InvAnreizG i.V.m. § 4 Abs. 1 Bst. x tschGrStG.

⁷⁴ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 364f.

⁷⁵ Vgl. Vorlíčková, L., Rahmenbedingungen, in: PStB 2003, S. 102; Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 367.

2.3.2.3. Doppelter Abzug von Forschungsaufwendungen

2.3.2.3.1. Ausgestaltung der Regelung

Auch diese steuerlich vorteilhafte Regelung ist rechtsformunabhängig. Bei bestimmten Aufwendungen für Forschung- und Entwicklung kann neben dem normalen Betriebsausgabenabzug noch ein Abzugsbetrag nach § 34b tschEStG i.H.v. 100 % bzw. 110 % der begünstigten Betriebsausgaben abgezogen werden. Im ersten Schritt werden die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung wie üblich als Aufwand berücksichtigt. Nach § 34a Abs. 1 tschEStG können in einem zweiten Schritt nochmals

- a) 100 % der Aufwendungen abgezogen werden, die das Vorjahresniveau der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung nicht übersteigen.
- b) 110 % der Aufwendungen abgezogen werden, die das Vorjahresniveau der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung übersteigen.

Beispiel:

In VZ 01 betragen die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung 100, in VZ 02 bereits 150. Im VZ 01 können also insgesamt 200 [= 2 x 100] abgezogen werden, in VZ 02 dann 305 [= 150 + 100 + 1,1 x (150 - 100)].⁷⁶

Die Regelung führt im Ergebnis also zu einer Doppelberücksichtigung von Forschungsaufwendungen.⁷⁷ Der Fördereffekt ergibt sich daraus, dass mehr Betriebsausgaben die Bemessungsgrundlage mindern als tatsächlich anfallen sind. Für die Wirksamkeit kommt es darauf an, ob das Unternehmen bereits in ausreichendem Umfang steuerpflichtige Erträge erzielt, von denen die erhöhten Betriebsausgaben abgezogen werden können.

⁷⁶ Vgl. Šimeček, F., výzkum, in: Portal der Steuerberater, 2017, online

⁷⁷ Vgl. Chloer, A/Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 883 (834); Vorličková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. EL 2016, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 124.

Bei der Auslegung von Forschung und Entwicklung gibt es naturgemäß unterschiedliche Ansichten.⁷⁸ Begünstigt sind insbesondere die Entwicklung neuer Produkte, Muster, Verpackungstechniken, Software und IT-Produkte, klinische Studien sowie Forschungsaktivitäten von Bank- und Versicherungsunternehmen. Abzugsfähig sind dabei die anfallenden direkten Kosten wie Löhne und Gehälter der Forscher (einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge), AfA für Wirtschaftsgüter, welche unmittelbar mit dem F&E-Projekt in Verbindung stehen (außer Immobilien) und bestimmte weitere Direktkosten.⁷⁹

Falls die Finanzierung der Forschungstätigkeit bereits anderweitig durch öffentliche Mittel erfolgt, ist die Inanspruchnahme des zusätzlichen Abzugsbetrags ausgeschlossen. Sollten nur bestimmte Ausgaben aus öffentlichen Mitteln finanziert sein – z.B. nur die Löhne – bezieht sich das Verbot nur auf diese Ausgaben.⁸⁰

Grundsätzlich ausgeschlossen ist der Abzugsbetrag auch bei Forschungs- und Entwicklungskosten, die von anderen Unternehmen⁸¹ in Anspruch genommen werden sowie bei Kosten für den Erwerb immaterieller Vermögensgegenstände von anderen Unternehmen. Die darauf entfallenden Ausgaben können nur im Rahmen des normalen Betriebsausgabenabzugs berücksichtigt werden. Dies gilt nach § 34b Abs. 2 Bst. b Nr. 1 und Bst. d tschEStG nicht, wenn es sich bei dem Dritten um eine Hochschule oder eine Forschungseinrichtung handelt. Daneben sind einige weitere formale Voraussetzungen zu erfüllen.⁸² Eine Antragstellung bzw. Genehmigung vor Beginn des Projekts ist für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags – im Gegensatz zu den Vergünstigungen nach dem InvAnreizG – jedoch nicht erforderlich. Das Nicht-Vorliegen der Voraussetzungen und der daher zu Unrecht vorgenommene doppelte Abzug fallen daher oftmals erst im Rahmen von

⁷⁸ Vgl. Řehák, V./Novotná, K./Kašťovský, M., výzkum, Danovy Expert 3/2015, S. 3.

⁷⁹ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (834).

⁸⁰ Vgl. Šimeček, F., výzkum, in: Portal der Steuerberater, 2017, online

⁸¹ Es wird nicht zwischen verbundenen und unverbundenen Unternehmen differenziert.

⁸² Zu den einzelnen formalen Anforderungen vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Fürster, J., Steuern, 108. EL 2016, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 124.

Betriebsprüfungen auf. Daher gibt es zu den einzelnen Voraussetzungen eine große Anzahl von Urteilen.⁸³

Begünstigte Aufwendungen⁸⁴	-Experimentelle oder theoretische Arbeiten -Projekt- oder Konstruktionsarbeiten -Berechnungen -Technologiedesign -Herstellung von Mustern oder Prototypen
Nicht begünstigt⁸⁵	Aufwand, der bereits anderweitig aus öffentlichen Mitteln gefördert wird Aufwand für in Anspruch genommene Dienstleistungen Ausnahme: Leistungen von Hochschulen oder Forschungseinrichtungen Aufwand für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände Dritter Ausnahme: Bei dem Dritten handelt es sich um Hochschulen oder Forschungseinrichtungen Gezahlte Lizenzgebühren
Erfassung und Ausweis⁸⁶	Getrennt vom nicht begünstigten Aufwand

Tabelle 3: Voraussetzungen des doppelten Abzugs von Forschungsaufwendungen nach § 34b tschEStG

Zum Zwecke der Rechtssicherheit kann nach § 34e tschEStG eine verbindliche Auskunft über die Höhe des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsaufwands angefordert werden. Für die verbindliche Auskunft fallen Kosten i.H.v. 400 Euro (10.000 CZK) an.⁸⁷

Falls es nicht möglich ist, den Abzugsbetrag zu nutzen, weil das zvE zu niedrig oder negativ ist, kann der Abzugsbetrag nach § 34 Abs. 5 tschEStG spätestens im dritten VZ abgezogen werden, der auf den VZ folgt, in dem der Aufwand angefallen ist.

Beim tschechischen Modell handelt es sich um ein Front-End Fördermodell, weil bei dem der Steuervorteil durch den doppelten Betriebs-

⁸³ Vgl. Burda, Z., výzkum, in: DPP 2/2016, S. 47; Šimeček, F., výzkum, in: Portal der Steuerberater, 2017, online

⁸⁴ S. § 34b Abs. 1 Bst. a tschEStG.

⁸⁵ S. § 34b Abs. 2 Bst. a-d tschEStG.

⁸⁶ S. § 34b Abs. 1 Bst. c tschEStG.

⁸⁷ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 34f tschEStG, Rz. 4.

ausgabenabzug bereits in der Forschungs- und Entwicklungsphase anfällt. Bei dieser Art der Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten liegt der Fokus - im Gegensatz zu den viel diskutierten Back-End Fördermodellen, bei denen die Einnahmen einer geringeren Besteuerung unterworfen werden - auf der Kostenseite.⁸⁸

Bei den Front-End Modellen handelt es sich keinesfalls um Steuerregime, welchen den Back-End Fördermodellen unterlegen sind: Der erhöhte Betriebsausgabenabzug kann schließlich auch genutzt werden, wenn das Forschungsprojekt am Ende nicht erfolgreich sein sollte. Dagegen wirkt eine Back-End Förderung nur, wenn das Projekt erfolgreich ist und aus dem Patent tatsächlich auch Erträge generiert werden können. Wird in der Entscheidungssituation eines Unternehmens auch die Möglichkeit des Scheiterns aufgenommen, lässt sich empirisch nachweisen, dass ein erhöhter Betriebsausgabenabzug insbesondere für risikoaverse- und neutrale Unternehmer einen höheren erwarteten Nutzen bringt als Back-End Fördermodelle.⁸⁹

2.3.2.3.2. Konformität mit der deutschen Lizenzschränke

Damit der Betriebsausgabenabzug bei Lizenzzahlungen nach Tschechien in Deutschland nach § 4j EStG versagt werden könnte, müssen kumulativ folgende Bedingungen vorliegen:

- (1) Für die **Lizenzeinnahmen** müsste in Tschechien ein besonderes Steuerregime gelten, das zu einem niedrigeren Steuersatz auf die Lizenzeinnahmen führt (**Präferenzregime**) und
- (2) dieser niedrigere Steuersatz muss **weniger als 25 %** betragen.

Zwar ist der Steuersatz in Tschechien mit 15 % Einkommensteuer bzw. 19 % Körperschaftsteuer niedrig im Sinne von § 4j EStG. Allerdings handelt es sich dabei um kein Präferenzregime, das nur Lizenzeinnah-

⁸⁸ Vgl. OECD (Hrsg.), Harmful Tax Practices, 2015, S. 24; Bardens, S./Scheffler, W., Patentboxen, Ubg 2016, S. 483.

⁸⁹ Vgl. Bardens, S./Scheffler, W., Patentboxen, Ubg 2016, S. 483 (488).

men erfasst. Damit führt der niedrige Steuersatz alleine nicht zu einer Anwendbarkeit von § 4j EStG.⁹⁰

Auch die doppelte Abziehbarkeit der Forschungsaufwendungen in Tschechien führt nicht zur Anwendbarkeit von § 4j EStG. Das besondere Steuerregime müsste für die Lizenzentnahmen gelten.⁹¹ Das ist jedoch nicht der Fall, womit die Lizenzschanke nicht anwendbar ist. Dass Präferenzregime, welche an die Forschungsaufwendungen anknüpfen, nicht von § 4j EStG erfasst sind, ergibt sich auch ausdrücklich aus der Gesetzesbegründung.⁹² Auch die OECD führt das tschechische Fördermodell in ihrer Aufstellung der schädlichen IP-Regime nicht auf.⁹³

⁹⁰ Vgl. auch Loschelder, in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 4j EStG, Rz. 9.

⁹¹ Vgl. Guerts, M./Staccioli, G., Lizenzaufwendungen, IStR 2017, S. 514 (517 f.); Ritzer, C./Stangl, I./Karnath, S., Lizenzschanke, Der Konzern 2017, S. 68 (72).

⁹² Vgl. Deutscher Bundestag, Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BT Drs. 18/11233 v. 20.2.2017, S. 12f..

⁹³ Vgl. OECD (Hrsg.), Aktionspunkt 5, 2016, 63 f..

3. Rechtliche Besonderheiten

3.1. Gesellschaftsrecht

3.1.1. Gesellschaftsformen

Die Gesellschaftsformen in Tschechien entsprechen größtenteils denen in Deutschland.⁹⁴ Ob eine ausländische Gesellschaft als Personen- oder als Kapitalgesellschaft zu behandeln ist, bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung allein nach dem deutschen Steuerrecht. Dazu ist ein Rechtstypenvergleich vorzunehmen⁹⁵ Nach der Ansicht des BMF sind die tschechischen Rechtsformen mit folgenden deutschen Rechtsformen vergleichbar: tschOHG mit der deutschen OHG, tschGmbH mit der deutschen GmbH, tschAG mit der deutschen AG und tschKG mit der deutschen KG.⁹⁶

Bei der tschKG ist diese Einordnung nicht unproblematisch, da es sich bei dieser aus tschechischer Sicht um ein Hybrid handelt:

- Der Gewinnanteil, der auf den Komplementär entfällt, wird bei diesen wie bei der tschOHG auf Gesellschafterebene versteuert.⁹⁷ Das entspricht der Behandlung einer tschOHG.
- Der auf die Kommanditisten entfallende Anteil an Gewinn oder Verlust wird zunächst bei der Gesellschaft selbst mit Körperschaftsteuer besteuert, bei Ausschüttung dann mit Abgeltungssteuer beim Kommanditisten selbst. Kommanditisten werden damit wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt.⁹⁸ Die tschKG ist in ihrer steuerrechtlichen Behandlung somit eher mit einer deutschen KGaA vergleichbar als mit der normalen KG.⁹⁹

⁹⁴ Vgl. auch Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien.

⁹⁵ BMF-Schreiben v. 26.09.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 1.2.

⁹⁶ BMF-Schreiben v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076, Anhang 1.

⁹⁷ S. §§ 7 Abs. 1 Bst. d, 18b Abs. 2, 20 Abs. 6 tschEStG.

⁹⁸ S. §§ 8 Abs. 1, 20 Abs. 4 tschEStG; vgl. Merten, H., Standortverlagerung, 2004, S. 200.

⁹⁹ Vgl. Schmidt, C., Personengesellschaften, IStR 2010, S. 413 (424) in Fn. 180.

Die steuerliche Behandlung der tschKG ist aber nicht relevant für die deutsche Qualifizierung als Kapital- oder Personengesellschaft, wie wohl die neue Entscheidung des BFH zur S-Corporation zeigt.¹⁰⁰ Trotz Wahl einer transparenten Besteuerung in den USA soll es sich aus deutscher Sicht um ein Körperschaftsteuersubjekt handeln, sodass die Betriebstättenfreistellung nicht in Betracht kommen soll.

Tschechische Bezeichnung	In Tschechien übliche Abkürzung	Abkürzung für Zwecke der Untersuchung	Entspricht der deutschen Rechtsform
Veřejná obchodní společnost	v.o.s.	tschOHG	OHG
Komanditní společnost	k.s.	tschKG	KGaA
Společnost s ručením omezeným	s.r.o.	tschGmbH	GmbH
Akcievá společnost	a.s.	tschAG	AG

Tabelle 4: Rechtsformen in Tschechien

Daneben gibt es die Möglichkeit, sich als (typisch) stiller Gesellschafter am Betrieb eines anderen zu beteiligen.¹⁰¹

3.1.2. Besonderheiten durch das neue HGB zum 1.1.2014

Ein Handelsgesetzbuch gibt es in Tschechien seit dem 1.1.2014 nicht mehr. Die relevanten Regelungen enthält das tschechische Bürgerliche Gesetzbuch (*Občanský zákoník*, im Folgenden tschBGB), lediglich das Gesellschaftsrecht findet sich in einem eigenen Gesetz, dem Gesetz über Korporationen (*zákon o obchodních korporacích*, im Folgenden tschKorpG).¹⁰²

Gesellschaften, die bis 31.12.2013 gegründet wurden, hatten bis 1.1.2016 nach § 777 Abs. 5 tschKorpG ein Wahlrecht, sich in Zukunft

¹⁰⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 11.10.2017, I R 42/15, BFH/NV 2018, S. 616.

¹⁰¹ S. §§ 2747 bis 2755 tschBGB.

¹⁰² Vgl. auch Bohata, P., BGB, in: WiRO 2011, S. 353 (357).

ganz dem neuen Recht zu unterwerfen - was in das Handelsregister eingetragen werden musste und mitunter weitreichende Änderungen der Gesellschaftsverträge erforderlich machte. Für den Fall, dass die Gesellschaft von diesem Wahlrecht keinen Gebrauch gemacht hat, gilt für sie grundsätzlich das alte Recht weiter. Teilweise gilt jedoch auch das neue Recht.¹⁰³

Für Zwecke dieser Arbeit, bei der es nur um die Rechtsformwahl gehen soll, wird unterstellt dass in diesem Zug eine Neugründung der Gesellschaft stattfindet. Daher werden Überlegungen und Probleme von Altgesellschaften vernachlässigt, die sich nicht für die neue Rechtslage entschieden haben.

3.1.3. Gründungsformalitäten

Jede Gesellschaftsform wird mit der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags gegründet, der den gesetzlichen Anforderungen genügen muss.¹⁰⁴

Die tschGmbH als juristische Person entsteht erst mit der Eintragung in das Handelsregister. Es ist jedoch möglich, bereits vor der Entstehung im Namen der Gesellschaft zu handeln. Wenn die Gesellschaft innerhalb von 3 Monaten nach ihrer Handelsregistereintragung die vorher bereits erfolgten Handlungen durch einen Gesellschafterbeschluss bestätigt, übernimmt sie alle Rechte und Pflichten daraus. Bestätigt die Gesellschaft die Handlungen nicht, liegen Rechte und Pflichten daraus bei den Gesellschaftern, die im Namen der Gesellschaft gehandelt haben.¹⁰⁵

Im Falle einer Sachgründung muss ein Gutachten über die Werthaltigkeit der eingelegten Gegenstände erstellt werden. Dieses muss mindestens die Bezeichnung der Gegenstände, die verwendete Bewertungsmethode und den Wert der eingelegten Gegenstände enthalten.¹⁰⁶

¹⁰³ Vgl. Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 16.

¹⁰⁴ Vgl. Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 23.

¹⁰⁵ S. § 127 tschBGB; vgl. auch Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 25–26.

¹⁰⁶ S. § 143 Abs. 1 tschKorpG, vgl. auch Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 25.

Im Gegensatz zum deutschen Recht müssen die Sacheinlagen auch bei Gründung einer GmbH durch einen Sachverständigen bewertet werden. Dabei erfolgt die Bestellung des Sachverständigen durch die Gesellschafter selbst und nicht – wie es noch vor der Reform des Korporationengesetzes der Fall war – durch das Gericht.¹⁰⁷

3.1.4. Haftung

Bei allen tschechischen Gesellschaftsformen handelt es sich um juristische Personen. Das bedeutet jedoch nicht, dass immer nur deren Vermögen haftet. Die tschOHG hat mindestens zwei Gesellschafter, welche zusätzlich gesamtschuldnerisch mit ihrem gesamten Vermögen haften.¹⁰⁸ Bei der tschGmbH haftet nur das Gesellschaftsvermögen; die Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten der Gesellschaft nur in dem Umfang, in dem sie ihr Kapital nicht eingezahlt haben.¹⁰⁹ Umgekehrt haften sie nicht für Verbindlichkeiten der Gesellschaft, wenn die Einlage in vollem Umfang einbezahlt wurde.¹¹⁰ Bei der tschKG muss mindestens ein Komplementär vorhanden sein, der unbegrenzt haftet. Ein Kommanditist haftet nur mit seiner Einlage.¹¹¹

3.1.5. Mindestkapital

Die Mindesthöhe des Stammkapitals der tschGmbH beträgt nach § 142 tschKorpG nur 1 CZK. Für den Fall, dass es mehr als einen Gesellschafter gibt, beträgt die Mindesteinlage für jeden Gesellschafter 1 CZK. Der Gesellschaftsvertrag kann natürlich ein höheres Stammkapital vorsehen.¹¹² Vor der Reform des Gesellschaftsrechts im Jahr 2014 betrug die Mindesthöhe des Stammkapitals noch 8.000 Euro

¹⁰⁷ Vgl. Bohata, P., GmbH, WiRO 2012, S. 334 (334).

¹⁰⁸ S. § 95 Abs. 1 tschKorpG; vgl. Bohata, P., Personengesellschaften, WiRO 2012, S. 303.

¹⁰⁹ S. § 132 Abs. 1 tschKorpG.

¹¹⁰ Vgl. Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 11.

¹¹¹ S. § 118 Abs. 1 tschKorpG

¹¹² Vgl. Bohata, P., GmbH, WiRO 2012, S. 334.

(200.000 CZK) bzw. wurde für jeden Gesellschafter eine Mindesteinlage von 800 Euro (20.000 CZK) gefordert.¹¹³

Für die tschAG ist ein Mindestkapital in Höhe von 80.000 Euro (2 Mio. CZK) vorgeschrieben.¹¹⁴

	GmbH	tschAG
Mindesteigenkapital	Mindestens 1 CZK Stammkapital ¹¹⁵	2 Mio. CZK Grundkapital oder 80.000 EUR Grundkapital (falls die Gesellschaft in Euro bilanziert) ¹¹⁶
Sofort fällig (vor Anmeldung zur Eintragung ins Handelsregister)	Mind. 30 % des Stammkapitals und gesamtes Agio sowie Sacheinlagen ¹¹⁷	Mind. 30 % des Aktien-nennbetrags und gesamtes Agio ¹¹⁸

Tabelle 5: Mindesteigenkapital der tschechischen Kapitalgesellschaften

¹¹³ Vgl. Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 11.

¹¹⁴ Vgl. Bohata, P., Aktiengesellschaft, WiRO 2013, S. 17.

¹¹⁵ S. § 142 tschKorpG.

¹¹⁶ S. § 246 tschKorpG.

¹¹⁷ S. § 148 tschKorpG.

¹¹⁸ S. § 253 tschKorpG.

3.1.6. Offenlegung + Prüfung

	Handelsgesellschaften (tschOHG, tschKG, tschGmbH, tschAG)					
Unternehmens-kategorie	Kleinst	klein	Mittel	Groß		
Abgrenzungs-merkmale¹¹⁹	Unterschreitung von 2 der untenstehenden Kriterien			Überschreitung von 2 der untenstehenden Kriterien		
Bilanzsumme	< 360.000 € (9 Mio. CZK)	< 4 Mio. € (100 Mio. CZK)	< 20 Mio. € (500 Mio. CZK)	> 20 Mio. € (500 Mio. CZK)		
Umsatzerlöse	< 720.000 € (18 Mio. CZK)	< 8 Mio. € (200 Mio. CZK)	< 40 Mio. € (1 Mrd. CZK)	> 40 Mio. € (1 Mrd. CZK)		
Arbeitnehmer	< 10	< 50	< 250	> 250		
Prüfungs-pflicht¹²⁰	nein	nur tschAG, wenn Bilanzsumme > 40 Mio oder Umsatzerlöse > 80 Mio. oder Arbeitnehmer > 50	ja	ja		
Rechnungslegungserfordernisse¹²¹						
Jahresabschluss	ja	ja	ja			
Bilanz, GuV, Anhang	verkürzt	wenn Prüfungs-pflicht vorliegt ungekürzt, sonst ge-kürzt	ungekürzt			
Kapitalfluss- und Eigenkapitalveränderungsrechnung	nein	nein	ja	ja		
Lagebericht ¹²²	nein	nur tschAG, die der Prüfungspflicht unterliegt (s.o.)	Ja	ja		
Offenlegungspflicht¹²³						
Bestandteile	verkürzte Bilanz und Anhang; bei Prüfungspflicht ungekürzte Bilanz, GuV, Anhang sowie Lagebericht ¹²⁴		Jahresabschluss und Lagebericht ¹²⁵			
Publizitätsorgan	Einreichung beim Handelsregister					
Frist	12 Monate ¹²⁶					

Tabelle 6: Größenabhängige Rechnungslegungspflichten der Handelsgesellschaften

¹¹⁹ S. § 1b tschRechnungslegungsG.

¹²⁰ S. § 20 tschRechnungslegungsG.

¹²¹ S. § 18 tschRechnungslegungsG.

¹²² S. § 21 tschRechnungslegungsG.

¹²³ S. § 21a tschRechnungslegungsG.

¹²⁴ S. § 21a Abs. 9 tschRechnungslegungsG.

¹²⁵ S. § 21a Abs. 1 tschRechnungslegungsG.

¹²⁶ S. § 21a Abs. 2, 4 tschRechnungslegungsG.

3.1.7. Strafbarkeit juristischer Personen als Besonderheit

Seit 1.1.2012 ist in Tschechien das Gesetz über die strafrechtliche Verantwortung von juristischen Personen (*Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim*, im Folgenden: tschGSJP) in Kraft.¹²⁷ Mögliche Strafen:

- Auflösung der juristischen Person, z.B. wenn die juristische Person in die organisierte Kriminalität verwickelt ist.¹²⁸
- Einzug des Vermögens mit Vermögensverfall¹²⁹
- Geldstrafen, die sich nach dem tschechischen Strafgesetzbuch richten und zwischen 20 und 730 Tagessätzen in Höhe von ca. 40 Euro (1.000 CZK) bis ca. 80.000 Euro (2 Mio. CZK) betragen.¹³⁰
- Tätigkeitsverbote zwischen einem und 20 Jahren in Bezug auf Tätigkeiten, für welche die juristische Person eine Genehmigung oder Lizenz benötigt.¹³¹

Um einfache Gestaltungen zur Umgehung zu verhindern, geht die strafrechtliche Verantwortung auf eventuelle Rechtsnachfolger über. Dies hat unter anderem auch zur Folge, dass Gerichte vor Umwandlung einer juristischen Person stets die Vorlage eines Auszugs aus dem Strafreister verlangen.¹³²

3.2. Steuerverwaltung und Rechtsschutz

Das tschechische Einkommensteuergesetzbuch¹³³ regelt sowohl die Besteuerung von natürlichen Personen (§§ 1 bis 16b tschEStG) als auch die Besteuerung von juristischen Personen

¹²⁷ Vgl. Bohata, P., Strafbarkeit, NZWiSt 2012, S. 161 (162).

¹²⁸ S. § 16 tschGSJP.

¹²⁹ S. § 17 tschGSJP.

¹³⁰ S. § 18 tschGSJP.

¹³¹ S. § 20 tschGSJP; vgl. Bohata, P., Strafbarkeit, NZWiSt 2012, S. 161 (166 f.).

¹³² Vgl. Bohata, P., Strafbarkeit, NZWiSt 2012, S. 161 (164).

¹³³ *Zákon České národní rady o daních z příjmu*, im Folgenden tschEStG.

(§§ 17 bis 21a tschEStG). Das Besteuerungsverfahren wird in der tschechischen Abgabenordnung geregelt.¹³⁴

Die tschechische Steuerverwaltung hat drei Ebenen:

- Ministerium für Finanzen, welches die gesamte Finanzverwaltung leitet.
- Generaldirektion für Finanzen: Dieses leitet die Finanzämter und verfasst als "pokyn" bezeichnete Schreiben, die an die Finanzämter gerichtet sind und diese anweisen, wie bestimmte Sachverhalte zu behandeln sind. Diese sind m.E. mit BMF-Schreiben vergleichbar, auch wenn sie nicht vom Ministerium für Finanzen kommen.
- Finanzämter: Für jeden der 13 Verwaltungskreise und die Hauptstadt Prag gibt es ein Finanzamt; daneben gibt es noch ein spezialisiertes Finanzamt mit landesweiter Zuständigkeit für Großunternehmen und Banken.

Der außergerichtliche Rechtsschutz hat drei Stufen:

- Finanzämter
- Appellationsdirektion für Finanzen: Bearbeitet Berufungen der Steuerpflichtigen und hat landesweite Zuständigkeit.
- Ministerium der Finanzen.

Als gerichtliche Instanzen sind die allgemeinen Kreis- bzw. Stadtgerichte zuständig, spezielle Finanzgerichte gibt es nicht. Eine Revision ist vor dem Obersten Verwaltungsgericht (*Nejvyšší správní soud*, im Folgenden: tschOVG) möglich.¹³⁵

¹³⁴ *daňový řád*, im Folgenden tschAO.

¹³⁵ Vgl. Chloer, A/Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 883 f.; Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rn. 3–7.

3.3. Besonderheiten bei der Besteuerung von natürlichen Personen

3.3.1. Abgeltungsteuer

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen unterliegen der Abgeltungsteuer (im Folgenden: tschAbgSt) alle Einkünfte, die von § 36 Abs. 2 tschEStG erfasst werden. Dabei handelt es sich vor allem um Dividenden und Zinseinkünfte.¹³⁶

Einkünfte	Korrespondierende Regelung in Deutschland	Tschechien
Dividenden	§ 32d Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	§ 36 Abs. 2 Bst. a, b tschEStG
Zinsen	§ 32d Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	§ 36 Abs. 2 Bst. j tschEStG

Tabelle 7: Steuerabzug bei unbeschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Personen

Im Gegensatz zu Deutschland gibt es keine Günstigerprüfung.¹³⁷

Bei beschränkt Steuerpflichtigen unterliegen nach § 36 Abs. 1 tschEStG noch weitere Einkünfte der tschAbgSt und gehen nicht in die Veranlagung ein.

Eine Besonderheit ist, dass Tschechien seit 2014 auch die Gehälter von beschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern tschechischer Gesellschaften dem Steuerabzug unterwirft.¹³⁸

¹³⁶ S. § 36 Abs. 2 tschEStG; vgl. auch Otavová, M., příjmů, in: DPP 7,8/2016, S. 2 (4).

¹³⁷ Vgl. Děrgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (24).

¹³⁸ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 129, Rz. 3106; Mareš, M., zdanění, in: DPP 12/2014, S. 27.

Einkünfte	Deutschland	Tschechien
Gewinne	§ 32d Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	§ 36 Abs. 2 Bst. a, b tschEStG
Zinsen	§ 32d Abs. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	§ 36 Abs. 2 Bst. j tschEStG
bestimmten inländischen künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen	§ 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG	§ 36 Abs. 1 Bst. a Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. f Nr. 2 tschEStG
Nutzungsentgelte für bewegliche Sachen, Patente, Know-how usw.	§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG	§ 36 Abs. 1 Bst. a Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 2 tschEStG
Aufsichtsratsmitglied ¹³⁹	§ 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG	§ 36 Abs. 1 Bst. a Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 Abs. g Nr. 6 tschEStG
Geschäftsführer	-	§ 36 Abs. 1 Bst. a Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 Abs. g Nr. 6 tschEStG

Tabelle 8: Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Personen

Ausdrücklich nicht dem Steuerabzug unterliegen Einkünfte im Zusammenhang mit einer Betriebsstätte in Tschechien¹⁴⁰ und Einkünfte aus der Beteiligung an einer tschechischen Personengesellschaft.¹⁴¹

3.3.2. Solidaritätszuschlag für natürlichen Personen

Im Nachgang der Finanzkrise wurde 2013 ein Solidaritätszuschlag (im Folgenden tschSolZ) eingeführt, der bei bestimmten Einkunftsarten natürlicher Personen ab einer bestimmten Höhe anfällt.¹⁴² Kapitalgesellschaften fallen nicht unter den Zuschlag nach § 16a tschEStG, weil es sich um eine Tarifvorschrift für das Einkommen natürlicher Personen handelt.

Nach § 16a tschEStG erhöht sich der Steuersatz in der Einkommensteuer um 7 % auf somit insgesamt 22 % für Einkünfte nach § 6 tschEStG (Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) und § 7 tschEStG

¹³⁹ Vgl. Mareš, M., zdanění, in: DPP 12/2014, S. 27

¹⁴⁰ S. §§ 36 Abs. 1 i.V.m. § 22 Abs. 2 tschEStG.

¹⁴¹ S. §§ 36 Abs. 1 i.V.m. § 22 Abs. 3 tschEStG.

¹⁴² S. § 16a Abs. 2 tschEStG; vgl. auch Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 27.

(Einkünfte aus Gewerbebetrieb), die den Betrag von 52.000 Euro (1.296.288 CZK) übersteigenden. Grundsätzlich nicht von dieser Regelung erfasst sind Einkünfte i.S.v. § 8 tschEStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen) und § 9 tschEStG (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), da es sich bei diesen Einkünften nicht um Einkünfte i.S. der §§ 6, 7 tschEStG handelt. Dies gilt unabhängig von der Höhe der Einkünfte.

Bei beschränkter Steuerpflicht kommt es darauf an, auf welchem Wege die Steuer erhoben wird: Wird sie im Wege der Pflichtveranlagung erhoben, findet der Zuschlag Anwendung. Findet eine Besteuerung mit tschAbgSt statt, findet der Zuschlag keine Anwendung.¹⁴³

Die Gewinnanteile von Gesellschaftern tschechischer Personengesellschaften werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wege der Veranlagung erhoben; damit ist der tschSolZ auf sie anzuwenden.¹⁴⁴ Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften fallen als Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich nicht unter die Regelung.

Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit für eine tschechische Gesellschaft werden grundsätzlich durch Veranlagung erhoben; damit findet auch hier der tschSolZ Anwendung.¹⁴⁵ Dies gilt jedoch nicht für Geschäftsführer: Die Steuer für Tätigkeitsvergütungen von Geschäftsführern wird im Wege des Steuerabzugs erhoben.¹⁴⁶ Nachdem der Zuschlag auf Einkünfte, die mit dem Steuerabzug abgegolten sind, keine Anwendung findet, werden die Tätigkeitsvergütungen von Geschäftsführern also nicht vom Zuschlag erfasst.¹⁴⁷

Bei Tätigkeit für eine Personengesellschaft, an der eine Beteiligung besteht, liegen aus tschechischer Sicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb

¹⁴³ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 28; Vyškovská, M., daně, 2016, S. 47, Rz. 1056.

¹⁴⁴ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 134, Rz. 3121.

¹⁴⁵ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 29; Vyškovská, M., daně, 2016, S. 132, Rz. 3115.

¹⁴⁶ S. § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 6 tschEStG i.V.m. § 36 Abs. 1 tschEStG; vgl. vorheriges Kapitel.

¹⁴⁷ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 129, Rz. 3106; Mareš, M., zdanění, in DPP 12/2014, S. 27 (28).

vor¹⁴⁸, die im Wege der Veranlagung erhoben werden; der tschSolZ findet damit Anwendung.

Er gilt jedoch nicht für die Einkünfte, die in Tschechien unbeschränkt Steuerpflichtige außerhalb Tschechiens erzielen.¹⁴⁹

Fazit: Weil der tschSolZ nach § 16a tschEStG auch die in Tschechien beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter tschechischer Personengesellschaften und die tschechischen Betriebsstätten der in Deutschland ansässigen Einzelunternehmer und Personengesellschaften erfasst, beträgt der Steuersatz 22 % statt 15 %, soweit die Einkünfte 52.000 Euro (1.296.288 CZK) übersteigen.

3.3.3. Super-Bruttolohn

Um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit handelt es sich bei Bezügen aus bestehenden oder früheren Arbeitsverhältnissen. Auch Sachbezüge und andere geldwerte Vorteile, wie z.B. die private Benutzung eines betrieblichen PKW werden wie bei uns als steuerpflichtige Einnahme zugerechnet. Zu Vereinfachungszwecken gibt es eine Regelung, die größtenteils der deutschen 1 %-Regelung entspricht.¹⁵⁰ Werden Anteilseigner einer tschAG, tschGmbH oder Kommanditisten einer tschKG für die Gesellschaft tätig, handelt es sich um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.¹⁵¹ Eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte erfolgt nur bei vollhaftenden Gesellschaftern (tschOHG, Komplementäre der tschKG).

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gibt es die tschechische Besonderheit des sog. Super-Bruttolohns nach § 6 Abs. 12 und Abs. 14 tschEStG, nach dem auch die vom Arbeitgeber getragenen Sozialversicherungsbeiträge beim Arbeitnehmer der Einkommensteuer unterliegen. Das Gehalt wird in Tschechien mit 15 %

¹⁴⁸ S. § 7 Abs. 1 Bst. d tschEStG.

¹⁴⁹ Vgl. Děrgel, M., zahraničí, in: DPP 3/2016, S. 4 (5).

¹⁵⁰ Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 155.

¹⁵¹ S. § 6 Abs. 1 Bst. b Nr. 1, 2 tschEStG; vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 15.

besteuert, die auf den Super-Bruttolohn anfallen. Dieser beträgt im Regelfall 134 % des Bruttolohns.¹⁵² Dieses Konzept wurde im Jahr 2008 im Zuge der Senkung der Einkommensteuersätze eingeführt. Die Tschechische Republik ist das einzige europäische Land mit einem derartigen System.¹⁵³

Zu beachten ist, dass sich der Bruttolohn nach § 6 Abs. 12 tschEStG auch dann um fiktive Beiträge zur Sozialversicherung erhöht, wenn der Arbeitnehmer nicht in Tschechien Sozialversicherungspflichtig ist.¹⁵⁴ Der Super-Bruttolohn gilt auch für Geschäftsführer

Besonderer Beachtung verdient das Zusammenspiel zwischen Super-Bruttolohn und dem tschSolZ: Letzterer bezieht sich auf das Bruttoeinkommen vor Hinzurechnung der Sozialversicherungsbeiträge des Arbeitgebers (also nicht auf den Super-Bruttolohn, sondern nur auf den Bruttolohn). Im folgenden Berechnungsbeispiel sind die entsprechenden Bemessungsgrundlagen fett markiert:

¹⁵² Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 55; der Arbeitgeberanteil beträgt 34 %, vgl. auch Kapitel 8.2.

¹⁵³ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 6 tschEStG, Rz. 110.

¹⁵⁴ Vgl. Hružová, K., jednatel, in: FM 2011, S. 1.

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
Bruttoeinkommen (pro Jahr in CZK)	2.000.000	2.500.000	3.000.000
Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitnehmeranteil)	-170.940	-193.440	-215.940
Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeberanteil)	491.304	536.304	581.304
Bemessungsgrundlage (Super-Bruttolohn)	2.491.300	3.036.300	3.581.300
Einkommensteuer	373.695	455.455	537.195
tschSolZ (7 % des 1.296.288 CZK übersteigenden Bruttoeinkommens, nicht Super-Bruttolohn)	49.259 (2.000.000 – 1.296.288) x 0,07	84.259 (2.500.000 – 1.296.288) x 0,07	119.259 (3.000.000 – 1.296.288) x 0,07
Steuerabzugsbetrag ¹⁵⁵	-24.840	-24.840	-24.840
tatsächliche Steuerschuld	398.114	514.874	631.614
Nettoeinkommen	1.430.946	1.791.686	2.152.446
Steuerquote	19,91 %	20,59 %	21,05 %

Tabelle 9: Berechnung der Einkommensteuer aufgrund des sog. Super-Bruttolohns.
Quelle: In Anlehnung an Chloer, A./Urbášek, T., Das tschechische Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (836)

Bereits seit dem Jahr 2015 wird beabsichtigt, auf die Hinzurechnung der Sozialversicherungsbeiträge zu verzichten (Abkehr vom sog. Super-Bruttolohn), im Gegenzug jedoch den Einkommensteuersatz auf 19 % anzuheben.¹⁵⁶ Dazu kam es bisher jedoch nicht.

3.3.4. Wechselwirkung der Besonderheiten

3.3.4.1. Tätigkeitsvergütungen

3.3.4.1.1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Tschechien

Bei den Vergütungen, die Anteilseigner von tschAG und tschGmbH sowie Kommanditisten einer tschKG für ihre Tätigkeit für die Gesellschaft erhalten, handelt es sich aus tschechischer Sicht um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i.S.v. § 6 tschEStG, die der 15 %-igen Einkommensteuer zzgl. dem 7 %-igen tschSolZ unterliegen, der auf Einkünfte i.S. der §§ 6, 7 tschEStG Anwendung findet. Sie werden nach §

¹⁵⁵ Statt Grundfreibetrag, vgl. S. 18.

¹⁵⁶ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (838).

6 Abs. 12 bzw. 14 tschEStG um die Sozialversicherungsbeiträge – ggf. faktiver Art, falls keine Sozialversicherungspflicht in Tschechien besteht – erhöht.

Bei Tätigkeitsvergütungen, welche Mitunternehmer der tschOHG und Komplementäre der tschKG von der Gesellschaft erhalten, handelt es sich aus tschechischer Sicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 7 tschEStG. Daher findet der Super-Bruttolohn keine Anwendung, der tschSolZ allerdings schon.

Vergütungsempfänger	Teilhafter tschAG, tschGmbH, tschKG (Kommanditisten)	Vollhafter tschOHG, tschKG (Komplementäre)
Art der Einkünfte	EansA (§ 6 Abs. 1 Bst. b Nr. 1, 2 tschEStG)	EaGB (§ 7 Abs. 1 Bst. d tschEStG)
Auswirkungen auf BMG durch Super-Bruttolohn	Besteuerung des Super-Bruttolohns nach § 6 Abs. 12 tschEStG	Keine, da keine Einkünfte i.S. § 6 tschEStG
tschSolZ	Ja, da Einkünfte nach § 6 tschEStG vom tschSolZ erfasst werden.	Ja, da Einkünfte nach § 7 tschEStG vom tschSolZ erfasst werden.

Tabelle 10: Besteuerung von Tätigkeitsvergütungen bei unbeschränkter Steuerpflicht

3.3.4.1.2. Beschränkte Steuerpflicht in Tschechien

Analog zum Fall der unbeschränkten Steuerpflicht in Tschechien sind Tätigkeitsvergütungen von Mitunternehmern der tschechischen Personengesellschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Tätigkeitsvergütungen von Anteilseignern tschechischer Kapitalgesellschaften Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Einkünfte stellen in Tschechien jeweils beschränkt steuerpflichtige Einkünfte dar.

Zu einer Besonderheit kommt es, wenn beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner einer tschechischen Kapitalgesellschaft geschäftsführend tätig sind. Deren Einkünfte unterliegen seit 2014 nach

§ 36 Abs. 1 Bst. a Nr. 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 6 tschEStG dem Steuerabzug mit Abgeltungswirkung. Auf diesen findet der tschSolZ keine Anwendung; daher werden die Tätigkeitsvergütungen von Gesellschaftern nicht vom tschSolZ erfasst¹⁵⁷

	tschGmbH, tschKG (Kommanditisten)	tschOHG, tschKG (Komplementäre)
Art der Einkünfte	EansA (§ 6 Abs. 1 Bst. b Nr. 1, 2 tschEStG)	EaGB (§ 7 Abs. 1 Bst. d tschEStG)
Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach	§ 22 Abs. 1 Bst. b (normale Arbeitnehmer) oder Bst. g (Geschäftsführer) tschEStG	§ 22 Abs. 3 tschEStG
Steuerabzug oder Veranlagung	Normale AN: Veranlagung, da nicht in § 36 enthalten. Geschäftsführer: Steuerabzug 15 % (§ 36 Abs. 1 Bst. a tschEStG)	Veranlagung, da nicht in § 36 tschEStG enthalten
Auswirkungen auf BMG durch Super-Bruttolohn	Normale AN: Besteuerung des Super-Bruttolohns (fiktiver Beitrag, wenn keine Versicherungspflicht besteht) nach § 6 Abs. 12 tschEStG Geschäftsführer: Hinzurechnung von fiktiven AG-Beiträgen zur Sozialversicherung und Besteuerung (§ 6 Abs. 14 tschEStG)	Keine, da keine Einkünfte i.S. § 6 tschEStG
tschSolZ	Normale AN: ja Geschäftsführer: nein	Ja (s.o.)

Tabelle 11: Besteuerung von Tätigkeitsvergütungen bei beschränkter Steuerpflicht

Belastungsvergleich:

Zwei in Deutschland unbeschänkt und in Tschechien beschränkt steuerpflichtige und nach DBA in Deutschland ansässige und in Tschechien tätige Arbeitnehmer erhalten je ein Gehalt i.H.v. 72.000 Euro (1.800.000 CZK). Einer der beiden Arbeitnehmer ist Geschäftsführer der tschechischen Gesellschaft. Daher unterliegt er mit seinem Gehalt in Tschechien der tschAbgSt, so dass kein tschSolZ anfällt. Beim Nicht-

¹⁵⁷ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 129; Mareš, M., zdanění, in DPP 12/2014, S. 27 (28).; zu der DBA-rechtlichen Einordnung der Einkünfte von Geschäftsführern vgl. auch Kapitel 8.4.2.2.

Geschäftsführer-Arbeitnehmer gehen die Einkünfte in die Veranlagung ein; damit fällt tschSolZ an.

Beide Arbeitnehmer sind in Deutschland sozialversichert. Es fallen in Tschechien also keine Sozialversicherungsbeiträge an.¹⁵⁸ Dennoch werden die fiktiven Sozialversicherungsbeiträge, die anfallen würden, wenn die Arbeitnehmer in Tschechien sozialversichert wären, in Tschechien der Besteuerung unterworfen (Super-Brutto-Lohn). Im Beispiel wird davon ausgegangen, dass Tschechien das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn hat und es wird nur die Besteuerung in Tschechien betrachtet.

normaler Arbeitnehmer:

Bruttolohn	1.800.000 CZK
Fiktiv Sozialversicherung AG-Anteil 25 % (mit Beitragsbemessungsgrenze 1.245.216 CZK), vgl. § 6 Abs. 12 tschEStG	311.304 CZK
Krankenversicherung AG-Anteil 9 % auf 1.800.000 CZK (ohne Beitragsbemessungsgrenze), vgl. § 6 Abs. 12 tschEStG	162.000 CZK
Superbruttolohn	2.273.300 CZK
Steuer	340.995 CZK
Zuschlag [(1.800.000 CZK – 1.296.288 CZK) x 0,07]	35.260 CZK
Steuer nach Zuschlag	376.255 CZK
Netto verbleiben	1.423.745 CZK
In Prozent	79,10 %
Abgabenbelastung	20,90 %

¹⁵⁸ Vgl. auch Kapitel 5.3.

Geschäftsführer

Bruttolohn	1.800.000 CZK
Fiktiv Sozialversicherung Arbeitgeber-Anteil 25 % (mit Beitragsbemessungsgrenze 1.245.216 CZK), vgl. § 6 Abs. 14 tschEStG	311.304 CZK
Krankenversicherung Arbeitgeber-Anteil 9 % auf 1.800.000 CZK (ohne Beitragsbemessungsgrenze), vgl. § 6 Abs. 14 tschEStG	162.000 CZK
Superbruttolohn	2.273.300 CZK
Steuer	340.995 CZK
Kein Zuschlag	
Steuer nach Zuschlag	340.995 CZK
Netto verbleiben	1.459.005 CZK
In Prozent	81,06 %
Abgabenbelastung	18,94 %

Fazit: Die Entsendung von Geschäftsführern, die mit ihren Einkünften in Tschechien der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, ist geringfügig günstiger als die Entsendung von normalen Arbeitnehmern. Die Belastungsdifferenz beträgt im Beispiel 1,96 %, d.h. bezogen auf das Gehalt von 72.000 € nur 1.411 €. Bei höheren Einkünften ergibt sich eine höhere Ersparnis.

3.3.4.2. Unternehmensgewinnen

3.3.4.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Tschechien

Auf Gesellschaftsebene fallen bei der tschAG, der tschGmbH und der tschKG, soweit der Gewinn auf Kommanditisten entfällt, 19 % KSt an. Bei Ausschüttung fällt auf die Dividenden tschAbgSt i.H.v. 15 % an, die von der ausschüttenden Gesellschaft nach § 36 Abs. 2 Bst. a, b tschEStG einbehalten wird. Die Einkünfte werden nicht mit in die Veranlagung einbezogen.¹⁵⁹ TschSolZ fällt nicht an, da

¹⁵⁹ Vgl. Děrgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (24).

dieser auf Einkünfte, die der tschAbgSt unterliegen, keine Anwendung findet.¹⁶⁰

Gewinne, die bei tschOHG anfallen bzw. bei der tschKG auf die Komplementäre entfallen, stellen bei den Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 7 tschEStG dar und werden im Wege der Veranlagung mit 15 %, ggf. zzgl. tschSolZ i.H.v. 7 % besteuert.¹⁶¹

¹⁶⁰ Vgl. Kapitel 3.3.2.

¹⁶¹ Vgl. Otavová, M., zdaňování, in: DPP 7,8/2014, S. 39 (40); Vychopeň, J., společnost, in: DPP 11/2014, S. 2 (5).

		Gesellschaftsform			
		v.o.s.	k.s.		s.r.o und a.s.
			Komplementäre	Kommanditisten	
Keine Ausschüttung	Gesellschaftsebene	-	-	19 % KSt auf Gewinnanteile der Kommanditisten (das zvE der Gesellschaft mindert sich um den Teil, der auf die Komplementäre entfällt, § 20 Abs. 4 tschEStG)	19 % KSt auf zvE der Gesellschaft (§ 18 Abs. 1 tschEStG)
	Gesellschafter-ebene	15 % (22 %) auf Anteil des jew. Mitunternehmers (§ 7 Abs. 1 d tschEStG)	15 % (22 %) auf Anteil des jew. Komplementärs (§ 7 Abs. 1 d tschEStG)	-	-
Zwischensumme		15 % (22 %)	15 % (22 %)	19 %	19 %
Ausschüttung	Besteuerung von Ausschüttungen/Entnahmen	-	-	15 % tschAbgSt auf Ausschüttungsbetrag (§ 8 Abs. 1 Bst. a, § 36 Abs. 2 Bst. b tschEStG) Kein tschSolZ, da Steuerabzug und keine Einkünfte nach §§ 6, 7 tschEStG	15 % tschAbgSt auf Ausschüttungsbetrag (§ 8 Abs. 1 Bst. a, § 36 Abs. 2 Bst. a, b tschEStG) Kein tschSolZ, da Steuerabzug und keine Einkünfte nach §§ 6, 7 tschEStG
Summe		15 % (22 %)	15 % (22 %)	31,15 %	31,15 %

Tabelle 12: Besteuerung von Beteiligungen bei unbeschränkter Steuerpflicht

3.3.4.2.2. Beschränkte Steuerpflicht in Tschechien

Bei den Gewinnanteilen von Mitunternehmern tschechischer Personen- gesellschaften sowie den Gewinnausschüttungen an Anteilseigner tschechischer Kapitalgesellschaften handelt es sich in Tschechien um beschränkt steuerpflichtige Einkünfte. TschSolZ fällt nur bei Vollhaftern an, d.h. den Gewinnen der Mitunternehmer einer tschOHG und den Gewinnen der Komplementäre einer tschKG.

	tschGmbH, tschKG (Kommanditisten)	tschOHG, tschKG (Komplementäre)
Art der Einkünfte	EaKV (§ 8 Abs. 1 Bst. a tschEStG) bei Aus- schüttung	EaGB (§ 7 Abs. 1 Bst. d tschEStG)
Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach	§ 22 Abs. 1 Bst g Nr. 3 tschEStG Quellensteuer nach § 36 Abs 2 Bst b tschEStG	§ 22 Abs. 3 tschEStG
Steuerabzug oder Veranlagung	Steuerabzug 15 % nach § 36 Abs 1 Bst b tschEStG	Veranlagung, da nicht in § 36 tschEStG enthalten und Einkünfte nach § 22 Abs. 3 tschEStG (Personengesellschaften) ohnehin von der Anwendung des § 36 tschEStG ausgeschlossen
Auswirkungen auf BMG durch Super-Brutto- lohn	Keine, da keine Einkünfte i.S. § 6 tschEStG (EansA)	Keine, da keine Einkünfte i.S. § 6 tschEStG (EansA)
tschSolZ	Nein, da keine Einkünfte i.S. von §§ 6 und 7 tschEStG (EansA, EaGB).	Ja, da Einkünfte i.S. von § 7 tschEStG (EaGB) und Veranlagung

Tabelle 13: Besteuerung von Beteiligungen bei beschränkter Steuerpflicht

3.4. Besonderheiten bei der Besteuerung von Betriebsstätten

Wird in Tschechien eine Betriebsstätte von einer **natürlichen Person** ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt betrieben, so ist die Person mit ihren Betriebsstätteneinkünften in Tschechien beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 und 2 tschEStG.¹⁶² Betreibt eine **juristische Person** die Betriebsstätte, ist diese in Tschechi-

¹⁶² S. § 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 und 2 tschEStG; vgl. auch Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 17 tschEStG, Rz. 23.

en beschränkt steuerpflichtig nach § 17 Abs. 4 tschEStG i.V.m. § 22 Abs. 1 und 2 tschEStG. Die Besteuerung wird im Veranlagungsverfahren durchgeführt.¹⁶³ Es gelten dieselben Steuersätze wie im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht, d.h. im Falle der Betriebsstätte einer natürlichen Person 15 %, ggf. zuzüglich des tschSolZ i.H.v. 7 % sowie 19 % im Falle einer Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft.¹⁶⁴

Art. 7 Abs. 1 DBA Tschechien weist dem Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht an den von der Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinnen zu. Daraus ergibt sich die Frage, wie der Gesamtgewinn des Unternehmens aufzuteilen ist bzw. welcher Anteil der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Dabei wird der einzelnen Betriebsstätte der Teil des Gewinns zugerechnet, der dem Betrag entspricht, den sie nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs vom Gesamtergebnis aufgrund eigener Leistung erwirtschaftet hat. Dies geschieht nach dem international anerkannten dealings-at-arms-length-Prinzip, nach dem die Betriebsstätte für Zwecke der steuerlichen Ergebnisabgrenzung als selbständige Einheit anzusehen ist. Der Leistungsaustausch zwischen den zivilrechtlich unselbständigen Unternehmensteilen wird mit fremdvergleichsüblichen Preisen bewertet. Die Leistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind demnach wie Leistungen zwischen fremden Dritten zu behandeln und für steuerliche Zwecke wird eine Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit Innentransaktionen fingiert.¹⁶⁵ Dabei darf die Bemessungsgrundlage nicht niedriger (bzw. der Verlust nicht höher) sein, als wenn eine in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtige Person unter gleichen Bedingungen eine gleiche Tätigkeit ausgeübt hätte.¹⁶⁶

¹⁶³ Einkünfte aus tschechischen Betriebsstätten sind nicht in der Aufzählung der Einkünfte enthalten, auf welche die Steuer mittels tschAbgSt erhoben wird, s. § 36 Abs. 1 tschEStG.

¹⁶⁴ Vgl. Antoš, O., Betriebsstätten, in: IWB 2017, S. 804 (812) in der Tabelle unter „Registrierung“ und „Erklärung“; die Ausführungen auf S. 808 sind insoweit unvollständig, als hier nur von einer Registrierung zur Körperschaftsteuer die Rede ist; vgl. auch das Beispiel bei Vyškovská, M., daně, 2016, S. 116.

¹⁶⁵ Vgl. Wassermeyer, F., in: Wassermeyer, DBA, 124. Erg.Lief. Okt. 2013, Art. 7 OECD-MA, Rz. 177, 185.

¹⁶⁶ Zum Fremdvergleich nach tschechischem Recht vgl. Kapitel 3.9.1.

Neuerdings werden nicht nur Lieferbeziehungen fingiert, sondern alle denkbaren Arten von Nutzungsüberlassungen und Dienstleistungen als vergütungspflichtig angesehen. Eine dem deutschen § 1 Abs. 5 AStG entsprechende Definition der sog. Dealings gibt es nach tschechischem Recht nicht. Auch im DBA Deutschland-Tschechoslowakei sind diese nicht vereinbart.

3.4.1. Dienstleistungsbetriebsstätte

3.4.1.1. Grundproblem

Die Betriebsstättendefinition nach tschEStG ist enger als nach dem DBA Tschechoslowakei. Ein besonderes Problem stellen dabei die sog. Dienstleistungsbetriebsstätten dar. Werden kommerzielle, technische und sonstige Beratungen sowie Management-, Vermittlungs- und ähnliche Dienstleistungen¹⁶⁷ von ausländischen Unternehmen bzw. deren Mitarbeitern in der Tschechischen Republik erbracht werden, liegt nach § 22 Abs. 1 Bst. c, f tschEStG auch ohne Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte vor, wenn die Dauer der Tätigkeit 6 Monate in einem Zeitraum von 12 aufeinanderfolgenden Monaten überschritten wird.¹⁶⁸

Hier besteht insbesondere in dem - m.E. häufig vorkommenden - Fall, dass Angehörige der deutschen Muttergesellschaft beratend bei der tschechischen Tochter tätig werden, die Gefahr der Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte nach tschEStG.¹⁶⁹

Da die Betriebsstättendefinition des DBA Tschechoslowakei jedoch keine Regelung zur Dienstleistungsbetriebsstätte enthält, behält Deutschland nach DBA sein Besteuerungsrecht. Weil die tschechische Finanzverwaltung – abweichend vom DBA-Wortlaut und von der deutschen Auslegung – die Dienstleistungsbetriebsstätte nach nationalem Recht

¹⁶⁷ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 5, Rz. 14.

¹⁶⁸ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 13.

¹⁶⁹ So auch Hružová, K., jednatel, in: FM 2011, S. 1-3.

als vom DBA gedeckt ansieht und besteuert, kann es zur Doppelbesteuerung kommen.¹⁷⁰

Wenn Tschechien entgegen der Regelung im DBA die Einkünfte einer Dienstleistungs-Betriebsstätte besteuert, besteht in Deutschland kein Anspruch auf Anrechnung der tschechischen Steuer. Die Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen auch nicht immer durch ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA Tschechoslowakei vermieden werden.¹⁷¹

Die Aufnahme einer Regelung zur Dienstleistungsbetriebsstätte war dabei einer der Gründe, warum sich die beiden Länder nicht auf ein neues DBA einigen konnten.¹⁷²

Einfache Gegenmaßnahmen, wie z.B. eine vertragliche Aufteilung einer Beratungstätigkeit in einzelne Verträge sind nicht geeignet, eine Dienstleistungsbetriebsstätte zu verhindern, denn eine Dienstleistungsbetriebssätte entsteht nach tschechischem Recht nicht nur, wenn aufgrund eines Projekt bzw. Vertrags die 6-Monatsfrist überschritten wird; es werden vielmehr auch sachlich und örtlich voneinander unabhängige Projekte und Verträge zusammen betrachtet.¹⁷³

3.4.1.2. Ansicht Finanzverwaltung

Nach Auffassung der tschechischen Finanzverwaltung entsteht eine Dienstleistungsbetriebsstätte auch dann, wenn dies abkommensrechtlich nicht ausdrücklich geregelt wurde.¹⁷⁴ Auch nach Safarik nimmt die tschechischen Finanzverwaltung eine Dienstleistungsbetriebsstätte auch ohne Vorliegen einer Geschäftseinrichtung,

¹⁷⁰ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (835).

¹⁷¹ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 5, Rz. 15.

¹⁷² Vgl. Sojka, V., zdanění, 2013.

¹⁷³ Vgl. Generaldirektion für Finanzen, Schr. v. 22.11.2011, D-6, S. 22-23.

¹⁷⁴ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (835).

die nach DBA erforderlich wäre, an.¹⁷⁵ Die tschechische Finanzverwaltung argumentiert, dass andere, insbesondere neuere DBA, Regelungen zur Dienstleistungsbetriebsstätte enthalten.¹⁷⁶ Daher habe sich die Interpretation des Instituts der Betriebsstätte geändert; diese Interpretation sei auch auf DBA anzuwenden, die keine Regelung zur Dienstleistungsbetriebsstätte enthalten.¹⁷⁷

3.4.1.3. Ansicht der tschechischen Gerichte

Über die Frage, ob eine Dienstleistungsbetriebsstätte nach tschechischem Recht entsteht, wenn diese nicht durch das DBA gedeckt ist, hatte bereits das tschOVG zu entscheiden. Im Urteilsfall ging es um das alte DBA Tschechoslowakei-Österreich aus dem Jahr 1979, das keine Regelungen zur Dienstleistungsbetriebsstätte enthielt. Das Gericht kam zu dem Schluss, dass anhand des konkreten Wortlauts des individuellen DBA entschieden werden muss und hat das Vorliegen einer Betriebsstätte damit verneint.¹⁷⁸ Ebenso hat es in einer anderen Sache auch bereits das Stadtgericht Prag entschieden und dabei mit dem Prinzip der Rechtssicherheit argumentiert.¹⁷⁹ Im Streitfall handelte es sich wieder um das DBA Tschechien-Österreich. Dieses DBA wurde inzwischen durch ein neues DBA ersetzt, in dem das Entstehen einer Dienstleistungsbetriebsstätte ausdrücklich geregelt ist.¹⁸⁰ Zum DBA Deutschland-Tschechoslowakei ist bisher kein Urteil ergangen.

Auch die in der Literatur h.M lehnt die Annahme von Dienstleistungsbetriebsstätten ab, wenn diese nicht durch das jeweilige DBA gedeckt sind.¹⁸¹

¹⁷⁵ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 5, Rz. 15.

¹⁷⁶ z.B. die DBA mit der Slowakei und das neue DBA mit Österreich.

¹⁷⁷ Vgl. Stadtgericht Prag, Urteil v. 22.04.2005, 10 Ca 39/2004, online.

¹⁷⁸ Vgl. TschOVG, Urt. v. 13.1.2011, 9 Afs 66/2010-189.

¹⁷⁹ Vgl. Stadtgericht Prag, Urteil v. 22.04.2005, 10 Ca 39/2004, rkr.

¹⁸⁰ Vgl. Nerudová, D./Steindl, M., Konzept, in: DPP 4/2014, S. 29 (30).

¹⁸¹ Vgl. Sojka, V., *zdanění*, 2013, S. 89; Vyškovská, M., *daně*, 2016, S. 53; eine ausführliche Darstellung der o.g. Urteile in englischer Sprache findet sich bei Kemmeren, E. u.a., *Treaties*, 2013, S. 55-62 sowie in deutscher Sprache bei

3.4.1.4. Änderungen durch das Multilaterale Instrument

Sowohl Tschechien als auch Deutschland wollen das Multilaterale Instrument auf das DBA-Tschechoslowakei anwenden.¹⁸² Dabei kommt es nur zur Aufnahme eines Principal-Purpose Test (Art. 7 MLI), zu einer Änderung der Präambel des DBA und zu einer Verbesserung des Verständigungsverfahrens.¹⁸³

Weitere optionale Maßnahmen werden nur Bestandteil des DBA, wenn sie von beiden Ländern übereinstimmend gewählt werden. Darunter findet sich auch eine Anpassung des Betriebsstättenbegriffs, der eine Verankerung von Dienstleistungsbetriebsstätten im DBA beinhaltet, die Deutschland ablehnt, Tschechien aber anerkennt. Art. 12 Abs. 1 MLI lautet:

„(1) Ungeachtet der Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die den Ausdruck „Betriebsstätte“ bestimmen, jedoch vorbehaltlich des Absatzes 2, wird, wenn eine Person in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, und es sich dabei um Verträge

a) im Namen des Unternehmens oder

b) zur Übertragung des Eigentums an oder zur Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen, das diesem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt, oder

c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 273.

¹⁸² Vgl. o. V., signatories, 2017, online.

¹⁸³ Vgl. o.V., Positionspapier der Tschechischen Republik, 2017, online; o.V., Positionspapier der Bundesrepublik Deutschland, 2017, online.

handelt, das Unternehmen so behandelt, als habe es in Bezug auf alle von dieser Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte in diesem Vertragsstaat, es sei denn, diese Tätigkeiten, würden sie vom Unternehmen durch eine in diesem Vertragsstaat gelegene feste Geschäftseinrichtung dieses Unternehmens ausgeführt, würden nicht dazu führen, dass diese feste Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte im Sinne der in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (in der gegebenenfalls durch dieses Übereinkommen geänderten Fassung) enthaltenen Bestimmung des Begriffs „Betriebsstätte“ behandelt würde.“¹⁸⁴

In Bst. c. findet sich also die Begründung einer Betriebsstätte durch die Erbringung von Dienstleistungen. Würden sowohl Deutschland als auch Tschechien dem Art. 12 MLI zustimmen, würde das zu einem geänderten Betriebsstättenbegriffs und damit auch die Einführung von Dienstleistungsbetriebsstätten in das DBA-Tschechoslowakei führen.

Gegenwärtig scheitert diese Möglichkeit – wie auch alle anderen optionalen Maßnahmen des Multilateralen Abkommens – allerdings daran, dass entweder Tschechien oder Deutschland einen Vorbehalt geäußert hat.¹⁸⁵ Die Länder haben jedoch jederzeit die Möglichkeit, die Vorbehalte nachträglich zurückzunehmen oder einzuschränken.¹⁸⁶

3.4.1.5. Fazit

Auch wenn nach ständiger Rechtsprechung der tschechischen Gerichte und der h.M. keine Dienstleistungs-Betriebsstätten entstehen, wenn diese im konkreten DBA nicht verankert sind, lässt sich dennoch nicht ausschließen, dass es zu Auseinandersetzungen kommt, weil einzelne Finanzämter weiterhin die Auffassung vertreten, dass in diesem Fall die

¹⁸⁴ o.V., Übereinkommen, 2017, online.

¹⁸⁵ Vgl. die Positionspapiere der beiden Länder: o.V., Positionspapier der Tschechischen Republik, 2017, online; o.V., Positionspapier der Bundesrepublik Deutschland, 2017, online.

¹⁸⁶ Vgl. Art. 28 Abs. 3, Art. 29 Abs. 5 MLI; vgl. auch Schön, W., Instrument, in: IStR 2017, S. 681 (688).

Regelung des tschEStG vorrangig ist.¹⁸⁷ Eine Verordnung, nach der die tschechische Finanzverwaltung die Rechtsprechung des höchsten Verwaltungsgerichts aus 2011 anwendet, ist angeblich in Arbeit. Allerdings ist eine solche bis heute nicht veröffentlicht.¹⁸⁸

Vorsichtshalber sollten also derartige Beratungsleistungen, die zur Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte führen könnten, vermieden oder rechtlich so ausgestaltet werden, dass die Annahme einer Betriebsstätte ausgeschlossen ist. Eine Möglichkeit dazu ist es, den Angehörigen der deutschen Muttergesellschaft direkt bei der tschechischen Tochtergesellschaft anzustellen.¹⁸⁹

Durch das multilaterale Instrument ergeben sich an dieser Stelle keine Änderungen, weil diese optionale Maßnahme von beiden Ländern übereinstimmend gewählt werden müsste – was nicht geschehen ist.¹⁹⁰

3.4.2. Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt

Nach Art. 23 Abs. 1 Bst. c DBA Tschechien wird in Deutschland die Steuerbefreiung für die Gewinne von tschechischen **Betriebsstätten** nur im Falle bestimmter, aktiver Tätigkeiten gewährt. Ansonsten wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnungsmethode vermieden. Dabei handelt es sich um eine relativ enge Definition der aktiven Tätigkeiten: Nur im Falle von Einkünften aus Herstellung sowie Verkauf von Gütern und Waren, technischen Dienstleistungen sowie Bank- und Versicherungsgeschäften liegen aktive Tätigkeiten vor:

"Buchstabe a (Anm: dabei handelt es sich um die Freistellung) gilt für Gewinne, die einer in der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können, und für das Vermögen, das Betriebsvermögen einer solchen Betriebsstätte darstellt, sowie für Dividenden, die von einer in der Tschechoslowakischen Sozialisti-

¹⁸⁷ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 53.

¹⁸⁸ Vgl. auch Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (835).

¹⁸⁹ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 5.

¹⁹⁰ Vgl. Kapitel 3.4.1.4.

*schen Republik ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, und für die Beteiligung an solchen Gesellschaft nur dann, wenn die Betriebssättte oder die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihre **Einnahmen ausschließlich oder fast ausschließlich** aus folgenden innerhalb der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik ausgeübten Tätigkeiten bezieht: Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren, technische Dienstleistungen oder Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, ist **Buchstabe b anzuwenden** (Ann: Anrechnungsmethode)"¹⁹¹*

Zu beachten ist, dass die Freistellung nach dem Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt für alle Unternehmensgewinne versagt, wenn diese nicht fast ausschließlich aktiv i.S. des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts sind. Passive Tätigkeiten verhindern somit die Freistellung auch für die an sich begünstigten Teile des Gewinns aus aktiver Tätigkeit.

Erzielt eine Betriebsstätte Einnahmen aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts, werden diese jedoch zu mehr als 10% durch Tätigkeiten in einem oder mehreren anderen (Nachbar)Staaten erbracht, ist der Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt, selbst wenn die Auslandsgewinne aus aktiven Tätigkeiten stammen.¹⁹²

3.4.3. Organschaftsmodell unvorteilhaft

Im Falle einer ausländischen Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft kann die Steuerbelastung im Falle der DBA Freistellung der Auslandseinkünfte durch das Organschaftsmodell auf den ausländischen Körperschaftsteuersatz begrenzt werden. Dazu wird im Inland eine Organschaft zwischen der inländischen Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft und einer übergeordneten natürlichen Person bzw. einer Personengesellschaft als Organträger begründet. Dies führt dazu,

¹⁹¹ Art. 23 Abs. 1 Bst. c DBA-Tschechien.

¹⁹² Vgl. Holthaus, J., Betriebsstätteneinkünfte, IStR 2003, S. 632 (633).

dass die bei der Organgesellschaft steuerfreien Auslandseinkünfte dem Organträger zugerechnet werden, wobei sie bei diesem ebenfalls freigestellt sind.¹⁹³

Aufgrund der Besonderheit, dass in Tschechien der Körperschaftsteuersatz höher ist als der Einkommensteuersatz, lässt sich mit dem Organgesellschaftsmodell jedoch kaum eine Steuerersparnis erzielen: Es resultiert eine effektive Steuerbelastung i.H.v. 19 %, die höher ist als der Einkommensteuersatz i.H.v. 15 %. Nur, wenn bei hohen Einkünften zusätzlich zur Einkommensteuer der tschSolZ anfällt und der Einkommensteuersatz damit faktisch 22 % beträgt, ist eine lediglich Ersparnis von 3 % zu erzielen. Sollte in Tschechien ein Steuererlass gewährt werden und damit keine Steuer anfallen, verschwindet auch dieser Vorteil.

Im Falle passiver Betriebsstätteneinkünfte kann das Organgesellschaftsmodell nicht die Hochschleusung auf das höhere, deutsche Steuerniveau verhindern: Grundvoraussetzung des Modells ist es schließlich, dass die Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland bei der Organgesellschaft freigestellt sind. Dies ist bei passiven Einkünften nicht der Fall, sodass es aufgrund der dann anzuwendenden Anrechnungsmethode zur Hochschleusung der Einkünfte auf das deutsche Steuerniveau kommt.¹⁹⁴

3.5. Besonderheiten bei der Besteuerung juristischer Personen

3.5.1. Kapitalgesellschaften

Bei der tschGmbH und der tschAG handelt es sich um Kapitalgesellschaften.¹⁹⁵ Diese werden wie die deutsche GmbH und AG intransparent besteuert. Eine die Verlustnutzung ermögliche Gruppenbesteuerung gibt es nicht.¹⁹⁶ Zur Vereinfachung werden im Folgen-

¹⁹³ Vgl. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 475; Grotherr, S., Konzernsteuerplanung, in: BB 1993, S. 1986 (1994 f.).

¹⁹⁴ Vgl. Schönfeld, J., Organschaft, in: IStR 2012, S. 368 (371).

¹⁹⁵ Vgl. Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 9; Děrgel, M., příjmů, in: DPP 1/2014, S. 14 (15 f.).

¹⁹⁶ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (838).

den keine Ausschüttungen von Gesellschaften außerhalb der EU betrachtet.

Die Besonderheit liegt darin, dass das tschechische Steuerrecht für die Steuerfreiheit von Dividenden auch im Inlandsfall auf die Erfüllung der Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie abstellt.

Im Folgenden soll die Besteuerung anhand folgender Beteiligungsstruktur erläutert werden:

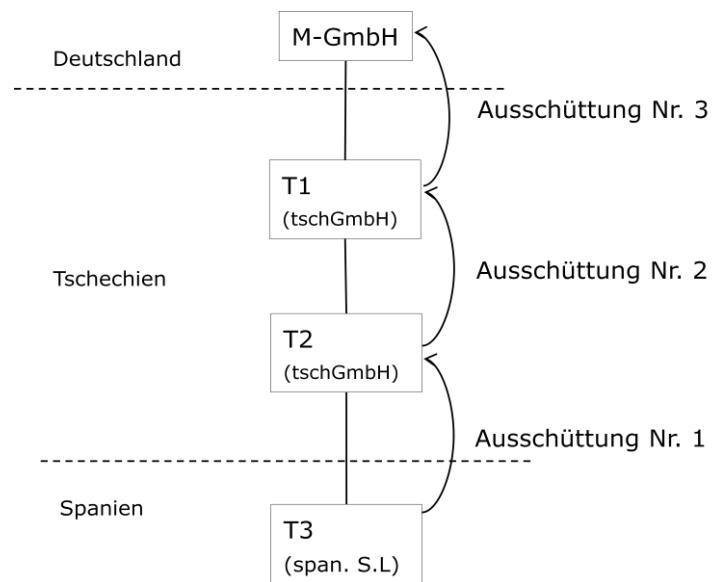


Abbildung 2: Beteiligungsstruktur

Dabei werden die Ausschüttungen der Reihe nach behandelt und zwischen Beteiligungsquoten von < 10 % und $\geq 10\%$ differenziert.

3.5.1.1. Vereinnahmung von Dividenden durch tschechische Kapitalgesellschaften

3.5.1.1.1. Beteiligung < 10 %

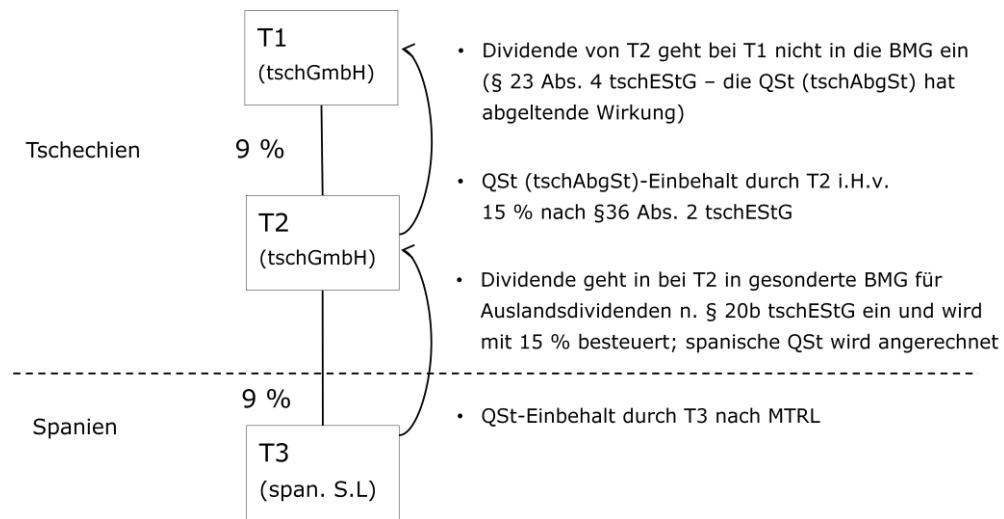


Abbildung 3: Besteuerung von Dividenden, die tschechischen Kapitalgesellschaften zufließen - Beteiligungsquote < 10 %

Dividende von Tochtergesellschaft außerhalb Tschechiens

Hierbei handelt es sich um **Ausschüttung Nr. 1** im Beispiel. Zwar wurde mit großer Wahrscheinlichkeit von der ausschüttenden, ausländischen Tochtergesellschaft (im Beispiel spanische T3) eine Quellensteuer einbehalten, diese kann jedoch für die empfangende, tschechische (im Beispiel T 2) keine Abgeltungswirkung haben. Sie werden daher bei der T2 besteuert. Eventuell im Ausland einbehaltene Quellensteuern werden darauf nach § 24 Abs. 2 Bst. ch tschEStG angerechnet.

Dividendeneinkünfte stellen bei in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften eine eigene Einkunftsart dar, wobei die Einkünfte nach § 21 Abs. 4 tschEStG einem Steuersatz von 15 % unterworfen werden (der somit vom normalen Körperschaftsteuersatz von 19 % abweicht).¹⁹⁷ Für diese Einkünfte gibt es eine eigene Bemessungsgrundlage nach § 20b tschEStG; sie werden nach

¹⁹⁷ S. § 21 Abs. 4 tschEStG; vgl. Brychta, I., společnost, in: Uvp 5/2009, S. 26 (27).

§ 23 Abs. 4 Bst. b tschEStG nicht in die „normale“ körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen.¹⁹⁸

Der Grund für diese umständliche Behandlung ist m.E. darin zu suchen, dass die Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften mit 19 % KSt besteuert würden, wenn diese wie die übrigen Einkünfte in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage mit eingehen würden. Nachdem Dividenden von tschechischen Tochtergesellschaften jedoch nur einer Steuer von 15 % unterliegen, würde hierin m.E. ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vorliegen.

Dividende von tschechischer Tochtergesellschaft

Hierbei handelt es sich um **Ausschüttung Nr. 2** im Beispiel. Bei Auszahlung führt T2 nach § 36 Abs. 2 tschEStG 15 % tschAbgSt ab.¹⁹⁹ Die Dividenden sind bei der empfangenden T2 nach § 23 Abs. 4 Bst. a tschEStG von der Bemessungsgrundlage auszunehmen.²⁰⁰

Es handelt sich also um eine Abgeltungsteuer für Kapitalgesellschaften. Dieses System weicht vom deutschen ab: Bei Ausschüttung einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft an eine unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft würde zunächst gem. § 43 Abs. 1 S. 3 EStG i. V. m. § 31 Abs. 1 S. 1 KStG Kapitalertragsteuer einbehalten. Bei der Muttergesellschaft ist die Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 31 Abs. 1 KStG auf die KSt anzurechnen oder im Falle eines Freistellungsbescheides i. S. d. § 155 Abs. 1 S. 3 AO gem. § 37 Abs. 2 AO zu erstatten.²⁰¹ Eine abgeltende Wirkung hat die Kapitalertragsteuer nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG nur, wenn der Bezieher in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist.²⁰²

¹⁹⁸ Vgl. auch Děrgel, M., ztráty, in: DPP 3/2017, S. 13 (15).

¹⁹⁹ Zum genauen Vorgehen beim Quellensteuereinbehalt der Tochtergesellschaft s. § 38d tschEStG.

²⁰⁰ Vgl. auch Brychta, I., společnost, in: Úvp 5/2009, S. 26 (27); Děrgel, M., ztráty, in: DPP 3/2017, S. 13 (15).

²⁰¹ Vgl. Rengers, J., in: Blümich, EStG, KStG, 132. EL Mai 2016, § 8b KStG, Rz. 180 f.; BFH, Urt. v. 22.4.2009, I R 53/07, DStR 09, 1469.

²⁰² Vgl. Werning, U., in: Blümich, EStG, KStG, 135. EL Nov. 2016, § 32 KStG, Rz. 1.

3.5.1.1.2. Beteiligung $\geq 10\%$

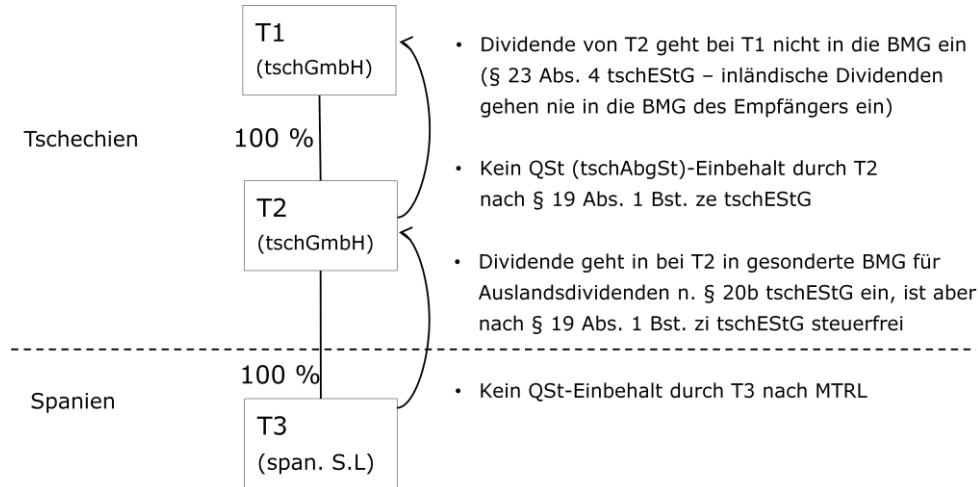


Abbildung 4: Besteuerung von Dividenden, die tschechischen Kapitalgesellschaften zufließen – MTRL erfüllt

Dividende von ausländischer Tochtergesellschaft

Hierbei handelt es sich wieder um **Ausschüttung Nr. 1** des Beispiels, diesmal jedoch unter Erfüllung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Im Quellenstaat darf nach den Grundsätzen der Mutter-Tochter-Richtlinie keine Quellensteuer einbehalten worden sein (im Beispiel bei der spanischen T3). Bei der empfangenden, tschechischen T2 ist die Dividende steuerfrei nach § 19 Abs. 1 Bst. zi tschEStG.²⁰³ Diese Vorschrift erfüllt hier also die Funktion, die in Deutschland § 8b KStG erfüllt. Die Dividende wäre grundsätzlich in der gesonderten Bemessungsgrundlage nach § 20b tschEStG enthalten, ist jedoch nach § 19 Abs. 1 zi tschEStG steuerfrei.

Dividende von tschechischer Tochtergesellschaft

Hierbei handelt es sich wieder um **Ausschüttung Nr. 2** des Beispiels, diesmal jedoch unter Erfüllung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Bei der empfangenden Gesellschaft (im Beispiel T1) ist die Dividende nach § 23 Abs. 4 Bst. a tschEStG nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten.²⁰⁴

²⁰³ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 19 tschEStG, Rz. 49.

²⁰⁴ Vgl. auch Brychta, I., společnost, in: Uvp 5/2009, S. 26 (27).

Bei der auszahlenden, tschechischen Tochtergesellschaft (T2) wird kein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen²⁰⁵, weil die Dividende nach § 19 Abs. 1 Bst. ze tschEStG steuerfrei ist, wenn es sich um eine Beteiligung handelt, welche die Voraussetzungen Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt.²⁰⁶ Diese Norm verhindert den Quellensteuerabzug bei Ausschüttungen in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften an

- in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaften
- in einem EU-Land unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaften

wobei in beiden Fällen die weiteren Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sein müssen, die in Tschechien in § 19 Abs. 3 tschEStG verankert sind:

Erforderlich ist eine Beteiligungsquote von mind. 10 %, die über 12 Monate erfüllt ist. Besteht die Beteiligung zum Ausschüttungszeitpunkt weniger als 12 Monate, wird dennoch keine tschAbgSt einbehalten. Sollte die Beteiligungsquote jedoch vor Ablauf von 12 Monaten die Grenze von 10 % unterschreiten, kommt es zu einer rückwirkenden Besteuerung.²⁰⁷ Beide Gesellschaften müssen eine Rechtsform haben, welche unter die EU-Richtlinie fällt und müssen in einem EU-Staat unbeschränkt steuerpflichtig sein. Auf tschechischer Seite sind das die tschGmbH und die tschAG.²⁰⁸ Bei tschOHG und tschKG handelt es sich um Rechtsformen, auf welche die Mutter-Tochter-Richtlinie keine Anwendung findet.²⁰⁹ Fließt die Dividende an eine tschechische Gesellschaft, gelten 5 % des Ausschüttungsbetrags nach § 25 Abs. 1 Bst. zk tschEStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, die dem zvE der

²⁰⁵ S. zum genauen Vorgehen beim Quellensteuereinbehalt der Tochtergesellschaft auch § 38d tschEStG.

²⁰⁶ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 19 tschEStG, Rz. 45; Děrgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (24f.).

²⁰⁷ Vgl. Děrgel, M., režim. in: DPP 6/2013, S. 20 (23).

²⁰⁸ Vgl. Richtlinie Nr. 2011/96/EU des Europäischen Rates v. 30.11.2011, Abl. L 345/8, Anhang I, Teil A.

²⁰⁹ Vgl. Richtlinie Nr. 2011/96/EU des Europäischen Rates v. 30.11.2011, Abl. L 345/8, Anhang I, Teil A, Bst. d.

Gesellschaft, welche die Dividende erhält, wieder hinzugerechnet werden. Anders als im Falle von § 8b KStG wird im Gegenzug jedoch keine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung "erkauf". Stattdessen handelt es sich bei diesen Aufwendungen nach § 25 Abs. 1 Bst. zk tschEStG ebenfalls um nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, welche allerdings nach § 24 Abs. 7 tschEStG die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft erhöhen.²¹⁰

Beim Empfänger ist keine Kürzungsvorschrift erforderlich, da die Dividende nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten ist.

3.5.1.1.3. Übersicht

		Körperschaft- steuerliche BMG (§ 23 tschEStG)	Gesonderte BMG für Auslandsdividenden (§ 20b tschEStG)
Dividenden tschechischer Tochtergesellschaften	MTRL erfüllt	Nicht enthalten (§ 23 Abs. 4 Bst. a tschEStG)	Nicht enthalten da keine Dividenden von ausländischen KapGes
	MTRL nicht erfüllt		Enthalten (§ 20b Abs. 1 S. 1 tschEStG), aber steuerfrei (§ 19 Abs. 1 Bst. zi tschEStG)
Dividenden ausländischer Tochtergesellschaft	MTRL erfüllt		Enthalten (§ 20b Abs. 1 S. 1 tschEStG)
	MTRL nicht erfüllt		

Tabelle 14: Besteuerung von Dividenden bei Vereinnahmung durch tschechische Kapitalgesellschaften

²¹⁰ Vgl. Děrgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (23).

3.5.1.2. Ausschüttung von Dividenden an deutsche Muttergesellschaft

3.5.1.2.1. Beteiligung < 10 %

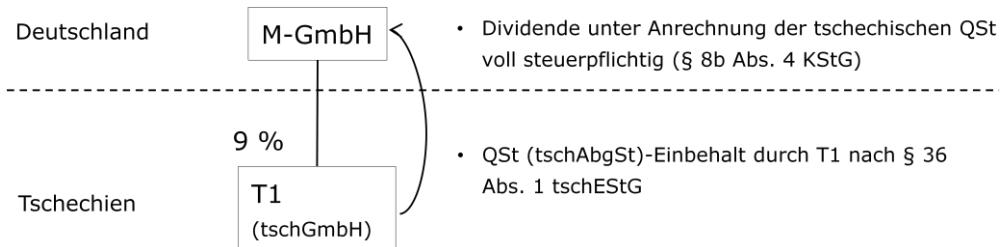


Abbildung 5: Besteuerung von Dividenden, die bei tschechischen Kapitalgesellschaften abfließen - MTRL nicht erfüllt

Quellensteuereinbehalt in Tschechien

Hierbei handelt es sich um **Ausschüttung Nr. 3** des Beispiels. Bei Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nicht erfüllen, handelt es sich bei den Ausschüttungen um beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3 tschEStG, auf die nach § 36 Abs. 1 Bst. b tschEStG 15 % tschAbgSt einbehalten wird (im Beispiel bei T1).²¹¹ Dieser ist durch das DBA nicht beschränkt, da Tschechien nach Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA-Tschechoslowakei Quellensteuern von bis zu 15 % einbehalten darf, wenn die Beteiligungsquote unter 25 % liegt.

Anmerkung: An dieser Stelle entspricht das tschechische System dem deutschen System. In Deutschland würde nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 ebenfalls ein Steuerabzug mit Abgeltungswirkung vorgenommen, wenn nicht eine Abstandnahme vom Steuerabzug bzw. eine ganz oder teilw. Erstattung (s. § 50d Abs. 1 S. 2 EStG) für EU-MutterGes gem. § 43b EStG bzw. nach DBA in Betracht kommt (was annahmegemäß aufgrund Nichterfüllung der Mutter-Tochter-Richtlinie aber nicht der Fall ist).²¹²

²¹¹ Vgl. Safarik in Wassermeyer DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 10, Rz. 28; Dřgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (24).

²¹² Vgl. Rengers, J., in: Blümich, EStG, KStG, 132. EL Mai 2016, § 8b KStG, Rz. 182.

Besteuerung in Deutschland

Die Dividende ist bei der deutschen M-GmbH voll steuerpflichtig, da § 8b Abs. 4 KStG nicht erfüllt ist. Die in Tschechien einbehaltene tschAbgSt kann angerechnet werden.

3.5.1.2.2. Beteiligung $\geq 10\%$

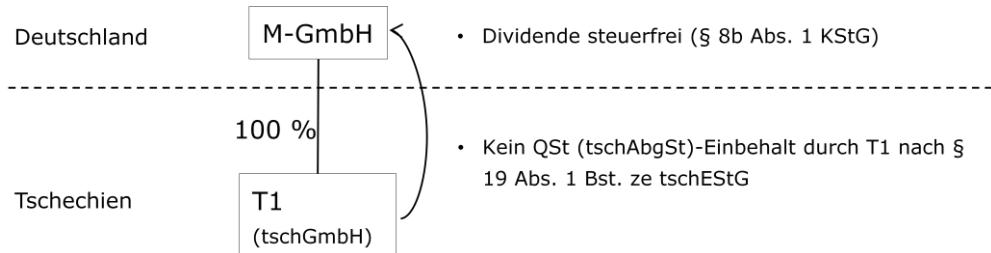


Abbildung 6: Besteuerung von Dividenden, die bei tschechischen Kapitalgesellschaften abfließen - MTRL erfüllt

Quellensteuereinbehalt in Tschechien

Hierbei handelt es sich um **Ausschüttung Nr. 3** des Beispiels. Werden die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt, fällt die Dividende unter § 19 Abs. 1 Bst. ze und Abs. 3 tschEStG und ist in Tschechien von der Quellensteuer befreit.²¹³ T1 muss also keine Quellensteuer einbehalten.

Diese Norm verhindert – wie bereits ausgeführt – auch den Quellensteuerabzug bei Ausschüttungen in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften an Muttergesellschaften, die in einem EU-Land unbeschränkt steuerpflichtig sind. Auch hier müssen die weiteren Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sein müssen, die in Tschechien in § 19 Abs. 3 tschEStG verankert sind.²¹⁴

Anmerkung: Die Vorschrift erfüllt hier also die Funktion von § 43b EStG im deutschen Steuerrecht.

Besteuerung in Deutschland

²¹³ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 19 tschEStG, Rz. 45; Děrgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (24f.).

²¹⁴ Vgl. zu den einzelnen Voraussetzungen Kapitel 3.5.1.1.2.

In Deutschland bleibt die Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der M-GmbH außer Ansatz; 5 % der Dividende gelten jedoch nach § 8b Abs. 5 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe. Quellensteuern wurden in Tschechien nicht einbehalten und könnten auch nicht angerechnet werden. Gewerbesteuerlich erfolgt in Deutschland keine Hinzurechnung der Dividende nach § 8 Nr. 5 GewStG, da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 S. 1 2. Halbs. GewStG erfüllt sind, wenn die Dividende anahmegemäß unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fällt. Dann ist insbesondere auch keine aktive Tätigkeit erforderlich.²¹⁵ Die 5 % nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG gehören nicht zu den Gewinnanteilen i.S. des § 8 Nr. 5 GewStG und unterliegen daher nicht der Kürzung.²¹⁶

3.5.1.3. Zusammenfassende Übersichten

3.5.1.3.1. Beteiligung $\geq 10\%$

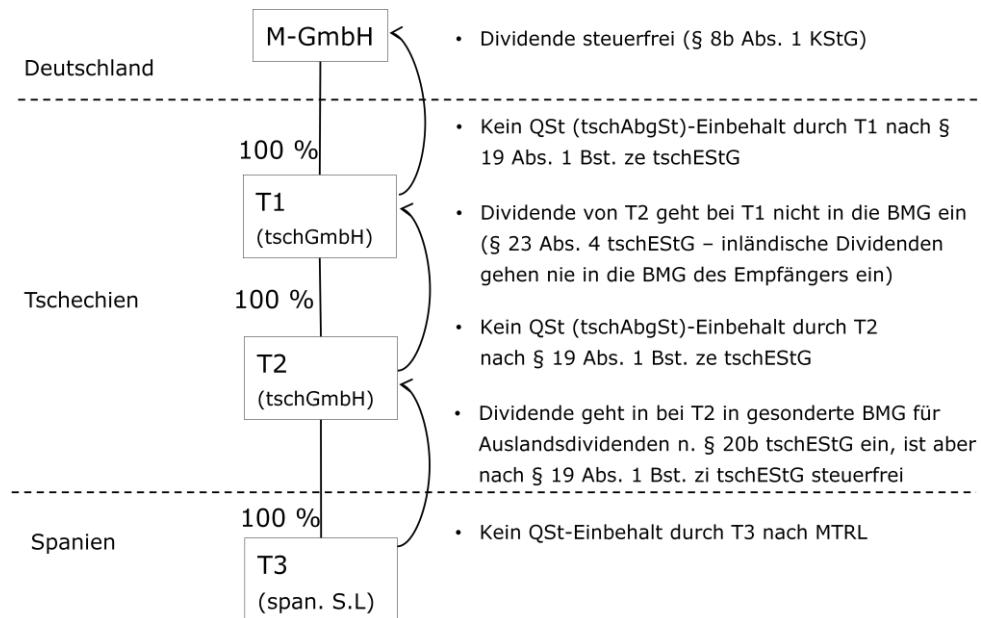


Abbildung 7: Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von Dividenden bei erfüllter MTRL

²¹⁵ Vgl. auch Gosch, D., in: Blümich, EStG, KStG, § 9 GewStG, 135. EL Nov 2016, Rz. 306.

²¹⁶ S. § 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG; vgl. auch Roser, F., in: Lenski/Steinberg, GewStG, 114. Erg.-Lief. 10.2015, § 9 GewStG, Rz. 37.

		Mutter	
		Tschechien	EU-Ausland (z.B. Deutschland)
Tochter	Tschechien	<p>Quellensteuerentlastung: § 19 Abs. 1 Bst. ze tschEStG</p> <p>Beim Empfänger ist keine Kürzungsvorschrift erforderlich, da die Dividende nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten ist.</p>	<p>Quellensteuerentlastung: § 19 Abs. 1 Bst. ze tschEStG</p> <p>Steuerfreiheit beim Empfänger: z.B. § 8b KStG, falls Mutter in Deutschland</p>
	EU-Ausland	<p>Quellensteuerentlastung: gemäß MTRL im EU-Ausland</p> <p>Steuerfreiheit beim Empfänger: § 19 Abs. 1 Bst. zi tschEStG</p>	Nicht relevant

Tabelle 15: Quellensteuerentlastung in Abhängigkeit vom Ort der Ansässigkeit

3.5.1.3.2. Beteiligung < 10 %

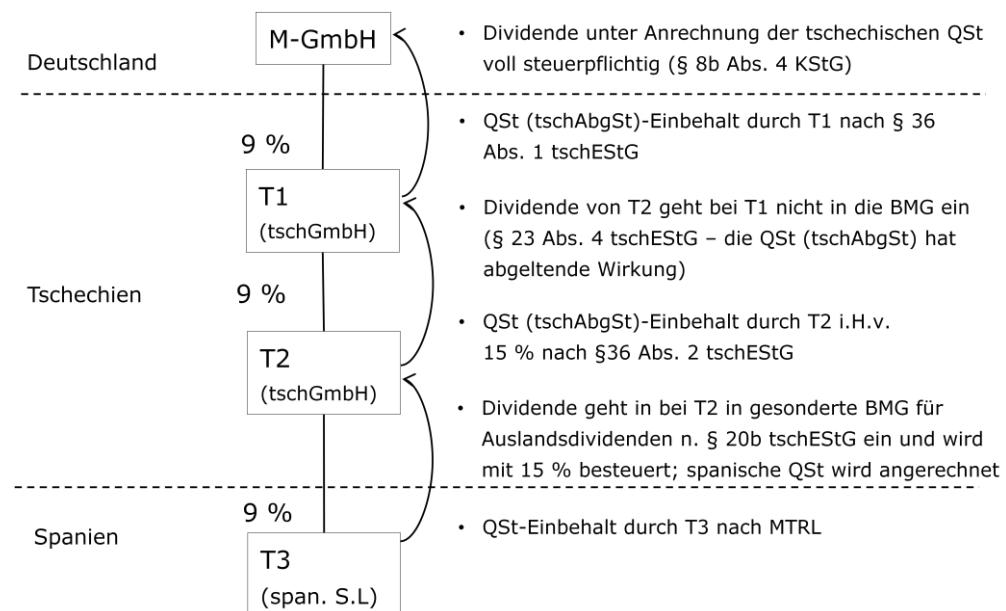


Abbildung 8: Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von Dividenden bei nicht erfüllter MTRL

3.5.2. Personengesellschaften

3.5.2.1. Personengesellschaften als juristische Personen

Die tschOHG und die tschKG sind zivilrechtlich juristische Personen²¹⁷ und unterliegen somit grundsätzlich der 19 %-igen Körperschaftsteuer.²¹⁸ Daher ist aus Sicht Tschechiens als Ansässigkeitsstaat auch die Abkommensberechtigung zu bejahen.²¹⁹

Gleichzeitig handelt es sich Sicht nach § 1 Abs. 2 tschKorpG um Personengesellschaften, weshalb die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer immer null ist, soweit sie auf die Vollhafter entfällt.²²⁰ Von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage der tschOHG und tschKG wird nämlich der Gewinn abgezogen, der auf sämtliche Mitunternehmer der tschOHG²²¹ und auf die Komplementäre der tschKG entfällt.²²² Die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einer tschOHG ist also immer Null. Faktisch unterliegt die tschOHG – und die tschKG, soweit der Gewinn auf die Kommanditisten entfällt – nicht der Körperschaftsteuer, sondern der 15 %-igen Einkommensteuer zuzüglich tschSolZ. Nur die tschKG unterliegt der Körperschaftsteuer, soweit der Gewinn auf die Kommanditisten entfällt.²²³

3.5.2.2. Gewinne

Die Gewinnanteile von Mitunternehmern einer tschOHG und der Komplementäre der tschKG stellen nach § 7 Abs. 1 Bst. d tschEStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, die entweder der Körperschaftsteuer oder der Einkommensteuer unterliegen:

²¹⁷ S. § 1 Abs. 2 tschKorpG; § 20 Abs. 2 i.V.m. 118 ff. tschBGB; die Qualifikation der tschOHG und tschKG als juristische Personen wird auch dadurch deutlich, dass sie im tschBGB unter der Überschrift "juristische Personen" geführt werden.

²¹⁸ S. § 17 Abs. 1 tschEStG.

²¹⁹ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 4, Rz. 17.

²²⁰ Vgl. Josková, L. u. a., společnost, 2015, S. 9; Děrgel, M., příjmů, in: DPP 1/2014, S. 14 (15f.).

²²¹ Das betrifft auch Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer der tschOHG

²²² S. § 23 Abs. 2 Bst. a tschEStG; vgl. Schmidt, C./Blöchle, D., Intransparenzprinzip, in: IStR 2003, S. 685 (686).

²²³ Vgl. auch Otavová, M., zdaňování, in: DPP 7,8/2014, S. 39 (40).

- Bei einer **natürlichen Person** als Mitunternehmer einer tschOHG oder Komplementär einer tschKG wird der anteilige Gewinn oder Verlust aus der tschOHG oder tschKG der 15 %-igen Einkommensteuer zzgl. 7 % tschSolZ unterworfen.²²⁴ Faktisch wird die tschOHG in Tschechien damit transparent besteuert.²²⁵ Die tschKG wird in Tschechien nur insoweit intransparent besteuert, soweit der Gewinn auf die Kommanditisten entfällt.²²⁶
- Auch juristische Personen können Mitunternehmer tschechischer Personengesellschaften sein. Bei einer **Kapitalgesellschaft** als Mitunternehmer unterliegen die Einkünfte bei der Obergesellschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer, sofern es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt.²²⁷
- Bei einer tschechischen **Personengesellschaft**, also bspw. einer tschOHG als Mitunternehmer einer tschechischen Personengesellschaft geht im ersten Schritt in die körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage der Obergesellschaft der Gewinnanteil ein, den diese aufgrund ihrer Beteiligung an einer Personengesellschaft enthält. In einem zweiten Schritt werden die Gewinnanteile sämtlicher Mitunternehmer dieser Obergesellschaft jedoch wieder aus der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gekürzt.²²⁸ Besteuert wird dann wieder auf Ebene der Gesellschafter dieser Obergesellschaft. Entweder mit Einkommensteuer, soweit der Gewinn auf eine natürliche Person als Mitunternehmer entfällt oder mit Körperschaftsteuer, soweit der Gewinn auf eine Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer entfällt.
- Entfällt der Gewinn auf eine weitere Personengesellschaft als Spitzeneinheit, gilt auch für diese Ebene das oben gesagte.

²²⁴ S. § 7 Abs. 4, 5 tschEStG; vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 17, 55, 60; Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Fürster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 35.

²²⁵ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 55.

²²⁶ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Fürster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 35; Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 17 ff.

²²⁷ S. § 18b Abs. 2 tschEStG.

²²⁸ Die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage einer Personengesellschaft ist immer Null; s. § 23 Abs. 2 Bst. a tschEStG.

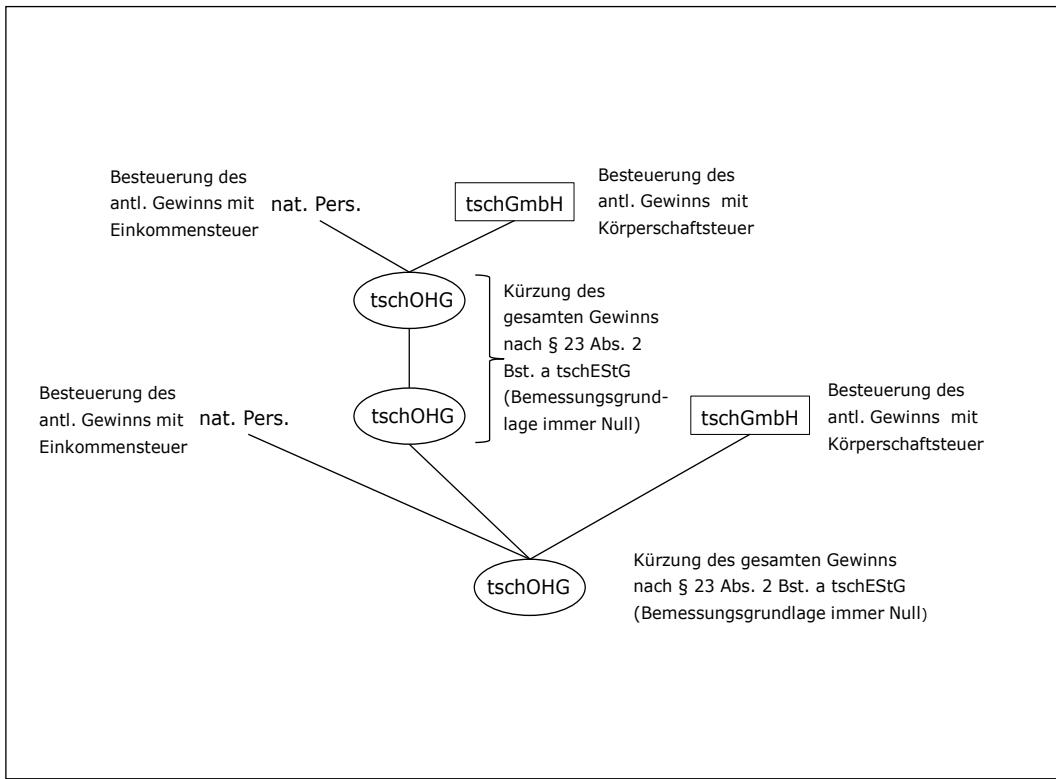


Abbildung 9: Besteuerung einer tschOHG und ihrer Gesellschafter

3.5.2.3. Dividenden

Nach § 20b tschEStG gelten Dividenden, die von einer Personengesellschaft vereinnahmt werden, als vom Gesellschafter der Personengesellschaft vereinnahmt. Für die Ermittlung des Anteils der Dividende, die auf einen bestimmten Gesellschafter entfällt, ist der Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich. Die Besteuerung beim Gesellschafter richtet sich danach, ob es sich um eine Kapitalgesellschaft oder eine natürliche Person handelt. Eine eventuelle Steuerbefreiung der Dividende durch § 19 Abs. 1 Bst. ze tschEStG ist auf Ebene der Gesellschafter der tschechischen Personengesellschaft zu prüfen.

3.5.2.4. Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt

3.5.2.4.1. Anwendbarkeit auf tschechische Personengesellschaften

Bis zum Urteil des BFH aus dem Jahr 2011²²⁹ war nicht klar, ob Personengesellschaften, die im Ausland intransparent besteuert werden, aus

²²⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 25.05.2011, I R 95/10, BStBl. II 2014, S. 760.

deutscher Sicht auf DBA-Ebene als intransparent oder transparent zu behandeln sind:

Vertrat man die sog. abkommensorientierte Sichtweise, müsste Deutschland die Gesellschaften auf DBA-Ebene als intransparent behandeln. Nach dieser Sichtweise betreiben die tschechischen Personengesellschaften als in Tschechien ansässige Person ein in Tschechien ansässiges Unternehmen, so dass ihre Einkünfte nach der abschließenden Verteilungsnorm des Art. 7 Abs. 1 S. 1 1. Halbs. DBA Tschechien²³⁰ ausschließlich in ihrem Sitzstaat Tschechien besteuert werden dürfen. Die Freistellung in Deutschland ergibt sich dann bereits aufgrund des Verteilungsartikels²³¹; der Methodenartikel²³² – der den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt enthält – ist demnach gar nicht mehr zu prüfen.²³³ In diesem Fall müsste lediglich noch geprüft werden, ob die Freistellung bei passiven Einkünften der ausländischen Personengesellschaft durch § 20 Abs. 2 AStG versagt werden kann.

Folgt man – wie das BMF und letztlich auch der BFH – der anwenderstaatsorientierten Sichtweise, werden die Gesellschaften auf DBA-Ebene für Zwecke der inländischen Abkommensanwendung als transparent behandelt.²³⁴ Bei transparenter Behandlung der tschKG für DBA-Zwecke werden ihre Einkünfte entsprechend der deutschen innerstaatlichen Einordnung der ausländischen Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft auch für Abkommenszwecke den Gesellschaften und damit dem inländischen Gesellschafter zugerechnet. Dieser betreibt ein inländisches (deutsches) Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte. Abweichend zur Situation bei intransparenter Behandlung ergibt sich die Freistellung des Gewinnanteils bzw. die Anrechnung ausländischer Steuern aus dem Methodenartikel.

²³⁰ Inhaltsgleich zu Art. 7 Abs. 1 S. 1 1. Halbs. OECD-MA.

²³¹ Art. 7 DBA Tschechien.

²³² Art. 23 DBA Tschechien.

²³³ Vgl. auch Becker, J. D./Loose, T., Personengesellschaften, BB 2011, S. 1559 (1560–1561).

²³⁴ Vgl. BMF-Schr. v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Rz. 4.1.4.1 i.V. m. 4.1.1 und 4.1.2.

Beide Sichtweisen führen im Einkünfteerzielungszeitpunkt dazu, dass Tschechien als Betriebsstättenstaat ein Besteuerungsrecht zukommt und in Deutschland freigestellt wird; bei transparenter Behandlung jedoch nur unter den weiteren Voraussetzungen des im Methodenartikel verankerten Aktivitätsvorbehalts für Betriebsstättengewinne.²³⁵

Auch die OECD hat immer die anwenderstaatsorientierte und folglich transparente Sichtweise vertreten.²³⁶ Auch wenn die h.M.²³⁷ der abkommensorientierten und folglich intransparenten Sichtweise folgt und auch der BFH die transparente Sichtweise der Finanzverwaltung zunächst für ernstlich zweifelhaft hielt²³⁸, sprach er sich in seinem Urteil zum DBA Ungarn letztlich dennoch gegen die abkommensorientierte Auffassung aus, nach der sich eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Qualifikation des Quellenstaats ergeben würde - und für die von der deutschen Finanzverwaltung vertretenen anwenderstaatsorientierten Auffassung aus. Eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters -im Urteilsfall Deutschland - an die Qualifikation der betroffenen Beteiligungsgesellschaft im Quellenstaat -hier Ungarn - lasse sich dem OECD-Musterabkommen ebenso wenig wie dem DBA-Ungarn entnehmen.²³⁹

Damit stellt der BFH klar, dass für inländische Gesellschafter von ausländischen Personengesellschaften, die im Ausland als Körperschaft besteuert werden, aus deutscher Abkommenssicht eine transparente Behandlung vorzunehmen ist. Die Argumentation lässt sich dabei auf alle DBA übertragen, die keine speziellen Sonderregelungen für Perso-

²³⁵ Vgl. Becker, J. D./Loose, T., Personengesellschaften, BB 2011, S. 1559 (1561).

²³⁶ Vgl. OECD (Hrsg.), Commentaries, 2014, Art. 1 OECD-MA, Rz. 6.1; OECD (Hrsg.), Partnerships, 1999, Example 6, Rz. 64 ff; BMF, Schr. v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, S. 354, Rz. 4.1.4.1 i.V. m. 4.1.1 und 4.1.2; dahingehend unverändert BMF-Schr. v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Rz. 4.1.4.1 i.V. m. 4.1.1 und 4.1.2.

²³⁷ Vgl. Debatin, H., Doppelbesteuerungsabkommen, in: BB 1989, Beilage 2 zu Heft 3, S. 8 f.; Prokisch, R., in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1, Rn. 34b; Schmidt, C., Abkommensrecht, in: WPg 2002, S. 1134 (1134 ff.); Schmidt, C./Blöchle, D., Intransparenzprinzip, in: IStR 2003, S. 685; Vogel, K., Abkommensberechtigung, in: IStR 1999, S. 5 (7); Brähler, G., Steuerrecht, 2014, S. 138; Brähler, G./Mayer, M., Besprechung, in: IStR 2010, S. 678 (681f.).

²³⁸ Vgl. BFH, Beschluss v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl. II 2011, S. 156.

²³⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 25.05.2011, I R 95/10, BStBl. II 2014, S. 760, Rz. 16.

nengesellschaften beinhalten. Damit sind letztlich auch die in den DBA verankerten Aktivitätsklauseln zu beachten.²⁴⁰

Zu betonen ist, dass an dieser Stelle genau zwischen DBA-Ebene und dem innerstaatlichen Recht differenziert werden muss. Die vorangegangenen Überlegungen betreffen nur die DBA-Ebene und sind daher ausdrücklich unabhängig davon, dass nach innerstaatlichem deutschen Recht nicht die Gesellschaft selbst, sondern vielmehr die Gesellschafter steuerpflichtig sind.²⁴¹

Eine weitere, denkbare Folge wäre, dass es in Deutschland zu keinem Progressionsvorbehalt kommt, wenn die Freistellung auf dem Verteilungsartikel beruht. Der BFH hat jedoch bereits entschieden, dass die Anwendung des Progressionsvorbehalts nicht auf die Fälle beschränkt ist, in denen die Steuerfreistellung auf dem Methodenartikel beruht. Vielmehr gilt der Progressionsvorbehalt auch für solche Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden und damit bereits durch den Verteilungsartikel im Wohnsitzstaat freigestellt sind.²⁴²

3.5.2.4.2. Verhältnis zu § 20 Abs. 2 AStG

Die Vorschrift ist – anders als die Hinzurechnungsbesteuerung bei Kapitalgesellschaften – selbst dann anwendbar, wenn die Substanzerfordernis des § 8 Abs. 2 AStG erfüllt ist:

*„Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären sie **ungeachtet des § 8 Abs. 2** als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden. Das gilt nicht, soweit in der ausländi-*

²⁴⁰ Vgl. Becker, J. D./Loose, T., Urteilsanmerkung, BB 2011, S. 2404 (2407).

²⁴¹ Vgl. Brähler, G./Mayer, M., Besprechung, in: IStR 2010, S. 678 (681).

²⁴² Vgl. BFH, Urt. v. 4.4.2007, I R 110/05, S. 521, Rz. 16; BFH, Urt. v. 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, 302; BFH, Urt. v. 15.5.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, S. 660; BFH, Urt. v. 17.12.2003 I R 14/02, BStBl II 2004, S. 260.

*schen Betriebsstätte Einkünfte anfallen, die nach § 8 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären.*²⁴³

Die switch-over-Klausel in § 20 Abs. 2 AStG ist infolge der Regelung in § 20 Abs. 1 2. Halbs. AStG stets vorrangig vor den Methodenregelungen der DBA (und damit dem DBA-Aktivitätsvorbehalt) anwendbar und überlagert diese als treaty override einseitig.²⁴⁴ § 20 Abs. 2 AStG fordert als Anwendungsvoraussetzung eine originäre Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte nach DBA. Wenn die Freistellung bereits aufgrund eines restiktiveren DBA-Aktivitätsvorbehalt versagt wird, ergibt sich der Switch-over bereits aus dem DBA. Für die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG bleibt kein Raum. Dieser würde ohnehin zur selben Rechtsfolge führen.

§ 20 Abs. 2 AStG ist für DBA ausgelegt, in denen das DBA gerade keinen Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt enthält.²⁴⁵ Tatsächlich ist es jedoch so, dass § 20 Abs. 2 AStG auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn – wie im DBA Tschechoslowakei – ein Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt verankert ist. Wenn zwar die Tätigkeitsvoraussetzungen des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts erfüllt sind, aber keine aktiven Einkünfte i.S. von § 8 Abs. 1 AStG vorliegen, wird die Freistellung über § 20 Abs. 2 AStG versagt. Wenngleich der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt im DBA Tschechien sehr eng ist, kann diese Konstellation dennoch auftreten.²⁴⁶ So bspw. beim Handel, der nach dem Aktivitätsvorbehalt immer aktiv ist, nach § 8 Abs. 1 AStG jedoch nur, soweit keine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige, nahestehende Person die Verfügungsmacht an den Gütern verschafft.

²⁴³ § 20 Abs. 2 AStG.

²⁴⁴ Vgl. Gebhardt, R./Quilitzsch, C., Aktivitätsvorbehalte, IStR 2011, S. 169; Rupp, T. in: Haase, AStG, 3. Aufl. 2016, § 20 AStG, Rn. 33; Wassermeyer, F./Schönfeld, J., in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 20 AStG, Rn. 29.

²⁴⁵ Vgl. Kraft, G., in: Kraft, AStG, 1. Aufl. 2009, § 20 AStG, Rz. 40.

²⁴⁶ Vgl. die nachfolgende Tabelle 21, in dem die Tätigkeitsvoraussetzungen von § 8 Abs. 1 AStG und die des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts ausführlich verglichen werden.

Andersherum kann in dem Fall, in dem die Einkünfte aktiv i.S.v. § 20 Abs. 2 AStG und gleichzeitig passiv i.S.d. Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts sind, die Freistellung nicht über § 20 Abs. 2 AStG erreicht werden.²⁴⁷ Die Vorschrift wirkt nur zu Ungunsten.

Der Umfang, in dem die Freistellung versagt wird, ist bei § 20 Abs. 2 AStG geringer. Der switch-over des § 20 Abs. 2 AStG greift nur für Einkünfte der Betriebsstätte, die aus passivem Erwerb stammen – die Freistellung wird also nur für die passiven Einkünfte versagt, nicht auch für darüber hinaus vorliegende aktive Einkünfte.²⁴⁸ Im Gegensatz dazu wird die Freistellung nach dem Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt für alle Unternehmensgewinne versagt, wenn mehr als 10 % passive Einkünfte vorliegen.

²⁴⁷ Vgl. Gebhardt, R./Quilitzsch, C., Aktivitätsvorbehalte, IStR 2011, S. 169 (173).

²⁴⁸ Vgl. Gebhardt, R./Quilitzsch, C., Aktivitätsvorbehalte, IStR 2011, S. 169 (169).

3.5.2.4.3. Definition der aktiven Tätigkeit nach Aktivitätsvorbehalt und § 8 AStG

	DBA Aktivitätsvorbehalt	§ 8 Abs. 1 AStG	Bemerkung
Produktion	Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren	<p>Nr. 2 Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen</p> <p>Nr. 4 Handel, soweit nicht</p> <p>a)ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahe stehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft, oder</p> <p>b)die ausländische Gesellschaft einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahe stehenden Person die Verfügungsmacht an den Gütern oder Waren verschafft,</p> <p>es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahe stehenden Person ausübt</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Geht man davon aus, dass unter den Begriff „Verkauf“ im DBA Aktivitätsvorbehalt auch der Handel i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG zu fassen ist, wäre der DBA-Aktivitätsvorbehalt weiter als § 8 Abs. 1 AStG. Beim Handel ist unbedeutlich, wer die Verfügungsmacht an den Gütern verschafft.

Dienstleistungen	Technische Dienstleistungen	<p>Nr. 5 Dienstleistungen, soweit nicht</p> <p>a) die ausländische Gesellschaft für die Dienstleistung sich eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person bedient, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, oder</p> <p>b) die ausländische Gesellschaft die Dienstleistung einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person erbringt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft einen für das Bewirken derartiger Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Hier ist der Aktivitätsvorbehalt teilweise weiter gefasst: Bei Erbringung von technischen Dienstleistungen ist Einbezug inländischen Gesellschafter und Erbringung der Dienstleistung an diese unschädlich. • Teilweise ist aber auch die Definition der aktiven Einkünften i.S. von § 8 Abs. 1 AStG weiter: Nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG können weitere Dienstleistungen aktiv sein.
Finanzdienstleistungen	Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte	<p>Nr. 3 Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen, die für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten, es sei denn, die Geschäfte werden überwiegend mit unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nach § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, oder solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Personen betrieben</p> <p>Nr. 7 Aufnahme und darlehensweisen Vergabe von Kapital, für das der Steuerpflichtige nachweist, daß es ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten und nicht bei einer ihm oder der ausländischen Gesellschaft nahestehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 aufgenommen und außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes gelegenen Betrieben oder Betriebsstätten, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließ-</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Teilweise ist der Aktivitätsvorbehalt weiter gefasst: Keine Einschränkung der Freistellung, wenn Geschäfte mit inländischen Gesellschaftern gemacht werden. und kein Nachweis erforderlich über Herkunft und Verwendung des Kapitals erforderlich.

		lich aus unter die Nummern 1 bis 6 fallenden Tätigkeiten beziehen, oder innerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes gelegenen Betrieben oder Betriebsstätten zugeführt wird	
Vermietung		<p>Nr. 6 Vermietung und Verpachtung, ausgenommen</p> <p>a) die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person unternommen worden ist,</p> <p>b) die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die Einkünfte daraus nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerbefreit wären, wenn sie von den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, unmittelbar bezogen worden wären, und</p> <p>c) die Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft einen Geschäftsbetrieb gewerbsmäßiger Vermietung oder Verpachtung unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und alle zu einer solchen gewerbsmäßigen Vermietung oder Verpachtung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person ausübt,</p>	<ul style="list-style-type: none"> • An dieser Stelle ist § 8 Abs. 1 AStG weiter gefasst, da hier die Rechteüberlassung aktiv sein kann, wenn die ausländische Gesellschaft eigene Forschung betreibt und kein inländischer Gesellschafter dabei mitwirkt.

Tabelle 16: Vergleich der aktiven Tätigkeiten nach § 8 Abs. 1 AStG mit dem Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt

3.5.2.4.4. Probleme bei gemischten Einkünften

Bezieht eine tschechische Personengesellschaft ihre Einnahmen teilweise aus aktiven (z.B. Produktion) und teilweise aus passiven Tätigkeiten (z.B. Vermietung) im Sinne des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts in Art. 23 Abs. 1 Bst. c DBA-Tschechien, stellt sich die Frage, ob die passiven Einkünfte auf die aktiven Einkünfte abfärbten und damit zu einer Versagung der Freistellung führen.

Nach deutschem Steuerrecht wären in diesem Fall nach § 15 Abs. 3 EStG sämtliche mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten der tschOHG gewerbliche Tätigkeiten, also auch die Vermietung.

Das BMF hat diese Logik auf die DBA-Ebene übertragen und folglich noch im BMF-Schreiben v. 16.10.2010 die Ansicht vertreten, dass auch auf DBA Ebene eine Abfärbung stattfindet und es sich insgesamt um Unternehmensgewinne handelt.²⁴⁹

„Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA umfassen die Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ demnach die Gewinne gewerblich tätiger, gewerblich geprägter (§ 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG) sowie gewerblich infizierter (§ 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG) Personengesellschaften.“²⁵⁰

Folgt man dieser Logik, sind alle erzielten Einkünfte (also auch die Vermietungseinkünfte) Unternehmensgewinne i.S. Art. 7 DBA-Tschechien. Im obigen Beispielfall würde die Freistellung versagt, da die Einkünfte zu mehr als 10 % aus passiver Tätigkeiten stammen.

Diese Ansicht hat das BMF aber im BMF-Schreiben von 26.9.2014 aufgegeben.

„Herauslösung“ nach DBA führt zur Gewährung der Freistellung

²⁴⁹ Vgl. Möller, C., Personengesellschaften, SteuK 2015, S. 155 (156).

²⁵⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.10.2010, BStBl. I 2010, S. 354, Rz. 2.2.1.

„Auch die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt auf Abkommensebene nicht. Übt eine Personengesellschaft sowohl eine gewerbliche oder freiberufliche als auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus (gemischte Tätigkeit), so sind in entsprechender Anwendung des BFH-Urteils vom 24. April 1997 IV R 60/95, BStBl. II S. 567, die Tätigkeiten für die Abkommensanwendung zu trennen, sofern dies möglich ist.

Ist dies nicht möglich, weil beide Tätigkeitsbereiche sich gegenseitig unlösbar bedingen, so liegt eine einheitliche Tätigkeit vor, und es entscheidet das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall über die Zuordnung zu dem jeweiligen Artikel.

*Einkünfte aus Vermögensverwaltung sind nicht als solche zu behandeln, wenn sie als Nebenerträge des gewerblichen Bereichs anzusehen sind (Tz. 8.0.2 AStG-Anwendungsschreiben vom 14. Mai 2004, BStBl. I Sondernummer 1 [10]).*²⁵¹

Der Spezialitätenartikel in Art. 7 Abs. 7 DBA-Tschechien²⁵² besagt, dass Einkünfte, die unter andere Artikel fallen, aus den Unternehmensgewinnen herausgelöst werden. Auch wenn der Steuerpflichtige im anderen Staat eine Betriebsstätte hat und die Einkünfte dieser Betriebsstätte zugerechnet werden, finden die Rechtsfolgen aus den anderen Artikeln Anwendung. Die Rechtsfolgen von Art. 7 finden nur dann Anwendung, wenn die anderen Artikel wieder auf Art. 7 zurückverweisen.²⁵³

Die Vermietungseinkünfte werden also abgetrennt und sind also nach Art. 23 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 6 DBA-Tschechien in Deutschland freigestellt. Die (aktiven) Unternehmensgewinne würden in Deutschland nach Art. 23 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 7 DBA-Tschechien freigestellt. Der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt betrifft nur die Unternehmensgewinne. Nachdem diese im Sachverhalt aktiv sind, liegen zu 100 % aktive

²⁵¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.09.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Rz. 2.2.1.

²⁵² Entspricht OECD-MA 2000 und 2010.

²⁵³ Vgl. Wassermeyer, F., in: Wassermeyer, DBA, 124. Erg.Lief. Okt. 2013, Art. 7 OECD-MA, Rz. 356.

Unternehmensgewinne vor und der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt ist erfüllt.

3.5.3. Zusammenfassende Übersicht der Besteuerung von juristischen Personen

Rechtsform	Juristische Person	Einordnung Tschechien	Einordnung Deutschland	KSt-Subjekt	Besteuerung Gewinnanteile der	Abkommens-berechtigt (tschechische Sicht)	Abkommensberechtigt (deutsche Sicht)	
tschOHG	Ja ²⁵⁴	PersGes ²⁵⁵	PersGes	Ja, aber BMG immer 0 ²⁵⁶	Gesellschafter (ESt bzw. KSt)	Ja ²⁵⁷	Nein	
tschKG				Ja, BMG entspricht dem Gewinnanteil der Kommanditisten ²⁵⁸	<u>Komplementäre:</u> Gesellschafter (ESt bzw. KSt) <u>Kommanditisten:</u> Gesellschaft (KSt)			
tschGmbH		KapGes ²⁵⁹	KapGes	Ja	Gesellschaft (KSt) ²⁶⁰		Ja	
tschAG				Ja				

Tabelle 17: Besteuerung von juristischen Personen

²⁵⁴ S. § 1 Abs. 2 tschKorpG; § 20 Abs. 2 i.V.m. 118 ff. tschBGB - die Qualifikation der tschOHG und tschKG als juristische Personen wird auch dadurch deutlich, dass sie im tschBGB unter der Überschrift "juristische Personen" geführt werden; vgl. auch Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 52.

²⁵⁵ S. § 1 Abs. 2 tschKorpG.

²⁵⁶ Die Gewinnanteile der Gesellschafter sind in der KSt-Bemessungsgrundlage der tschOHG enthalten (§ 17 Abs. 1 tschEStG), werden jedoch wieder gekürzt (§ 23 Abs. 2 Bst. a tschEStG) und bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer (§ 7 Abs. 4 tschEStG) bzw. Körperschaftsteuer (§ 20 Abs. 5 tschEStG) unterworfen.

²⁵⁷ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 4, Rz. 17.

²⁵⁸ Die Gewinnanteile der Komplementäre sind in der KSt-Bemessungsgrundlage der tschKG enthalten (§ 17 Abs. 1 tschEStG), werden jedoch wieder gekürzt (§ 23 Abs. 2 Bst. a tschEStG) und bei den Gesellschaftern der Einkommensteuer (§ 7 Abs. 5 tschEStG) bzw. Körperschaftsteuer (§ 20 Abs. 6 tschEStG) unterworfen.

²⁵⁹ S. § 1 Abs. 2 tschKorpG.

²⁶⁰ S. § 17 Abs. 1 tschEStG.

3.6. Vorteile für kleine Unternehmen

3.6.1. Einnahmenüberschussrechnung für Einzelunternehmer bis 1 Mio. € Umsatz

Die Einkünfte von natürlichen Personen i.S. von § 7 tschEStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) können bis zu einer Umsatzgrenze von 1 Mio. Euro (25 Mio. CZK) durch einfache Buchführung (sog. steuerliche Evidenz) nach § 7b tschEStG ermittelt werden. Diese unterscheidet sich von der bilanziellen Gewinnermittlung dadurch, dass sie aufgrund von Mittelzu- und abflüssen geführt wird und nicht aufgrund von Erträgen und Aufwendungen.²⁶¹ Diese einfache Buchführung entspricht damit im Wesentlichen der deutschen Einnahmenüberschussrechnung. Bei Überschreitung der Grenze ist eine bilanzielle Gewinnermittlung erforderlich.²⁶²

3.6.2. Pauschalabzüge für Einzelunternehmer

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb²⁶³ kennt das tschechische Steuerrecht die Möglichkeit, wahlweise anstatt des Nachweises der tatsächlichen Betriebsausgaben einen bestimmten Prozentsatz der Erträge als Pauschalabzug anzusetzen.²⁶⁴ Auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (im Privatvermögen) kann nach § 9 Abs. 4 tschEStG ein Pauschalabzug von 40 % gewählt werden.

²⁶¹ Vgl. Vančurová, A./Láčová, L., systém, 2016, S. 185.

²⁶² Vgl. Safarik, F., in Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 24.

²⁶³ Nach deutschem Verständnis fallen unter diese Einkünfte auch die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und aus Land- und Forstwirtschaft.

²⁶⁴ S. § 7 Abs. 7, 8 tschEStG.

Einkommensart	Prozent der Erträge, die als BA abziehbar sind	Maximale pauschale Betriebsausgaben	Rechtsgrundlage
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	80 %	64.000 € (1.600.000 CZK)	§ 7 Abs. 7 Bst. a tschEStG
Einkünfte aus bestimmtem Gewerbebetrieb	80 %	64.000 € (1.600.000 CZK)	§ 7 Abs. 7 Bst. a tschEStG
Einkünfte aus restlichem Gewerbebetrieb	60 %	48.000 € (1.200.000 CZK)	§ 7 Abs. 7 Bst. b tschEStG
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Ärzte, Anwälte, Steuerberater)	40 %	32.000 € (800.000 CZK)	§ 7 Abs. 7 Bst. d tschEStG
Vermietungseinkünfte im Betriebsvermögen	30 %	24.000 € (600.000 CZK)	§ 7 Abs. 7 Bst. c tschEStG

Tabelle 18: Pauschalabzüge

Wird der Pauschalabzug gewählt, entfällt die Pflicht zur Gewinnermittlung.²⁶⁵ Die Möglichkeit des Pauschalabzugs wurde ursprünglich mit dem Ziel eingeführt, die administrativen Aufwand und Kosten von Unternehmern zu senken, stellt jedoch auch ein Mittel zur Förderung dieser Unternehmer dar.²⁶⁶

Durch die Pauschalabzüge sind sämtliche Aufwendungen abgegolten; auch Abschreibungen mindern nicht den steuerpflichtigen Gewinn. Über die Höhe der Abschreibungen wird jedoch weiterhin eine Nebenrechnung geführt. Dabei sind lineare Abschreibungen in maximaler Höhe anzusetzen.²⁶⁷ Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige sich Abschreibungspotenzial für spätere Veranlagungszeiträume „aufsparen“, in denen sie den Gewinn wieder durch bilanzielle Gewinnermittlung ermitteln.

Es ist dem Steuerpflichtigen freigestellt, weiterhin freiwillig eine Gewinnermittlung zu erstellen, um festzustellen, ob der Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben vorteilhafter ist. Das Wahlrecht kann jedes Jahr neu ausgeübt werden.

²⁶⁵ Vgl. Vychopeč, J., Uplatňování, in: Uvp 12/2011, S. 8

²⁶⁶ Vgl. Vančurová, A./Láčová, L., systém, 2016, S. 186.

²⁶⁷ Vgl. Štohl, P., Daně, 4. Aufl. 2015, S. 37.

Beim Wechsel von Einnahmenüberschussrechnung zu Pauschalabzügen erhöht sich das zu versteuernde Einkommen im Veranlagungszeitraum vor der Umstellung auf Pauschalabzüge um den Wert der Forderungen, die bei Zufluss versteuert würden und um den Wert der Vorräte, die bei Anschaffung als Betriebsausgabe angesetzt wurden; das zu versteuernde Einkommen vermindert sich um den Wert der Verbindlichkeiten, die bei Abfluss als Betriebsausgabe angesetzt würden.

Beispiel:²⁶⁸

Ein Einzelunternehmer erzielt im VZ 2018 einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben in Höhe von 32.000 Euro (800.000 CZK). Es bestehen Forderungen i.H.v. 36.000 Euro (900.000 CZK), Vorräte, die bei Anschaffung als Betriebsausgabe angesetzt wurden i.H.v. 8.000 Euro (200.000 CZK) und Verbindlichkeiten i.H.v. 10.000 Euro (250.000 CZK). Ab VZ 2019 möchte der Einzelunternehmer Pauschalabzüge nutzen.

Einnahmen-Überschuss	32.000 €
+ Nicht beglichene Forderungen	36.000 €
+ Vorräte	8.000 €
./. Verbindlichkeiten	./. 10.000 €
Korrigierter Einnahmen-Überschuss	66.000 €

Möchte der Steuerpflichtige zurück zur Einnahmenüberschussrechnung wechseln, darf der Gewinn des letzten Jahres, in dem Pauschalabzüge vorgenommen wurden, um den Wert der bestehenden Forderungen erhöht werden, die sonst erst bei Zufluss besteuert würden. Bei Zufluss im Folgejahr – also in dem Jahr, für das wieder eine Einnahmenüberschussrechnung erstellt wird, ist die Zahlung dann erfolgsneutral.²⁶⁹ Für diese kann im Ergebnis somit noch der Pauschalabzug vorgenommen werden.

²⁶⁸ In Anlehnung an Štohl, P., Daně, 4. Aufl. 2015, S. 40.

²⁶⁹ S. § 23 Abs. 8 tschEStG; vgl. Vančurová, A./Láčová, L., systém, 2016, S. 189; Štohl, P., Daně, 4. Aufl. 2015, S. 40.

Wird ein deutscher Einzelunternehmer in Tschechien mittels einer Betriebsstätte tätig, kann die Möglichkeit des pauschalen Betriebsausgabenabzugs auch von diesem beschränkt steuerpflichtigen Einzelunternehmer genutzt werden.²⁷⁰ Dadurch fallen Buchführungspflichten in Tschechien weitgehend weg, was insbesondere für Ausländer eine erhebliche Erleichterung darstellen kann. Auch wenn im Einzelfall die tatsächlichen Betriebsausgaben die Höhe des Pauschalabzugs übersteigen, wird dieser Nachteil durch die wegfallenden Kosten für die Buchführung in Tschechien mitunter steuerlich überkompensiert.

Buchführungskosten können jedoch nicht vollständig gespart werden, denn in Deutschland unterliegen die nach Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Bst. a DBA-Tschechoslowakei freigestellten Betriebsstätteneinkünfte dem Progressionsvorbehalt. Bei den Pauschalabzügen handelt es sich um eine Art der Gewinnermittlung, die in Deutschland für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht existiert. Daher müssen die Betriebsstätteneinkünfte nach den deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermittelt werden.²⁷¹ Dies führt in jedem Fall zu erhöhten Kosten für die Buchführung im Inland und vermindert somit die Vorteilhaftigkeit der Pauschalabzüge.

Tschechische Personen- und Kapitalgesellschaften oder ihre Gesellschafter können keine Pauschalabzüge vornehmen, weil sie stets bilanzieren müssen.²⁷²

3.7. Eingeschränkter Verlustausgleich und -vortrag

3.7.1. Verlustausgleich

Ein horizontaler Verlustausgleich (innerhalb derselben Einkunftsart) ist immer unbeschränkt möglich. Ein vertikaler Verlustausgleich (zwischen verschiedenen Einkunftsarten) ist nur für Verluste aus Gewerbebetrieb

²⁷⁰ Vgl. Děrgel, M., Zajištění, in: DPP 6/2008, S. 16 (22).

²⁷¹ Vgl. BFH, Urt. v. 22.05.1991, I R 32/90, BStBl. II 1992, S. 94.

²⁷² Vgl. Tschechische Abgeordnetenkammer, Gesetzesbegründung zur Einführung der Pauschalabzüge, Drucksache 252/0 Teil 1/6 der tschechischen Abgeordnetenkammer, S. 156; Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl., 2015, § 7 tschEStG, Rz. 34.

(§ 7 tschEStG)²⁷³ und aus Vermietung und Verpachtung (§ 9 tschEStG) möglich. Diese Verluste können mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 7 tschEStG), Kapitalvermögen (§ 8 tschEStG), Vermietung und Verpachtung (§ 9 tschEStG) und den sonstigen Einkünften (§ 10 tschEStG) verrechnet werden. Die Verrechnung mit positiven Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ist grundsätzlich ausgeschlossen.²⁷⁴

		Verluste aus				
		EansA	EaLuF, EaGB, EasA	EaKV	EaVuV	Sonstige Einkünfte
Ausgleich mit posi- tiven Ein- künften aus	EansA	nicht möglich				
	EaLuF, EaGB, EasA	nicht möglich	(horizontaler Verlust- ausgleich)	Nein	Ja	Nein
	EaKV		Ja	(horizontaler Verlust- ausgleich)	ja	Nein
	EaVuV		Ja	Nein	(horizontaler Verlust- ausgleich)	Nein
	Sonstige Einkünfte		ja	Nein	Ja	(horizontaler Verlust- ausgleich)

Tabelle 19: Verlustverrechnungsmöglichkeiten

Gestaltungen wie die Minderung der Steuerlast auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (bspw. durch Generierung von Verlusten mittels Immobilien) sind damit nicht möglich.

3.7.2. Verlustabzug

Nach § 34 Abs. 1 tschEStG kann der in einem Veranlagungszeitraum entstandene Verlust in den folgenden 5 Veranlagungszeiträumen abgezogen werden. Eine der deutschen Mindestbesteuerung nach

²⁷³ Beinhaltet auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach deutschem Verständnis.

²⁷⁴ S. § 5 Abs. 3 tschEStG; vgl. Safarik, F., in Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 26; Dřégel, M., ztráty, in: DPP 3/2017, S. 13 (14); Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 64.

§ 10d Abs. 2 S. 1 EStG entsprechende Regelung gibt es nicht. Ebenso gibt es keine Möglichkeit des Verlustrücktrags.²⁷⁵

Verluste aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung können von allen Einkünften mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit abgezogen werden. Verluste aus Kapitalvermögen können vorgetragen und nur von positiven Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden, sonstige Verluste können nur von positiven sonstigen Einkünften abgezogen werden. Von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit können keine Verlustvorträge abgezogen werden.²⁷⁶

		Verluste aus				
		EansA	EaLuF, EaGB, EasA	EaKV	EaVuV	Sonstige Einkünfte
Abzug von positiven Einkünften aus	EansA	nein				
	EaLuF, EaGB, EasA	nein	ja	nein	ja	nein
	EaKV		ja	ja	ja	nein
	EaVuV	nein	ja	nein	ja	nein
	Sonstige Einkünfte		ja	nein	ja	ja

Tabelle 20: Verlustabzugsmöglichkeiten

Es ist möglich, den Verlustabzug zu begrenzen, um z.B. den Steuerabzugsbetrag i.H.v. ca. 1.000 Euro (24.840 CZK) auszunutzen, der die Funktion des deutschen Grundfreibetrags erfüllt.

Gesellschafter der tschOHG und Komplementäre der tschKG werden transparent besteuert. Daher wird ihnen der auf sie entfallende Verlust nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet. Der Verlustvortrag der tschKG vermindert sich dementsprechend nach § 34 Abs. 2 tschEStG um den Anteil, der auf die Komplementäre entfällt.²⁷⁷

Verluste können auch bei Kapitalgesellschaften bzw. Einkünften, die der Körperschaftsteuer unterliegen, nur fünf Jahre lang vorgetragen

²⁷⁵ Vgl. auch Safarik, F., in Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 26.

²⁷⁶ Vgl. Děrgel, M., ztráty, in: DPP 3/2017, S. 13 (17).

²⁷⁷ Vgl. auch Děrgel, M., ztráty, in: DPP 3/2017, S. 13 (15).

werden. Bei einem Anteilswechsel von mindestens 25 % gehen sie nach § 38na tschEStG jedoch unter.²⁷⁸ Eine Ausnahme besteht allerdings, wenn die Einkünfte, die nach dem schädlichen Gesellschafterwechsel entstehen, zu mindestens 80 % aus der gleichen Tätigkeit stammen wie in den Verlustjahren.²⁷⁹ Hierbei handelt es sich um eine Regelung, die in ihrer Wirkung dem § 8d KStG ähnelt. Ein Verlustrücktrag ist auch bei Kapitalgesellschaften nicht möglich.²⁸⁰

Verluste aus einer Betriebsstätte können nach § 34 Abs. 1 tschEStG nur 5 Jahre vorgetragen werden. Die Verlustnutzung ist somit zeitlich stark begrenzt. Das führt jedoch nicht zur Entstehung von finalen Verlusten. An einer "Finalität" fehlt es, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zulässt.²⁸¹ Scheitert eine Verlustberücksichtigung also nur wegen einer ausländischen Verlustnutzungsbeschränkung, liegt keine „Finalität“ und somit keine finalen Verluste vor, die im Inland berücksichtigt werden könnten.²⁸²

3.8. Selbstveranlagung und hohe Verzinsung

3.8.1. Abgabefristen

3.8.1.1. Reguläre Steuererklärung

Die Frist zur Abgabe der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung beträgt nach § 136 Abs. 1 tschAO 3 Monate nach Ablauf des entsprechenden Veranlagungszeitraums. Entspricht dieser dem Kalenderjahr, handelt es sich um den 31.3. des Folgejahres. Wird die Steuererklärung durch einen Steuerberater abgegeben, verlängert sie sich nach § 136 Abs. 2 tschAO auf 6 Monate.²⁸³

²⁷⁸ Zum Untergang von Verlustvorträgen bei Kapitalgesellschaften vgl. auch Kapitel 3.9.2.

²⁷⁹ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (838); Deloitte (Hrsg.), Czech Republic, 2016, S. 11; Děrgel, M., ztráty, in: DPP 3/2017, S. 13 (20).

²⁸⁰ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (834); Deloitte (Hrsg.), Czech Republic, 2016, S. 11.

²⁸¹ Vgl. BFH, Urt. v. 09.06.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, S. 1065.

²⁸² Vgl. Brinkmeier, T., Finalität, EStB 2010, S. 366.

²⁸³ Vgl. Deloitte (Hrsg.), Czech Republic, 2016, S. 14.

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die Steuer, die sich aufgrund seiner erklärten Besteuerungsgrundlagen ergibt, selbst zu berechnen; die Steuer ist bereits zum Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung zu entrichten – und nicht etwa erst nach Bekanntgabe des Steuerbescheids.²⁸⁴ Es handelt sich also um eine Fälligkeitssteuer, wie sie in Deutschland etwa von der Umsatzsteuer bekannt ist.

Wird später vom Finanzamt eine höhere oder niedrigere Steuer festgesetzt als vom Steuerpflichtigen berechnet, ist der Differenzbetrag innerhalb von 15 Tagen ab Rechtskräftigkeit des Steuerbescheids fällig.²⁸⁵

3.8.1.2. Berichtigte Steuererklärung

Die Pflicht zur Abgabe einer berichtigten Steuererklärung hat der Steuerpflichtige nach § 141 Abs. 1 tschAO immer dann, wenn er feststellt, dass die tatsächlich zu entrichtende Steuer höher bzw. der entstandene Verlust geringer ist als erklärt und veranlagt. Die berichtigte Steuererklärung ist bis zum Ablauf des Monats abzugeben, der auf den Monat folgt, in dem festgestellt wurde, dass die Pflicht zur Abgabe besteht. Innerhalb derselben Frist muss die zusätzliche Steuer bezahlt werden. Explizit im Gesetz genannt ist die Verpflichtung zur Abgabe einer berichtigten Steuererklärung bei Verstoß gegen die Bedingungen für die Gewährung des Steuererlasses in Verbindung mit der Gewährung von Investitionsanreizen.²⁸⁶

Führt die berichtigte Steuererklärung zu einer höheren Steuerschuld, fallen auf den Unterschiedsbetrag immer Steuerzinsen nach § 252 tschAO an. Der Zinslauf beginnt bereits 5 Tage nach Ablauf der Frist zur Abgabe der regulären Steuererklärung. Dies ist insbesondere beim rückwirkenden Wegfall der Voraussetzungen für den Steuererlass nach dem InvAnreizG problematisch.²⁸⁷

²⁸⁴ S. § 135 Abs. 2, 3 tschAO.

²⁸⁵ S. § 139 Abs. 3 tschAO.

²⁸⁶ S. § 35a Abs. 2 tschEStG i.V.m. § 35a Abs. 6 S. 1 tschEStG.

²⁸⁷ S. Kapitel 1.3.2.2.2.

Durch die Abgabe einer berichtigten Steuererklärung lässt sich ein Strafzuschlag nach § 251 tschAO vermeiden.²⁸⁸ Die Abgabe einer berichtigten Steuererklärung ist jedoch nicht mehr möglich, wenn bereits eine Außenprüfung stattfindet oder angekündigt wurde.²⁸⁹

3.8.2. Verzinsung und Zuschläge

Die Regelungen sind in Tschechien verhältnismäßig streng und die Zinsen hoch.²⁹⁰ Zu unterscheiden sind:

3.8.2.1. Zinsen

Die Zinsen nach § 252 tschAO erfüllen sowohl die Funktion der deutschen Steuerzinsen nach § 233a AO als auch der Säumniszinsen nach § 240 AO. Dies ist dem Konzept der Fälligkeitssteuer geschuldet; die Steuer ist bereits zum Ablauf der Frist für die Abgabe der Steuererklärung zu entrichten.²⁹¹

Wird die Steuer bei Fälligkeit nicht bezahlt, werden bereits ab dem 5. Arbeitstag nach dem Tag, an dem die Steuererklärung spätestens abgegeben werden muss, Zinsen fällig – unabhängig davon, wann die Steuererklärung tatsächlich abgegeben wurde.²⁹² Die Höhe bemisst sich nach § 252 tschAO nach dem Reposatz der Tschechischen Nationalbank (derzeit 0,05 %) plus einem Zuschlag von 14 %.

Im deutschen Recht beginnt der Zinslauf erst 15 Monate nach dem Ende des betroffenen Veranlagungszeitraums.

²⁸⁸ Vgl. auch Vančurová, A./Láčová, L., systém, 2016, S. 86; Fučíková, J., přiznání, in: DPP 6/2011, S. 18 (20).

²⁸⁹ S. §§ 85 bis 88 tschAO; vgl. auch Vychopeň, J., Podávání, in: DPP 1/2017, S. 9 (10).

²⁹⁰ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 20.

²⁹¹ S. § 135 Abs. 2, 3 tschAO.

²⁹² Wird die Steuererklärung verspätet abgegeben, kommt es zusätzlich zu einem Verspätungszuschlag nach § 250 tschAO.

3.8.2.2. Verspätungszuschlag

Der Verspätungszuschlag nach § 250 tschAO ist vergleichbar mit dem Verspätungszuschlag nach § 152 AO.

Kommt der Steuerpflichtige der Abgabepflicht nicht bis zum Ablauf von 5 Arbeitstagen nach Ablauf der Frist nach, fällt nach § 250 Abs. 1 tschAO für jeden Tag Verspätungszuschlag in Höhe von 0,05 % der festgesetzten Steuer, maximal jedoch 5 % an. Ist das zu versteuernde Einkommen negativ, beträgt der Verspätungszuschlag 0,01 % des festgestellten Verlusts, maximal jedoch 5 %. Die maximale Höhe liegt nach § 250 Abs. 5 tschAO bei ca. 12.000 Euro (300.000 CZK).²⁹³

Wenn ein Steuerpflichtiger die Steuererklärung verspätet abgibt und gleichzeitig die Steuer zu spät bezahlt, wird nicht nur der Verspätungszuschlag, sondern auch Zinsen nach § 252 tschAO fällig. Auch wenn eine berichtigte Steuererklärung verspätet abgegeben wird, kommt es analog zur regulären Steuererklärung zu einer Verzinsung nach § 252 tschAO und zu einem Verspätungszuschlag nach § 250 tschAO.²⁹⁴

3.8.2.3. Strafzuschlag

Der Strafzuschlag nach § 251 tschAO beträgt 20 % des Betrag, um den sich die Steuerschuld erhöht und ist nur bei Steuernachbemessungen zu entrichten, die von der Finanzverwaltung z.B. aufgrund einer Außenprüfung, veranlasst werden. Gibt der Steuerpflichtige selbst eine berichtigte Steuererklärung ab, fällt kein Strafzuschlag an.²⁹⁵ Vorsatz ist nicht erforderlich. Damit ist der Strafzuschlag nach tschechischem Recht bedeutend strenger als die Hinterziehungszinsen nach § 235 AO, die ein subjektives Element erfordern und lediglich dazu führen, dass auch für die 15 monatige Karenzzeit Zinsen erhoben werden, für die Zinsen

²⁹³ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 21; Děrgel, M., Přiznání, in: DPP 2016, S. 17 (19).

²⁹⁴ Vgl. Macháček, I., sankce, in: Uvp 5/2011, S. 28 (29).

²⁹⁵ Zu beachten ist jedoch, dass keine berichtigte Steuererklärung mehr abgegeben werden kann, wenn bereits eine steuerliche Außenprüfung eingeleitet wurde.

nach § 233a AO nicht erhoben werden können. Es kommt nicht zu einer Verdoppelung der Zinsen.

3.8.3. Ereignisse mit Rückwirkung

Ereignisse mit Rückwirkung kennt die tschechische Abgabenordnung nicht, daher beginnt der Zinslauf auch in diesen Fällen immer schon 5 Arbeitstage nach dem ursprünglichen Termin für die Abgabe der Steuererklärung – also 3 Monate plus 5 Arbeitstage (ohne Mithilfe eines Steuerberaters) bzw. 6 Monate plus 5 Arbeitstage (mit Mithilfe eines Steuerberaters) nach Ende des betroffenen Veranlagungszeitraums.²⁹⁶

Nach deutschem Recht würde der Zinslauf nach § 233 Abs. 2a und 7 AO 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beginnen, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist – und nicht 15 Monate nach Ablauf des Jahres, in dem die rückwirkend erhöhte Steuer entstanden ist.²⁹⁷

Fallen bei einem Steuerpflichtigen, dem die Steuer aus Gründen der Investitionsförderung nach dem InvAnreizG gem. § 35a tschEStG erlassen wird, die Voraussetzungen rückwirkend weg, wird nicht nur die Steuer für alle Veranlagungszeiträume fällig, sondern es werden auch Zinsen fällig, die mitunter höher sein können, als die Steuer selbst.

Beispiel:

Ein Unternehmen nimmt den Steuererlass seit 2015 in Anspruch. Wenn nun im Mai 2024 die Voraussetzungen wegfallen, wird zum einen die Steuer für alle Veranlagungszeiträume seit 2015 nacherhoben. Zum anderen wird diese auch noch nach § 252 tschAO mit mehr als 14 % verzinst. Der Zinslauf für die Steuer des VZ 2015 beginnt im Mai 2016 und läuft bis Mai 2024. Der Zins auf die Steuerforderung beträgt somit 112,4 %.²⁹⁸ Sollte das Unternehmen nicht spätestens bis zum Ende

²⁹⁶ Vgl. Fučíková, J., přiznání, in: DPP 6/2011, S. 18 (19).

²⁹⁷ Vgl. Melchior, J., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Zinsen, Rz. 13.

²⁹⁸ Derzeit beträgt der Zins pro Jahr 14,05 %; im Beispiel fallen Zinsen für 8 Jahre an. Damit beträgt der Zins insgesamt $14,05 \times 8 = 112,4$ %.

Juni 2024 berichtigte Steuererklärungen abgegeben haben, fällt zusätzlich noch ein Strafzuschlag nach § 251 tschAO in Höhe von 20 % der Steuernachzahlung an. Dasselbe gilt für die VZ 2016 bis 2022. Es gilt eine verlängerte Festsetzungsfrist - und nicht die allgemeine Festsetzungsfrist von 3 Jahren.

Allerdings lässt die neuere Rechtsprechung des tschOVG an dieser Stelle auf Besserung hoffen: Dieser hat entschieden, dass es Situationen geben kann, in denen keine Steuerzinsen erhoben werden dürfen.²⁹⁹ Konkret ging es um einen Fall, in dem der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum anstatt der tatsächlichen Betriebsausgaben einen Pauschalabzug vorgenommen hat.³⁰⁰ Im darauffolgenden Veranlagungszeitraum hat der Steuerpflichtige zulässigerweise wieder zum Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben zurückgewechselt. In diesem Fall müssen in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Pauschalabzug vorgenommen wurde, Korrekturen vorgenommen werden³⁰¹, welche automatisch die Abgabe einer berichtigten Steuererklärung für diesen früheren Veranlagungszeitraum erforderlich machen – ohne dass ein Fehler des Steuerpflichtigen vorliegt. In solchen Fällen ist nach Ansicht des tschOVG eine Verzinsung unangemessen.³⁰²

M.E. wäre ein vom Steuerpflichtigen nicht selbst verschuldeter Verstoß gegen die Voraussetzungen des Steuererlasses – der zur Folge hat, dass dieser rückwirkend wegfällt – genauso zu entscheiden. Dabei könnte es sich bspw. um eine Reduktion der Mitarbeiterzahl aufgrund einer allgemeinen Rezession handeln, ohne die ein Weiterbestehen des Unternehmens gefährdet wäre. Eine Gesetzesänderung, die dieser Tatsache Rechnung trägt, ist jedoch bisher nicht in Sicht.

²⁹⁹ Vgl. tschOVG, Urt. v. 2.4.2015, 9 Afs 123/2014-44.

³⁰⁰ S. § 7 Abs. 7, 8 tschEStG; vgl. dazu auch Kapitel 4.8.3.

³⁰¹ Der Gewinn des letzten Jahres, in dem Pauschalabzüge vorgenommen wurden, muss nach § 23 Abs. 8 tschEStG um den Wert der bestehenden Forderungen erhöht werden, die sonst erst bei Zufluss besteuert würden, vgl. auch Kapitel 4.8.3.

³⁰² Vgl. auch Burda, Z., příznání, in: Portal der Steuerberater, 2017, online.

3.8.4. Festsetzungsverjährung

Die Festsetzungsfrist beträgt nach § 148 Abs. 1 tschAO 3 Jahre und beginnt mit dem Tag, an dem die Frist für die Einreichung der Steuererklärung abläuft (d.h. 3 bzw. 6 Monate nach Ende des betroffenen Veranlagungszeitraums).³⁰³ Die Frist

- verlängert sich um 1 Jahr, wenn innerhalb der letzten 12 Monate der ursprünglichen Festsetzungsfrist eine berichtigte Steuererklärung eingereicht wird³⁰⁴ und
- beginnt erneut zu laufen, wenn innerhalb der ursprünglichen Festsetzungsfrist eine Außenprüfung eingeleitet wird.³⁰⁵

Insgesamt kann sich die Verjährungsfrist nach § 148 Abs. 5 tschAO auf maximal 10 Jahre verlängern.³⁰⁶ Für den Fall, dass ein Steuererlass nach § 35a tschEStG gewährt wurde, endet die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum, in dem der Anspruch auf den Steuererlass entstanden ist und für alle Veranlagungszeiträume, in denen der Steuererlass gewährt wurde, gleichzeitig mit der Festsetzungsfrist für den letzten Veranlagungszeitraum, in dem der Steuererlass gewährt wurde.³⁰⁷

3.9. Missbrauchsvorschriften

3.9.1. Verrechnungspreise und vGA

3.9.1.1. Behandlung in Tschechien

Das Konstrukt der verdeckten Gewinnausschüttung ist in Tschechien nicht bekannt.³⁰⁸ Der allgemeine Fremdvergleichsgrundsatz ist in § 23 Abs. 7 tschEStG verankert. Werden zwischen nahestehenden Perso-

³⁰³ Vgl. auch Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 18.

³⁰⁴ S. § 148 Abs. 2 tschAO.

³⁰⁵ S. § 148 Abs. 3 tschAO.

³⁰⁶ Vgl. auch Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 18.

³⁰⁷ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 18.

³⁰⁸ Vgl. Krolop, K./Kusak, B., Gesellschaftsrecht, in: WiRO 2007, S. 65.

nen Verrechnungspreise vereinbart, die nicht fremdüblich sind, wird die steuerliche Bemessungsgrundlage um den Unterschied korrigiert.³⁰⁹ Im Gegensatz zu Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG erfasst § 23 tschEStG auch reine Inlandsfälle und erfüllt somit teilweise die Funktion der vGA nach deutschem Recht.

Nach § 23 Abs. 7 Bst. a und b tschEStG handelt es sich v.a. dann um nahestehende Personen, wenn zwischen ihnen mittelbar oder unmittelbar eine Beteiligung von 25 % oder größer am Vermögen oder an den Stimmrechten besteht. Bei den nahestehenden Personen kann es sich sowohl um natürliche als auch um juristische Personen handeln. Korrigiert werden können sämtliche Arten von Verträgen; d.h. überhöhte Zinsen oder Tätigkeitsvergütungen oder die Veräußerung von Wirtschaftsgütern an den Gesellschafter unter dem Marktpreis.³¹⁰

Nach § 23 Abs. 11 tschEStG darf auch der Gewinn einer Betriebsstätte nicht geringer sein als der Gewinn eines einheimischen Unternehmens wäre, das die gleiche oder eine ähnliche Tätigkeit ausübt. Dabei wird auf Vergleichswerte anderer Unternehmen abgestellt.³¹¹

Wenn festgestellt wird, dass die Verrechnungspreise nicht fremdüblich sind, wird die Bemessungsgrundlage sowohl im Inlands- als auch im Auslandsfall um den nicht fremdüblichen Teil erhöht.³¹²

Wenn in Tschechien eine Korrektur unangemessener Verrechnungspreise vorgenommen wird, muss eine Doppelbesteuerung durch eine Gegenberichtigung in Deutschland verhindert werden. Diese ist in Art. 9 Abs. 2 DBA Tschechien vereinbart, wobei es sich um eine Be-

³⁰⁹ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 9, Rz. 13.

³¹⁰ Vgl. Pilařová, I., osoby, in: Uvp 10/2014, S. 11 (12) zum Verkauf eines betrieblichen KfZ an den Gesellschafter unter dem Marktpreis.

³¹¹ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.-Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 7, Rz. 31.

³¹² Vgl. Kocman, M./Tomeš, P., úprava, in: DPP 8/2013, S. 36 (37).

sonderheit des DBA Tschechoslowakei handelt, die nur in einigen wenigen³¹³ weiteren DBA enthalten ist.³¹⁴

3.9.1.2. Behandlung in Deutschland

Bei einer grenzüberschreitenden vGA an deutsche Gesellschafter hat Deutschland als (Wohn)Sitzstaat das Besteuerungsrecht für offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 10 DBA).³¹⁵ Betroffen sind hier nur Verstöße gegen den Fremdvergleichsgrundsatz, nicht formale Verstöße. Die deutsche Rechtsprechung und Finanzverwaltung stellen an schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen beherrschenden Gesellschaftern und ihren Kapitalgesellschaften Sonderanforderungen. Diese müssen zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und im Voraus abgeschlossen sein.³¹⁶ Ein Verstoß führt im Inlandsfall zur vGA dem Grunde nach. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das in grenzüberschreitenden Fällen nicht der Fall. Die Sonderanforderungen sind in grenzüberschreitenden Fällen nicht anwendbar, weil dem Art. 9 OECD-MA eine Sperrwirkung entfaltet.³¹⁷ Auch bei Teilwert-Abschreibungen auf ungesicherte Gesellschafter-Darlehen entfaltet Art. 9 DBA eine Sperrwirkung, was die Finanzverwaltung jedoch nicht akzeptiert.³¹⁸

Wird in Deutschland eine vGA aufgedeckt, ist es aufgrund des Korrespondenzprinzips³¹⁹ zentral, ob in Tschechien eine Gewinnkorrektur vorgenommen wurde oder nicht. Ist das der Fall – gibt es also in Tschechien eine Vorbelastung mit Körperschaftsteuer - unterliegt die Dividende in Deutschland der Abgeltungssteuer nach § 20 Abs. 1 S. 2 EStG bzw. ist die Dividende zu 95 % steuerfrei nach § 8b KStG.

³¹³ u. a. mit den USA, Dänemark, Schweden, Frankreich, Tschechien, Slowakei, Tunesien und der Türkei.

³¹⁴ Vgl. Fey, A. in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41 Aufl. 2017, Verrechnungspreise, Rz. 7; Safarik, F. in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.-Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 9, Rz. 21.

³¹⁵ Vgl. Safarik, in Wassermeyer DBA, 127. Erg.-Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 10, Rz. 3; Binnewies, B., vGA, in: GmbH-StB 2015, S. 40 (42).

³¹⁶ Vgl. R 8.5 Abs. 2 KStR 2015.

³¹⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 11.10.2012, I R 75/11, BStBl. II 2013, S. 1046.

³¹⁸ Vgl. BMF, Schr. v. 30.3.2016, BStBl. I 2016, S. 455.

³¹⁹ S. § 3 Nr. 40 Bst. d S. 2 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG.

Verfahrensrechtlich ermöglicht § 32a KStG die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide auch zu Lasten des inländischen Gesellschafters. Die Vorschrift gilt sowohl für natürliche Personen also auch für Kapitalgesellschaften als Anteilseigner.³²⁰ Der Anwendungsbereich ist auch bei einer vGA oder ähnlichen Sachverhalten eröffnet, die bei einer ausländischen Gesellschaft nach dem dortigen Recht dem Einkommen hinzugerechnet werden.³²¹ D.h. wenn in Tschechien eine Einkünftekorrektur nach § 23 Abs. 7 tschEStG erfolgt, kann in Deutschland eine Änderung des Steuerbescheids vorgenommen und die Einkünfte umqualifiziert werden.

Fraglich ist noch, ob in Tschechien dann auch ein Quellensteuereinbehalt vorgenommen wird – konzentriert man sich nur auf die Steuerbelastung, ist die Beantwortung dieser Frage im Ergebnis so gut wie irrelevant, da

- a) die tschAbgSt bei vGA an natürliche Personen mit max. 15 %³²² immer kleiner wäre als die deutsche AbgSt. Die tschAbgSt kann also immer voll angerechnet werden. Ignoriert man vereinfachend die Tatsache, dass der SolZ bei Anrechnung nur auf die Differenz zwischen der deutschen Steuer und der angerechneten tschechischen Steuer anfällt, resultiert in beiden Fällen eine Belastung in Höhe der deutschen AbgSt.
- b) bei vGA an Kapitalgesellschaften aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie keine Quellensteuer einbehalten werden darf, die nicht angerechnet werden dürfte³²³

Findet bei der tschechischen Kapitalgesellschaft hingegen keine Hinzurechnung statt, ist die vGA in Tschechien nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastet. Aufgrund des Korrespondenzprinzips wird in Deutschland

³²⁰ Vgl. BFH, Beschluss v. 20.3.2009, VIII B 170/08, BFH/NV 09, S. 1029; Beschluss v. 29.8.2012, VIII B 45/12, BStBl II 12, 839; Rengers, J., in: Blümich, EStG, KStG, 129. EL August 2015, § 32a KStG, Rz. 10, m.w.N.

³²¹ Vgl. Rengers, J., in: Blümich, EStG, KStG, 129 EL August 2015, § 32a KStG, Rz. 21; Deutscher Bundestag, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007, BT-Drs. 16/2712 v. 25.9.2006, S. 72.

³²² Vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. b DBA Tschechoslowakei.

³²³ Vgl. Lindberg, K., in: Blümich, EStG, 131. EL März 2016, § 43b Rn. 12.

daher mit tariflicher Einkommensteuer besteuert bzw. ist die vGA bei einer Kapitalgesellschaft als Empfänger voll steuerpflichtig.³²⁴ Fraglich ist hier, ob Tschechien aufgrund der in Art. 9 DBA Tschechoslowakei vereinbarte Gegenberichtigung dazu gezwungen wäre, eine Hinzurechnung vorzunehmen.

Eine Verrechnungspreiskorrektur nach § 1 AStG ist nach § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG „unbeschadet anderer Vorschriften“ anzuwenden. Das bedeutet, dass die vGA grundsätzlich Vorrang hat und durch die Anwendung von § 1 AStG ergänzt wird, wenn diese zu weitergehenden Berichtigungen führt. § 1 AStG ergänzt also andere Regelungen, soweit die Rechtswirkungen nach § 1 AStG über die Rechtswirkungen der anderen Vorschriften hinausgehen.³²⁵

3.9.2. Schädlicher Gesellschafterwechsel

Der Verlustvortrag geht bereits bei einer Anteilsveräußerung von mindestens 25 % nach § 38na Abs. 1 tschEStG vollständig – und nicht nur quotal wie nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG - unter.³²⁶ Dabei zählen allerdings immer nur die Anteilsveräußerungen innerhalb eines Jahres zusammen, nicht die Anteilsveräußerungen innerhalb von fünf Jahren wie bei § 8c KStG.

Der Verlustvortrag fällt ebenfalls weg, wenn ein Gesellschafter im Laufe des Jahres aufgrund eines geringen Hinzuerwerbs eine Beteiligungsquote von mehr als 50 % erreicht.

Nach Maßgabe von § 38na Abs. 3 tschEStG kommt es nicht zu einem Verlustuntergang, wenn die Einkünfte nach dem schädlichen Beteiligungserwerb noch zu mindestens 80 % aus der gleichen Tätigkeit ent-

³²⁴ S. § 3 Nr. 40 Bst. d S. 2 EStG, § 8b Abs. 1 S. 2 KStG.

³²⁵ Vgl. Jacobs O. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 661 f; s. auch die Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, Deutscher Bundestag, Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27. 3. 2007, S. 85; BMF-Schreiben v. 14. 5. 2004, BStBl 2004 I, S. 3 Sondernummer 1/2004, Tz. 1.1.2.

³²⁶ Vgl. Pilařová, I., Ztráta, in: Uvp 8/2006, S. 6 (7).

stammen wie vor dem Beteiligungserwerb.³²⁷ Die Stellung eines Antrags analog zu § 8d KStG ist nicht erforderlich.

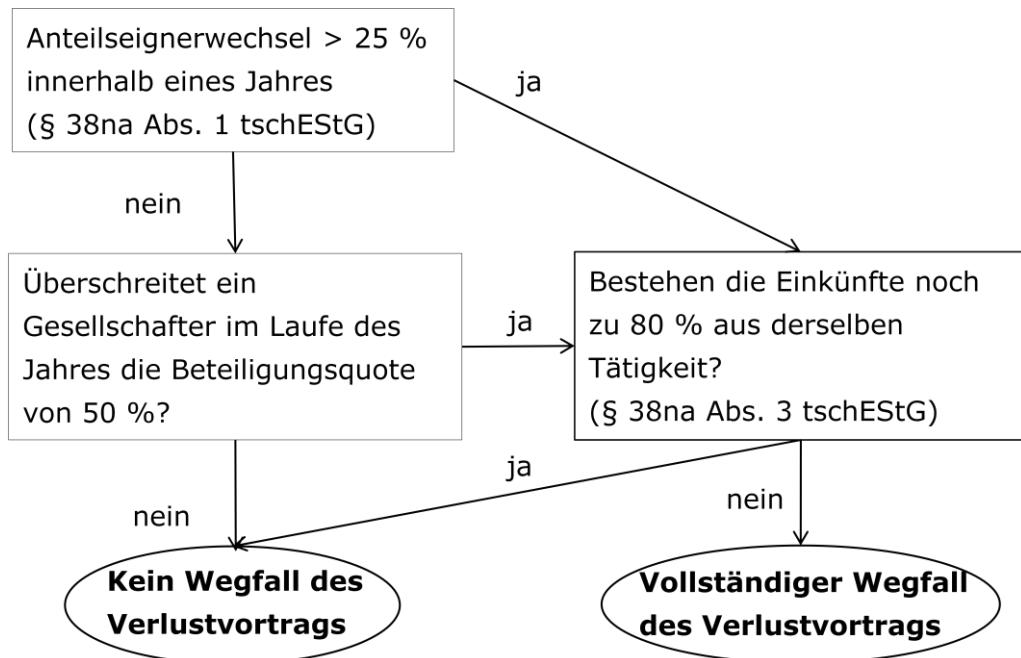


Abbildung 10: Verlustuntergang bei Anteilseignerwechsel

Beispiel:

Die ABC GmbH hat im Jahr 2006 einen Verlust in Höhe von 25.000 Euro erlitten und einen Verlustvortrag in dieser Höhe. Im Jahr 2010 fällt ein Gewinn i.H.v. 25.000 Euro an, von dem die Verluste aus 2006 abgezogen werden sollen. An der ABC GmbH sind die Gesellschafter A (40 %), B (30 %) und C (30 %) beteiligt. Es kam in den Jahren 2007 bis 2009 zu folgenden Anteilsveräußerungen:

- 17.12.2007: C verkauft einen 20 %-Anteil an B
- 8.5.2008: A verkauft seinen gesamten 40 %-Anteil an B
- 19.9.2009: B verkauft den 2008 erworbenen Anteil zurück an A
- 20.12.2009: B verkauft den 2007 erworbenen Anteil zurück an C

Im Jahr 2007 liegt ein schädlicher Beteiligungserwerb vor, weil Gesellschafter B die Grenze von 50 % überschreitet. Im Jahr 2008 kommt es erneut zu einem schädlichen Beteiligungserwerb, weil mehr als 25 % der Anteile übertragen werden. Auch im Jahr 2009 kommt es zu einem

³²⁷ Vgl. Deloitte (Hrsg.), Czech Republic, 2016, S. 9; Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (838).

schädlichen Beteiligungserwerb, weil wiederum mehr als 25 % der Anteile übertragen werden.³²⁸ Nur, wenn die Einkünfte im Jahr 2008 noch zu mindestens 80 % aus derselben Tätigkeit stammen wie in 2006, kann der Verlust in 2010 abgezogen werden.

Nach der Verwaltungsauffassung berechnet sich die Grenze wie folgt:³²⁹

$$L = \frac{X}{Y} \times 100$$

wobei

L = Prozentsatz nach § 38 na Abs. 3 tschEStG (Kein Verlustuntergang, wenn $L \geq 0,8$)

X = Einkünfte im Jahr des Verlustabzugs, die aus derselben Tätigkeit stammen wie im Jahr des Anteilseignerwechsels

Y = Gesamteinkünfte im Jahr des Verlustabzugs

Problematisch ist, dass der Begriff „gleiche Tätigkeit“ im Gesetz nicht definiert wird. Die tschechische Finanzverwaltung legt den Begriff jedoch sehr weit aus und bejaht das Vorliegen einer gleichen Tätigkeit bereits dann, wenn der Unternehmensgegenstand im Jahr des Verlustabzugs dem Unternehmensgegenstand im Jahr der Verlustentstehung entspricht.

Explizit werden dabei die Beispiele Durchführung von Bauarbeiten, Werbung und die Herstellung von Automobilen genannt. Einkünfte aus Nebentätigkeiten, die untrennbar mit der Haupttätigkeit verbunden sind, werden wie Einkünfte aus der Haupttätigkeit behandelt.³³⁰

Dass die Einkünfte zu mindestens 80 % aus dergleichen Tätigkeit stammen wie vor dem Anteilseignerwechsel, muss nur für den bzw. die VZ nachgewiesen werden, in dem bzw. in denen die Verluste abgezogen werden sollen.³³¹ Ein vorübergehendes Absinken auf unter 80 % in

³²⁸ Vgl. Pilařová, I., Ztráta, in: Uvp 8/2006, S. 6 (8).

³²⁹ Vgl. Generaldirektion für Finanzen, Schr. v. 06.02.2015, D-22, S. 55 f..

³³⁰ Vgl. Koordinationsausschuss der tschechischen Finanzverwaltung und Steuerberaterkammer v. 26.2.2014, S. 13 ff.

³³¹ Vgl. Pilařová, I., Ztráta, in: Uvp 8/2006, S. 6 (7).

einem VZ, der zwischen Verlustentstehung und Verlustabzug liegt, könnte daher m.E. unschädlich sein. Ist ein Verlust bspw. in VZ 01 entstanden und soll in VZ 03 abgezogen werden, müsste nur für VZ 03, nicht aber für VZ 02 der Nachweis erbracht werden. In Zweifelsfällen kann nach § 38na tschEStG eine verbindliche Auskunft angefordert werden.

Zu beachten ist, dass nicht abgezogene Verluste nach 5 Jahren ohnehin untergehen.³³²

3.9.3. Zinsschranke

Die Zinsschranke ist in § 25 Abs. 1 Bst. w tschEStG geregelt. Finanzierungsaufwendungen, die im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Personen stehen, können nur abgezogen werden, soweit die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen nicht das mit dem Faktor 4 multiplizierte Eigenkapital übersteigen. Bei Finanzunternehmen beträgt der Faktor 6.³³³

Beispiel:³³⁴

Eine tschGmbH hat Verbindlichkeiten i.H.v. 1 Mio. Euro. Davon entfallen 500.000 Euro auf ein Darlehen von der deutschen Muttergesellschaft, die restlichen Verbindlichkeiten bestehen gegenüber fremden Dritten. Der Zinssatz beträgt jeweils 5 %. Die Zinszahlungen betragen somit insgesamt 50.000 Euro, wobei 25.000 Euro auf das Darlehen von der deutschen Muttergesellschaft entfallen. Die tschGmbH hat 100.000 Euro Eigenkapital.

Die Zinsen i.H.v. 25.000 Euro, die auf Verbindlichkeiten gegenüber fremden Dritten entfallen, sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar.

Das mit dem Faktor 4 multiplizierte Eigenkapital der tschGmbH beträgt 400.000 Euro. Die Zinsen für das Darlehen von der deutschen Mutter-

³³² Zum Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften vgl. Kapitel 4.9.2.

³³³ Vgl. auch Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (838).

³³⁴ In Anlehnung an Špád, M., úvěr, in: DPP 5/2008, S. 2 (6 f.).

gesellschaft, die auf diesen Betrag entfallen, sind als Betriebsausgaben abziehbar (20.000 Euro). Die Zinsen, die auf den übersteigenden Betrag von 100.000 Euro entfallen, sind nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (5.000 Euro).

Wäre auf das Darlehen von der deutschen Muttergesellschaft ein Zinssatz von 10 % vereinbart, also insgesamt 50.000 Euro Zinsen, könnten 40.000 Euro als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die Zinsschranke nach tschechischem Recht schützt also nicht vor überhöhten Zinsen. Bei überhöhten Zinsen würde es allerdings zu einer Verrechnungspreiskorrektur nach § 23 Abs. 7 tschEStG kommen.³³⁵ Außerdem macht es aus Sicht einer deutschen Muttergesellschaft m.E. keinen Sinn, über Zinszahlungen Einkünfte aus dem Niedrigsteuerland Tschechien ins Inland zu verlagern.

3.9.4. Nicht vorhandene Missbrauchsvorschriften

Das Rechtsinstitut der verdeckten Gewinnausschüttung ist in Tschechien nicht bekannt.³³⁶ Gleichartige Gewinnkorrekturen ergeben sich für die Gesellschaft aus dem allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatz nach § 23 Abs. 7 tschEStG.³³⁷ Im tschechischen Inlandsfall findet im Zusammenhang mit der Einkünftekorrektur bei der Gesellschaft keine Umqualifizierung von Einkünften beim Gesellschafter statt. Für Zwecke dieser Arbeit ist das jedoch ohnehin nicht relevant, da ausschließlich in Deutschland ansässige Gesellschafter von tschechischen Gesellschaften betrachtet werden, auf welche die Grundsätze der deutschen vGA anzuwenden sind, weil das Besteuerungsrecht für Ausschüttungen in Deutschland liegt.

Eine der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung entsprechende Regelung oder ähnliche controlled foreign corporation rules gibt es nicht.³³⁸

³³⁵ Vgl. zur Verrechnungspreiskorrektur Kapitel 3.9.1.

³³⁶ Vgl. Krolop, K./Kusak, B., Gesellschaftsrecht, in: WiRO 2007, S. 65.

³³⁷ Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 266.

³³⁸ Deloitte (Hrsg.), Czech Republic, 2016, S. 9.

In Tschechien gibt es bisher keine Vorschriften für Funktionsverlagerungen aus Tschechien hinaus. Jedoch zieht die Steuerverwaltung die Möglichkeit der Einführung von Exit Charges nach Kapitel 9 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien in Betracht.³³⁹

3.10. Steuerfreie Anteilsveräußerungen

3.10.1. Natürliche Personen

Nach tschechischem Recht fallen Veräußerungsgewinne aus im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an

- tschGmbH und der Anteile von Kommanditisten der tschKG unter § 10 Abs. 1 Bst. c tschEStG
- tschOHG und der Anteile von Komplementären der tschKG unter § 10 Abs. 1 Bst. i tschEStG
- tschAG unter § 10 Abs. 1 Bst. b tschEStG

und stellen damit sonstige Einkünfte dar.

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren – darunter fallen auch Aktien, unabhängig von der Beteiligungsquote – im Privatvermögen steuerfrei, wenn der Gewinn daraus im betreffenden Veranlagungszeitraum nicht den Betrag von 4.000 Euro (100.000 CZK) übersteigt³⁴⁰ oder in unbegrenzer Höhe, wenn die Aktien länger als 3 Jahre gehalten wurden.³⁴¹ Ein Steuerpflichtiger, der im Jahr 2017 seine im Jahr 2016 erworbenen Aktien mit einem Gewinn von 101.000 CZK veräußert, muss den Veräußerungsgewinn also in voller Höhe versteuern, da die Freigrenze von 100.000 CZK überschritten ist und die Aktien auch nicht länger als 3 Jahre gehalten wurden.³⁴² Für Aktien, die bis zum Ende des Jahres 2013 angeschafft wurden, gilt noch die alte Spekulationsfrist von lediglich 6 Monaten, wenn die Beteiligungsquote 5 % nicht übersteigt. Ist die Beteiligungsquote höher, betrug die Spekulationsfrist nach

³³⁹ Vgl. Dawid, R./Paris, I., Verrechnungspreise, IWB 2016, S. 86 (88).

³⁴⁰ S. § 4 Abs. 1 Bst. w tschEStG.

³⁴¹ S. § 4 Abs. 1 Bst. x tschEStG, Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Anh. Tschechien, Rz. 14; Děrgel, M., převod, in: Portal der Steuerberater, 2017, online.

³⁴² Vgl. Děrgel, M., převod, in: Portal der Steuerberater, 2017, online.

altem Recht 5 Jahre. Mit Einführung des neuen Rechts wurde diese Spekulationsfrist jedoch auf 3 Jahre verkürzt. Diese Spekulationsfrist ist für alle Altanteile spätestens am 31.12.2016 abgelaufen, sodass sämtliche Altanteile steuerfrei veräußert werden können.³⁴³

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen der restlichen Handelsgesellschaften, die keine Wertpapiere sind - tschGmbH, tsch OHG und tschKG - sind im Privatvermögen nach einer Haltedauer von 5 Jahren ebenfalls steuerfrei.³⁴⁴ Hier gibt es keine Freigrenze. Ein Steuerpflichtiger, der seine im Jahr 2014 angeschafften GmbH-Anteile im Jahr 2017 mit einem Gewinn von 80.000 CZK veräußert, muss diesen Veräußerungsgewinn voll versteuern. Wären die Anteile bereits 2012 angeschafft worden, wäre die Veräußerung steuerfrei.

Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, die zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft, Einzelunternehmen oder Betriebsstätte gehören, sind von der Steuerfreiheit nicht erfasst.³⁴⁵

Steuerbefreite Einkünfte, die mehr als 200.000 Euro (5 Mio. CZK) betragen, müssen angezeigt werden. Dabei kann es sich insbesondere um Einkünfte aus dem Verkauf von Immobilien oder dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen und Aktien handeln.³⁴⁶

Für deutsche Gesellschafter tschechischer Gesellschaften ist die Frage, ob die Steuerfreiheit in Deutschland aufrecht erhalten werden kann. Dies ist bei Anteilen an tschGmbH und tschAG nicht der Fall, da im DBA für Gewinne aus Anteilsveräußerungen die Anrechnungsmethode vereinbart ist.³⁴⁷ Bei Anteilen an tschOHG und tschKG handelt es sich

³⁴³ Vgl. Děrgel, M., převod, in: Portal der Steuerberater, 2017, online.

³⁴⁴ S. § 4 Abs. 1 Bst. r tschEStG; vgl. auch Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (836); Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 145; Děrgel, M., převod, in: Portal der Steuerberater, 2017, online.

³⁴⁵ Vgl. Děrgel, M., převod, in: Portal der Steuerberater, 2017, online.

³⁴⁶ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (840).

³⁴⁷ Vgl. Art. 23 Abs. 1 Bst. b DBA Tschechoslowakei; vgl. auch Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 23, Rz. 31.

aus deutscher Sicht um Betriebsstättenvermögen und nicht um Anteile, weswegen die Veräußerungsgewinne in Deutschland im Regelfall freigestellt sein können.

In Abweichung vom OECD-MA sieht Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien vor, dass Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen im Sitzstaat der Gesellschaft besteuert werden. Unter den Wortlaut "Gesellschaftsanteile" fallen dabei nach tschechischer Auslegung der DBA-Definition in Art. 3 DBA-Tschechoslowakei die Anteile an tschOGH, tschKG, tschGmbH und tschAG.³⁴⁸ Tschechien hat also nach seiner Abkommensauslegung das Besteuerungsrecht für die Veräußerungsgewinne an allen Handelsgesellschaften. Das Besteuerungsrecht ist nicht von einer bestimmten Beteiligungsquote abhängig.

Nach deutscher abkommensrechtlicher Sicht handelt fallen darunter jedoch nur die Anteile an tschGmbH und tschAG. Die tschechische Sicht ist für die inländische Abkommensanwendung nicht bindend.³⁴⁹

3.10.1.1. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

3.10.1.1.1. Haltedauer ≤ 3 Jahre (tschAG) bzw. ≤ 5 Jahre (tschGmbH)

Tschechien besteuert nach § 10 tschEStG. Aus deutscher Sicht ist zu unterscheiden, ob die Beteiligungsquote > 1 % ist (§ 17 EStG, TEV) oder < 1 % (§ 20 EStG, AbgSt). Die tschechische Steuer wird nach Art. 13 Abs. 3 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Bst. b Nr. 3 DBA-Tschechoslowakei angerechnet.

3.10.1.1.2. Haltedauer > 3 Jahre (tschAG) bzw. > 5 Jahre (tschGmbH)

Nach tschechischem Steuerrecht ist die Veräußerung von Anteilen an einer tschAG nach einer Haltedauer von mehr als 3 Jahren steuerfrei (§ 4 Abs. 1 Bst. x tschEStG) bzw. von Anteilen an einer tschGmbH

³⁴⁸ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 13, Rz. 34.

³⁴⁹ Vgl. Kapitel 5.6.2.

nach einer Haltedauer von mehr als 5 Jahren steuerfrei (§ 4 Abs. 1 Bst. s tschEStG).

Die (virtuelle) Doppelbesteuerung wird in Deutschland nach Art. 13 Abs. 3 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 Bst. b Nr. 3 DBA-Tschechoslowakei durch Anrechnung vermieden. Da in Tschechien keine Steuer anfällt, da die Veräußerung nach tschechischem Recht steuerfrei ist, kann auch keine tschechische Steuer angerechnet werden.

Fazit: Bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nützt es dem Steuerpflichtigen nichts, dass Tschechien das Besteuerungsrecht für den Gewinn hat – das es nach nationalem Recht oftmals nicht nutzt – weil aufgrund der vereinbarten Anrechnungsmethode ohnehin auf deutsches Niveau hochgeschleust wird.

3.10.1.2. Veräußerung von Anteilen an transparenten PersGes

3.10.1.2.1. Haltedauer \leq 5 Jahre

Aus tschechischer Sicht handelt es sich sowohl aus nationaler als auch aus abkommensrechtlicher Sicht um die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (Art. 13 Abs. 3 DBA).³⁵⁰

Tschechien nutzt das Besteuerungsrecht und besteuert die Veräußerung der Anteile von Kommanditisten der tschKG (§ 10 Abs. 1 Bst. c tschEStG), der Anteile von Komplementären der tschKG (§ 10 Abs. 1 Bst. i tschEStG) und der Anteile von Mitunternehmern einer tschOHG (§ 10 Abs. 1 Bst. i tschEStG) als sonstige Einkünfte mit 15 %. TschSolZ fällt nicht an, da dieser nur auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb anfällt.³⁵¹

Die Beteiligung an der tschechischen Mitunternehmerschaft ist nach deutschem Verständnis steuerlich aber nicht als selbstständiges Wirt-

³⁵⁰ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 13, Rz. 34.

³⁵¹ Vgl. Kapitel 3.3.2.

schaftsgut anzusehen; vielmehr hält der Mitunternehmer einen Anteil an den jeweiligen Wirtschaftsgütern der Mitunternehmerschaft.³⁵²

Würde Deutschland die Qualifikation Tschechiens übernehmen, würde die Doppelbesteuerung in Deutschland durch Anrechnung der tschechischen Steuer vermieden. Deutschland würde also ein Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an tschechischen Personengesellschaften zustehen, obwohl die laufenden Gewinne nach Art. 7 DBA freigestellt sind. Dazu kommt es aber nicht; aus deutscher Sicht handelt es sich abkommensrechtlich um die Veräußerung ausländischen Vermögens, für die grundsätzlich die Freistellung mit Progressionsvorbehalt zu gewähren ist.³⁵³ Diese erfolgt nach Art. 13 Abs. 1 (unbewegliches Vermögen) und Art. 13 Abs. 2 DBA-Tschechoslowakei (bewegliches Vermögen).

Zwar argumentiert Safarik, dass für Gewinne aus Veräußerungen von Anteilen an tschechischen Gesellschaften die Anrechnungsmethode gilt, weil diese unter Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechoslowakei fallen, jedoch basiert diese Meinung m.E. auf der überholten Sichtweise, dass die Abkommensberechtigung tschechischer Personengesellschaften aus tschechischer Sicht auch für die inländische Abkommensanwendung bindend ist.³⁵⁴

Versagung der Freistellung durch Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt?

Dies ist grundsätzlich nur möglich, wenn die Personengesellschaft auch über eine Betriebsstätte in Tschechien verfügt. Fraglich ist, ob die Freistellung versagt wird, weil der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt ist. Hier ist noch einmal zu betonen, dass auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft bzw. auf der durch sie vermittelten Betriebsstätte abgestellt wird:

³⁵² Vgl. Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S., Konzernsteuerrecht, 2008, § 7, Rz. 425.

³⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.2; Prinz, U./Hoffmann, W., Personengesellschaften, 4. Aufl. 2014, § 29, Rz. 222.

³⁵⁴ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 23, Rz. 15 und 21 sowie Art. 4, Rz. 17. S. auch Kapitel 5.6.2.

Tz. 4.2: „Ist eine im Inland ansässige natürliche oder juristische Person an einer in- oder ausländischen gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, die über eine ausländische Betriebsstätte [...] verfügt, dürfen Einkünfte aus der Veräußerung beweglichen und unbeweglichen Vermögens der Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat besteuert werden (Art. 13 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft gilt als Veräußerung der anteiligen einzelnen Wirtschaftsgüter. Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter nimmt die Einkünfte, soweit die Wirtschaftsgüter zu der ausländischen Betriebsstätte gehören, regelmäßig von der Besteuerung aus [...]. Die Freistellung kann ausgeschlossen sein (Tz. 4.1.1.2).“³⁵⁵

Tz. 4.1.1.2: „Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns [...] kann ausgeschlossen sein, wenn sie nach dem jeweils anzuwendenden DBA von der Art der Tätigkeit der ausländischen Betriebsstätte (Personengesellschaft) abhängig gemacht wird, aus der die Betriebsstätte ihre Einkünfte erzielt (Aktivitätsklauseln der DBA). Schließt das DBA die Freistellung aus, ist der anteilige Gewinn steuerpflichtig und die gezahlten und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegenden ausländischen Steuern sind entsprechend § 34 c Abs. 1 oder 2 i. V. m. Abs. 6 EStG zu berücksichtigen“³⁵⁶

Zwar weicht das DBA Tschechoslowakei insoweit vom OECD-Musterabkommen ab, dass Art. 13 Abs. 2 OECD bei den Gewinnen aus der Veräußerung von beweglichen Wirtschaftsgütern ausdrücklich Gewinne im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Betriebstätte einbezieht. Die Ansicht des BMF ist dennoch vom DBA Tschechien gedeckt, da sich aus dem Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 Bst. c S. 1 DBA-Tschechien indirekt ergibt, dass sich der Aktivitätsvorbehalt neben den laufenden Einkünften einer Betriebsstätte auch auf die Veräußerungs-

³⁵⁵ BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.2.

³⁵⁶ BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.1.1.2.

gewinne bezieht („...Gewinne, die...einer Betriebssätte zugeordnet werden können...“).³⁵⁷

Die Freistellung des Veräußerungsgewinns wird also versagt, wenn die tschechische Personengesellschaft mit tschechischer Betriebsstätte einer passiven Tätigkeit im Sinne des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehals nachgeht. Das ist auch für den Fall relevant, in dem Tschechien die Anteilsveräußerung besteuert, weil die Haltedauer weniger als 5 Jahre beträgt, weil es nicht bei der niedrigeren, tschechischen Steuerbelastung bleibt, sondern auf das deutsche Niveau hochgeschleust wird.

Sollte die Personengesellschaft über keine Betriebsstätte in Tschechien verfügen, können die Veräußerungsgewinne auch keiner passiv tätigen Betriebsstätte zugeordnet werden. Folglich kann auch die Freistellung, welche für die Veräußerung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen nach Art. 13 Abs. 1 u. 2 DBA-Tschechoslowakei gilt, nicht aufgrund des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehals versagt werden.³⁵⁸ In diesem Fall bleibt es bei der Freistellung in Deutschland; die tschechische Steuer wird nicht auf das deutsche Niveau hochgeschleust.³⁵⁹

3.10.1.2.2. Haltedauer > 5 Jahre

Tschechien nutzt sein nach DBA bestehendes Besteuerungsrecht nicht, wenn die Anteile an tschOHG und tschKG länger als 5 Jahre gehalten wurden.³⁶⁰ Es ist keine Differenzierung zwischen den Anteilen von Kommanditisten, Komplementären und Mitunternehmern der tschOHG nötig³⁶¹, da der Befreiungstatbestand³⁶² alle Handelsgesellschaften erfasst. Aus deutscher Sicht handelt es sich nach wie vor um die Veräu-

³⁵⁷ Vgl. Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 23, Rz. 20.

³⁵⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.2, in dem als Voraussetzung das Vorliegen einer Betriebsstätte vorausgesetzt wird.

³⁵⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.3, wo vermögensverwaltenden Personengesellschaften gesondert und ohne Verweis auf den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt behandelt werden.

³⁶⁰ S. § 4 Abs. 1 Bst. r tschEStG.

³⁶¹ § 10 Abs. 1 Bst. c und i tschEStG.

³⁶² § 4 Abs. 1 Bst. r tschEStG.

ßerung ausländischen Vermögens, was zur Freistellung führt. Es würden also weiße Einkünfte entstehen.

Versagung der Freistellung durch Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt?

Bei tschechischen Personengesellschaften, welche in Tschechien eine Betriebsstätte mit passiven Einkünften haben, wird bereits auf Grundlage des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts die Freistellung versagt.³⁶³

Versagung der Freistellung unilateral durch § 50d Abs. 9 EStG?

Wenn die Freistellung nicht durch den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt versagt wird, weil in Tschechien keine Betriebsstätte vorliegt oder der Aktivitätsvorbehalt erfüllt ist, könnte sie noch unilateral durch § 50d Abs. 9 EStG versagt werden. An dieser Stelle gehen die Überlegungen wieder von Tz. 4.2 des BMF-Schreibens zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften aus:

Tz. 4.2: „[...] Die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft gilt als Veräußerung der anteiligen einzelnen Wirtschaftsgüter. Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter nimmt die Einkünfte, soweit die Wirtschaftsgüter zu der ausländischen Betriebsstätte gehören, regelmäßig von der Besteuerung aus. [...] Außerdem können sich Qualifikationskonflikte aufgrund unterschiedlicher Einordnung der ausländischen Gesellschaft ergeben, die zu Doppelbesteuerungen [...] führen [...]. Auf sie sind die Tz. [...] 4.1.3.3 anzuwenden.“³⁶⁴

„Tz. 4.1.3.3.2: [...] Besteuert der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt), unterbleibt die Freistellung nach § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG. Eine etwaige

³⁶³ Vgl. Kapitel 3.10.1.2.1.

³⁶⁴ BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.2.

ausländische Steuer wird entsprechend § 34 c Abs. 1 oder 2 i. V. m. Abs. 6 EStG berücksichtigt.³⁶⁵

Nach Verwaltungsauffassung wäre die Lösung also, die Freistellung aufgrund von § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG zu versagen. Dieser Lösung ist bei genauer Betrachtung der Vorschrift jedoch nicht zuzustimmen:

„Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, soweit

1. *der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder*
 2. *die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.*
- [...]*³⁶⁶

Hier liegt zwar eine abweichende Qualifizierung durch Tschechien vor, die jedoch keinesfalls dazu führt dass Tschechien an der Besteuerung der Einkünfte gehindert wäre. Ein solcher Fall läge vor, wenn es im DBA Tschechien einen Artikel geben würde, der dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA (Veräußerung sonstigen Vermögens) entsprechen und Tschechien die Veräußerungsgewinne darunter subsumieren würde. In der Folge müsste Tschechien den Veräußerungsgewinn nach DBA freistellen und es käme zu einer Keinmalbesteuerung und zur Entstehung

³⁶⁵ BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.1.3.3.2.

³⁶⁶ § 50d Abs. 9 EStG.

von weißen Einkünften, die in Deutschland unilateral durch § 50 d Abs. 9 EStG vermieden würden.³⁶⁷

Tschechien hat aber sowohl für Anteilsveräußerungen, die nach tschechischer Sicht unter Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechoslowakei fallen sollen, als auch für die Veräußerung von beweglichem/unbeweglichem Vermögen (nach Art. 13 Abs. 1 und 2 DBA-Tschechoslowakei – so die deutsche Sicht) das uneingeschränkte Besteuerungsrecht. Die von der deutschen Sicht abweichende Anwendung der Bestimmungen des DBA ist also nicht dafür ursächlich, dass die Einkünfte in Tschechien von der Besteuerung auszunehmen sind. Die Steuerfreiheit liegt vielmehr an einer Steuerbefreiung nach nationalem, tschechischem Recht.

Beruht die Freistellung – wie in diesem Fall - nicht auf einer vom deutschen Regelungsverständnis abweichenden Auslegung des DBA, sondern auf Steuerbefreiungen im nationalen Steuerrecht des anderen Staates, findet Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG keine Anwendung³⁶⁸

Im Fall > 5 Jahre Haltedauer können Anteile an tschechischen Personengesellschaften steuerfrei verkauft werden. Bei Vorliegen einer Betriebsstätte in Tschechien jedoch nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass der Aktivitätsvorbehalt erfüllt ist.

³⁶⁷ Vgl. Prinz, U./Hoffmann, W., Personengesellschaften, 2014, § 29, Rz. 222.

³⁶⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 6.6.2012, I R 6,8/11, BStBl II 2013, S. 111; v. 24.8.2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, S. 764; Gosch, D., in: Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 50d EStG, Rz. 41; Loschelder, F., in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 50d EStG, Rz. 57; Klein, M./Hagena, A., in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 276. Erg.-Lief Sept. 2016, § 50d EStG, Rz. 122; Wagner, K., in: Blümich, EStG, 137. Erg. Lief. Juni 2017, § 50d EStG, Rz. 118.

3.10.1.2.3. Zusammenfassung

Mit Betriebsstätte in Tschechien:

		Tschechien	Deutschland	Steuerbelastung
≤ 5 Jahre Haltedauer	Aktive Tätigkeit	Besteuerung, 15 %	Freistellung	15 %
	Passive Tätigkeit	Besteuerung, 15 %	Anrechnung	Hochschleusung auf tarifliche deutsche ESt, bis zu 45 %
> 5 Jahre Haltedauer	Aktive Tätigkeit	Steuerfrei	Freistellung, kein § 50d Abs. 9 EStG möglich	0 %
	Passive Tätigkeit	Steuerfrei	Anrechnung	Hochschleusung auf tarifliche deutsche ESt, bis zu 45 %

Tabelle 21: Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen deutscher Mitunternehmer an tschechischen Personengesellschaften mit Betriebsstätte in Tschechien

Ohne Betriebsstätte in Tschechien:

	Tschechien	Deutschland	Steuerbelastung
≤ 5 Jahre Haltedauer	Besteuerung, 15 %	Freistellung, mangels Betriebs- stätte kein Aktivitätsvorbehalt	15 %
> 5 Jahre	Steuerfrei	Freistellung, nach h.M. kein § 50d Abs. 9 EStG und mangels Betriebsstätte kein Aktivitätsvor- behalt	0 %

Tabelle 22: Besteuerung der Veräußerung von Beteiligungen deutscher Mitunternehmer an tschechischen Personengesellschaften ohne Betriebsstätte in Tschechien

3.10.2. Juristische Personen

Nach § 19 Abs. 1 Bst. ze Nr. 2 tschEStG sind Anteilsveräußerungen steuerfrei, wenn die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind, es sich also sowohl bei der veräußernden Gesellschaft als auch bei der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, um EU-Kapitalgesellschaften handelt und die Beteiligung von mindestens 10 % für mindestens 12 Monate bestand.

Beteiligungen von weniger als 10 % können nicht steuerfrei verkauft werden, was in Deutschland nach § 8b Abs. 2 KStG möglich wäre. Sie unterliegen der 19 %-igen Körperschaftsteuer. Auch Beteiligungen an Drittstaaten-Kapitalgesellschaften können nicht steuerfrei verkauft werden, was in Deutschland ebenfalls möglich wäre, sondern unterliegen mit 19 % der Körperschaftsteuer.

Beteiligungen an Personengesellschaften können ebenso wenig steuerfrei verkauft werden wie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen von Personengesellschaften.

3.11. Kein Sonderbetriebsvermögen und –einnahmen

Tschechien kennt das Konzept des Sonderbetriebsvermögens nicht. Dies kann problematisch sein, weil Tschechien – als ausländischem Staat – bei bestimmten Einkünften in diesem Bereich durch § 50d Abs. 10 EStG das Besteuerungsrecht zugeordnet wird.³⁶⁹ Wenn der ausländische Staat jedoch nicht oder nur mit einem begrenzten Steuersatz besteuert, weil er die Abkommensbegriffe nach nationalem Recht auslegt und die Einkünfte daher einem anderen DBA Artikel zuordnet, wird die Freistellung nach § 50d Abs. 9 EStG versagt und in Deutschland besteuert.³⁷⁰

Die Zinsen aus einer Darlehensforderung, welche ein inländischer Gesellschafter gegenüber einer tschechischen Personengesellschaft hat, sind nach § 50 d Abs. 10 Satz 3 EStG der tschechischen Personengesellschaft bzw. der durch sie vermittelten Betriebsstätte zuzurechnen und werden damit in Deutschland freigestellt. Die Freistellung entfällt jedoch nach § 50 d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil es sich aus tschechischer Sicht um Einkünfte i.S.d. Art 10 DBA Tschechoslowakei handelt und damit in Tschechien keine Besteuerung stattfindet.³⁷¹

³⁶⁹ Vgl. BMF-Schr. v. 26.9.2014, BStBl. I S. 1258, Rz. 5.1.2.; Chloer, A./Leich, F./Keilhoff, J., Sondervergütungen, in: PlStB 2015, S. 17 (21).

³⁷⁰ Vgl. dazu auch Loschelder, F., in: Schmidt, EStG, 2018, § 50d EStG, Rz. 55; Wagner, K., in: Blümich, EStG, § 50d EStG, Rz. 108; Klein, M./Hagena A., in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 259. Erg. Lieferung Sept. 2013, § 50d EStG, Rz. 121.

³⁷¹ Vgl. BMF-Schr. v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Rz. 5.1.2., Beispiel 4.

Weitere Probleme können z.B. im Zusammenhang mit Währungsschwankungen im Sonderbetriebsvermögen auftreten: Erzielt ein Gesellschafter einer tschechischen Personengesellschaft durch ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen Währungsgewinne, so handelt es sich bei diesen Gewinnen um Sondervergütungen i. S. d. § 50d Abs. 10 S. 1 EStG.³⁷² Damit hat Tschechien aus deutscher Sicht das Besteuerungsrecht an den Währungsgewinnen. Nachdem Tschechien jedoch kein Sonderbetriebsvermögen kennt, liegen aus tschechischer Sicht Einkünfte i.S. Art. 22 Abs. 4 DBA Tschechoslowakei Darlehen vor, für die Tschechien das Besteuerungsrecht in Deutschland sieht. Daher bleiben die Währungsgewinne in Tschechien unbesteuert.

Tschechien wendet also die Bestimmungen des Abkommens so an, dass die Einkünfte dort von der Besteuerung auszunehmen sind. Hierdurch ist m.E. der Anwendungsbereich von § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG eröffnet, der nach § 50d Abs. 10 S. 8 EStG ausdrücklich unberührt bleibt.

Es ist daher empfehlenswert, Darlehen immer in Euro zu gewähren, sodass aus deutscher Sicht keine Währungsgewinne möglich sind.

³⁷² Vgl. Dorn, K., Sondervergütungen, in: BB 2013, S. 3038 (3040); so auch BMF-Schr. v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Rz. 5.1.2., Beispiel 4, in dem von „*mit der Darlehensforderung verbundenen Erträge*“ die Rede ist.

4. Bestimmung der steuerlich optimalen Rechtsform

Ziel der Berechnungen ist, die steueroptimale tschechische Rechtsform in Abhängigkeit von verschiedenen Faktoren zu identifizieren. Dabei handelt es sich um:

1. Gewährung des Steuererlasses in Tschechien nach dem InvAnreizG,
2. Höhe der Einkünfte in Deutschland bzw. Tschechien,
3. Erfüllung des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts

Explizit nicht in die Überlegungen einbezogen werden Konstellationen, die bei den deutschen Gesellschaftern tschechischer Kapitalgesellschaften zur Hinzurechnung der ausländischen Einkünfte nach § 7 AStG führen. Selbst wenn passive Einkünfte vorliegen, ist der Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach § 8 Abs. 2 AStG möglich. Mit dieser Begründung werden keine Belastungsvergleiche mit Kapitalgesellschaften gerechnet, die in Deutschland zur Hinzurechnungsbesteuerung führen.

Es werden jeweils folgende Konstellationen verglichen:

1. Eine Betriebsstätte in Tschechien, die von einer deutschen GmbH begründet wird. 100 % der Anteile an der deutschen GmbH werden von einer in Deutschland ansässigen, natürlichen Person im Privatvermögen gehalten.
2. Eine tschOHG bzw. tschKG (Komplementäre), wobei die Mitunternehmer in Deutschland ansässig sind.
3. Eine tschGmbH, wobei 100 % der Anteile im Privatvermögen einer in Deutschland ansässigen, natürlichen Person gehalten werden.
4. Eine tschGmbH, welche über eine deutsche GmbH gehalten wird. 100 % der Anteile an der deutschen GmbH befinden sich bei einer in Deutschland ansässigen, natürlichen Person im Privatvermögen.
5. Eine tschKG (Kommanditist), wobei die Kommanditisten in Deutschland ansässig sind.

Nicht berücksichtigt wird das Organschaftsmodell, da dieses Modell in Tschechien nicht zu einer Steuerersparnis führen kann, da der Körperschaftsteuersatz höher ist als der Einkommensteuersatz.³⁷³

Die Berechnungen werden immer unter der Prämisse der Durchschüttung an eine in Deutschland ansässige natürliche Person vorgenommen. Es werden nur Gewinnsituationen betrachtet. Auch Finanzierungsaufwendungen für die Beteiligung werden nicht in die Überlegungen einbezogen.

An dieser Stelle sei bereits das Ergebnis vorweggenommen, das im Folgenden anhand diverser Berechnungen erarbeitet wird: Bei aktiven Einkünften ist die Investition über eine tschechische Personengesellschaft immer günstiger, bei passiven Einkünften sollte aus steuerlicher Sicht immer über eine Kapitalgesellschaft investiert werden.

³⁷³ Vgl. Kapitel 3.4.3.

4.1. Ohne Steuerbefreiung in Tschechien

Zunächst wird von einer Investition ausgegangen, für die in Tschechien kein Steuererlass nach dem InvAnreizG gewährt wird.

4.1.1. Grundfall

Inland

Gewinn Inland (in €)	1.000.000 €
GewSt-Hebesatz	400 %
Sparer PB (in €)	801 €

Ausland

Gewinn Ausland (in €)	1.000.000 €
KSt-Satz Tschechien	19 %
Quellesteuer auf Dividende	15 %
Wechselkurs	25 CZK/€
Grenze für tschSolZ (in CZK) ³⁷⁴	1.296.288 CZK

4.1.1.1. Betriebsstätte einer deutschen GmbH

Die Betriebsstätteneinkünfte werden in Tschechien nach §§ 17 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG mit 19 % Körperschaftsteuer besteuert. In Deutschland sind die Betriebsstätteneinkünfte nach Art. 7 Abs. 1 DBA Tschechoslowakei freigestellt. Ein Verstoß gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt nach Art. 23 Abs. 1 Bst. c DBA Tschechoslowakei ist grundsätzlich auch bei einer Kapitalgesellschaft möglich, hat jedoch keine Auswirkung auf die Steuerbelastung, weil die deutsche KSt niedriger als die tschechische KSt ist. Daher kann die tschechische KSt voll angerechnet werden. Gewerbesteuer auf die tschechischen Betriebsstätteneinkünfte fällt nicht an, da es sich nicht um einen im Inland stehenden Gewerbebetrieb handelt. Bei Ausschüttung an eine natürliche Person als Anteilseigner der deutschen GmbH werden die tschechischen Gewinne noch mit deutscher AbgSt bzw. nach dem TEV besteuert.

³⁷⁴ Die Angabe ist erforderlich, da für eine korrekte Berechnung des tschSolZ in CZK umgerechnet werden muss.

	Gesellschaftsebene	
	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
./.	Körperschaftsteuer (19%) §§ 17 Abs. 4 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG	190.000 €
=	Gewinn nach Steuern	810.000 €
./.	Quellensteuer	/
=	Gewinn Ausland	810.000 €
	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	2.000.000 €
	zvE / Gewerbeertrag	1.000.000 €
./.	GewSt	140.000 €
./.	KSt	150.000 €
./.	SolZ	8.250 €
=	Gewinn nach Steuern	1.511.750 €
	Gesamtbelastung Gesellschaftsebene	488.250 €
	Gesellschafterebene	
	Ausschüttung / Dividende	1.511.750 €
./.	§ 20 Abs. 9 EStG	801 €
=	zvE	1.510.949 €
./.	Kapitalertragsteuer	377.737 €
./.	SolZ	20.776 €
	Gesamtbelastung Gesellschafterebene (AbgSt)	398.513 €
	Antrag auf TEV (§32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)	
	Ausschüttung / Dividende	1.511.750 €
	zvE (TEV) (60%)	907.050 €
./.	ESt (§ 32a EStG)	392.007 €
./.	SolZ	21.560 €
	Gesamtbelastung Gesellschafterebene (TEV)	413.567 €
	Entscheidung für günstigere Alternative	398.513 €
	Gesamtsteuerbelastung (mit AbgSt)	886.763 €

Tabelle 23: Besteuerung einer Betriebsstätte einer deutschen GmbH

4.1.1.2. Beteiligung an einer tschOHG oder Komplementär tschKG

In Tschechien wird der Gewinn nach §§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG und § 16 tschEStG Einkommensteuer i.H.v. 15 % besteuert, ggf. zzgl. tschSolZ nach § 16a tschEStG i.H.v. 7 % auf den Betrag, der ca. 52.000 Euro (1.296.288 CZK) übersteigt. Aus deutscher Sicht vermittelt die Beteiligung an der tschechischen Personengesellschaft eine anteilige Betriebsstätte. Die Einkünfte werden nach Art. 7 Abs. 1 DBA Tschechoslowakei freigestellt. Dies gilt nur, wenn der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt nach Art. 23 Abs. 1 Bst. c DBA Tschechoslowakei erfüllt ist.

Tschechien	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./. Einkommensteuer (15%) (§§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG; § 16 tschEStG)	150.000 €
	./. solidarni zvyseni (7 % auf Betrag, der 1 296 288 Kč übersteigt (§ 16a tschEStG)	66.370 €
	= Gewinn nach Steuern	783.630 €
	./. Quellensteuer	/
	= Gewinn Ausland	783.630 €
Wohnsitzstaat	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	2.000.000 €
	zvE / Gewerbeertrag (die tschechischen Einkünfte sind wegen Freistellung nicht enthalten)	1.000.000 €
	./. GewSt	136.570 €
	ESt (BMG) (PVB)	2.000.000 €
	ESt auf BMG	883.835 €
	Durchschnittlicher Steuersatz	44,19%
	Anwendung auf zvE	441.918 €
	Anrechnung nach § 35 EStG	129.742 €
	./. ESt	312.176 €
	./. SolZ	17.170 €
	= Gewinn nach Steuern	1.317.714 €
	Gesamtsteuerbelastung	682.286 €

Tabelle 24: Besteuerung des Mitunternehmers einer tschOHG bei aktiven Einkünften

Ist der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt, wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der tschechischen Steuer nach § 34c EStG vermieden.

Tschechien	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./. Einkommensteuer (15%) (§§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG; § 16 tschEStG)	150.000 €
	./. solidarni zvyseni (7 % auf Betrag, der 1 296 288 Kč übersteigt (§ 16a tschEStG)	66.370 €
	= Gewinn nach Steuern	783.630 €
	./. Quellensteuer	/
	= Gewinn Ausland	783.630 €
Wohnsitzstaat	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	2.000.000 €
	Gewerbeertrag	1.000.000 €
	./. GewSt	136.570 €
	zvE (die tschechischen Einkünfte sind aufgrund der Anrechnungsmethode enthalten, die tschechische Steuer wird angerechnet)	2.000.000 €
	ESt	883.835 €
	AHB 441917,5	
	Anrechnung nach § 34c EStG	216.370 €
	Anrechnung nach § 35 EStG	129.742 €
	./. ESt	537.723 €
	./. SolZ	29.575 €
	= Gewinn nach Steuern	1.079.762 €
	Gesamtsteuerbelastung	920.238 €

Tabelle 25: Besteuerung des Mitunternehmers einer tschOHG bei passiven Einkünften

4.1.1.3. Beteiligung an einer tschGmbH im Privatvermögen

Die Gewinne der tschGmbH werden nach § 21 Abs. 1 tschEStG mit 19 % Körperschaftsteuer besteuert. Ausschüttungen an eine in Deutschland ansässige, natürliche Person stellen in der Tschechischen Republik beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3 tschEStG dar und unterliegen nach § 36 Abs. 1 Bst. a tschEStG einem Steuerabzug von 15 %, wenn sich nicht aus dem DBA eine andere Höhe ergibt. Das ist im Falle des DBA Tschechien nicht der Fall.³⁷⁵

In Deutschland werden die Ausschüttungen mit AbgSt bzw. TEV besteuert; die tschechische Quellensteuer wird nach § 32d Abs. 5 EStG angerechnet.

³⁷⁵ Vgl. Děrgel, M., režim, in: DPP 6/2013, S. 20 (24); Safarik, F., in Wassermeyer DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 10, Rz. 28.

Tschechien		Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./.	Körperschaftsteuer (19 %, § 21 Abs. 1 tschEStG)	190.000 €
	=	Gewinn nach Steuern (ausschüttungsfähiger Betrag)	810.000 €
	./.	Quellensteuer (15%) (§§ 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3 i.V.m. § 36 Abs. 1 Bst. a tschEStG)	121.500 €
	=	Ausschüttung	688.500 €
Deutschland (AbgSt)		steuerpflichtige Dividende (§ 34d Nr. 6 iVm § 32d EStG)	810.000 €
	./.	Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	801 €
		der Abgeltungsteuer unterliegende Einkünfte	809.199 €
		Abgeltungsteuer	202.300 €
	./.	Anrechnung ausländische Quellensteuer (§ 32d Abs. 5 EStG)	121.500 €
		Gewinn inländisches Einzelunternehmen	1.000.000 €
		zvE	1.000.000 €
		Gewerbeertrag	1.000.000 €
	./.	GewSt	136.570 €
	./.	tarifliche ESt	433.835 €
	+	§ 35 EStG	129.742 €
	./.	SolZ	21.169 €
		Steuer Gesellschafterebene (AbgSt)	664.132 €
Deutschland (TEV)		Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	1.810.000 €
	./.	§ 3 Nr. 40 BSt. d EStG (40 %)	324.000 €
		zvE	1.486.000 €
		Gewerbeertrag (kein § 9 Nr. 7 GewStG)	1.000.000 €
	./.	GewSt	136.570 €
	./.	ESt	652.535 €
	AHB:	213413,20	
	+	§ 34c EStG	121.500 €
	+	§ 35 EStG	129.742 €
	./.	SolZ	22.071 €
		Steuer Gesellschafterebene (TEV)	681.435 €
		Entscheidung für AbgSt als günst. Alt.	664.132 €
	=	Gewinn nach Steuern	1.145.868 €
		Gesamtsteuerbelastung	854.132 €

Tabelle 26: Besteuerung einer Beteiligung an einer tschGmbH im Privatvermögen

4.1.1.4. Beteiligung an einer tschGmbH über deutsche GmbH

Tschechien	Gesellschaftsebene	Tochter-KapG
	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./. Körperschaftsteuer (19 %, § 21 Abs. 1 tschEStG)	190.000 €
	= Gewinn nach Steuern	810.000 €
	./. Keine Quellensteuer wg. MTRL (§ 19 Abs. 1 Bst. ze tschEStG)	
	= Ausschüttung	810.000 €
Deutschland	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	1.810.000 €
	./. § 8b Abs. 1 KStG	810.000 €
	+ § 8b Abs. 5 KStG	40.500 €
	zvE / Gewerbeertrag	1.040.500 €
	./. GewSt	145.670 €
	./. KSt	156.075 €
	./. SolZ	8.584 €
	= Gewinn nach Steuern	1.499.671 €
	Gesamtbelastung Gesellschaftsebene	500.329 €
	Gesellschafterebene	
	Ausschüttung / Dividende	1.499.671 €
	./. § 20 Abs. 9 EStG	801 €
	= zvE	1.498.870 €
	./. Kapitalertragsteuer	374.717 €
	./. SolZ	20.609 €
	Gesamtbelastung Gesellschafterebene (Abgeltungsteuer)	395.327 €
	Antrag auf TEV (§32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)	
	Ausschüttung / Dividende	1.499.671 €
	zvE (TEV) (60%)	899.803 €
	./. ESt (§ 32a EStG)	388.746 €
	./. SolZ	21.381 €
	Gesamtbelastung Gesellschafterebene (TEV)	410.127 €
	Entscheidung für günstigere Alt.	395.327 €
	Gesamtsteuerbelastung (mit AbgSt)	895.656 €

Tabelle 27: Besteuerung einer Beteiligung an einer tschGmbH über deutsche GmbH

Hinweis: Es findet keine Hinzurechnung der Dividende im Inland nach § 8 Nr. 5 GewStG statt, da VSS § 9 Nr. 7 S. 1 2. HS GewStG erfüllt ist. Da die Beteiligung unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fällt, ist insbeson-

dere auch keine aktive Tätigkeit erforderlich.³⁷⁶ Die 5 % fiktiven nicht-abziehbaren Ausgaben gehören nicht zu den Gewinnanteilen und unterliegen daher nicht der Kürzung.³⁷⁷

4.1.1.5. Kommanditist einer tschKG

Der auf die Kommanditisten entfallende Anteil wird zunächst bei der Gesellschaft selbst mit 19 % Körperschaftsteuer besteuert (§§ 20 Abs. 4, 21 Abs. 1 tschEStG), bei Ausschüttung dann mit tschechischer Quellensteuer beim Kommanditisten selbst. Kommanditisten werden damit wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt (s. §§ 8 Abs. 1, 36 Abs. 2 Bst.b, bei beschränkt steuerpflichtigen Kommanditisten § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3 tschEStG).

Aus deutscher Sicht vermittelt die Beteiligung des Kommanditisten eine anteilige Betriebsstätte. Die Einkünfte werden nach Art. 7 Abs. 1 DBA Tschechoslowakei freigestellt. Bei einer Überweisung des Gewinns an den Kommanditisten handelt es sich aus tschechischer Sicht um eine Gewinnausschüttung. Daher behält Tschechien Quellensteuer ein, die nach deutscher Auffassung jedoch auf eine nicht steuerbare Entnahme entfällt und daher nicht anrechenbar ist.³⁷⁸

³⁷⁶ Vgl. Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG, 114. Erg.-Lief., Okt. 2015, Rz. 46; Gosch, in: Blümich, § 9 GewStG, 135. Erg. Lief., Nov 2016, Rz. 306; Bergemann/Wingler, GewStG-Kommentar, 2012, § 9 GewStG, Rz. 293; Güroff in: Glanegger/Güroff, GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG, Rz. 8.

³⁷⁷ S. § 9 Nr. 7 S. 3 i.V.m. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG; vgl. auch Lenski/Steinberg, GewStG, 114. Lieferung 10.2015, § 9 GewStG, Rz. 37.

³⁷⁸ Vgl. Prokisch, R., in: Vogel/Lehner, 6. Aufl., 2015, Artikel 1 OECD-MA, Rz. 34c; Becker, J. D./Loose, T., Personengesellschaften, BB 2011, S. 1559; BMF-Schreiben v. 26.09.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Tz. 4.1.4.1.; Lüdicke, J., Personengesellschaften, IStR 2011, S. 91 (92); OECD (Hrsg.), Commentaries, 2014, Art. 23 A, Rz. 69.3.

	Behandlung in Tschechien	Behandlung in Deutschland	
Gesellschaftsebene	Gewinn vor Steuern	In Deutschland wird unter Progressionsvorbehalt freigestellt ³⁷⁹	1.000.000 €
	./. Körperschaftsteuer (19 %, § 21 Abs. 1 tschEStG)		190.000 €
	= Gewinn nach Steuern		810.000 €
Besteuerung der inländischen Einkünfte mit PVB			
Geschafterebene		Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	2.000.000 €
		zvE	1.000.000 €
		ESt (BMG) (PVB)	2.000.000 €
		ESt auf BMG	883.835 €
		Durchschnittlicher Steuersatz	44,19%
		Anwendung auf zvE	441.918 €
	./.	SolZ	24.305 €
	=	Steuerlast mit PVB	466.223 €
	Besteuerung bei Ausschüttung		
	./. Quellensteuer i.H.v. 15 % (§ 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3; § 36 Abs. 2 Bst. b tschEStG)	Die Quellensteuer entfällt aus deutscher Sicht auf eine steuerfreie Entnahme und kann nicht angerechnet werden	121.500 €
	Gewinn nach Steuern		1.222.277 €
	Gesamtsteuerbelastung		777.723 €

Tabelle 28: Besteuerung des Kommanditisten bei aktiven Einkünften

Zu einer Doppelbesteuerung kommt es nicht, solange in Deutschland die Freistellung gewährt wird.

Wird jedoch wegen Verstoß gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungs methode vermieden, werden die Einkünfte in Deutschland der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Die Körperschaftsteuer wird angerechnet. Die tschechische Quellensteuer bleibt nicht anrechenbar, weil sie aus deutscher Sicht auf eine nicht steuerbare Entnahme entfällt. In diesem Fall kann sich eine Steuerbelastung des Kommanditisten von über 50 % ergeben.³⁸⁰

³⁷⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 4.4.2007, I R 110/05, BStBl. II 2007, S. 525.

³⁸⁰ Theoretisch maximal möglich wären 62,40 %, das entspricht 47,48 % (deutsche ESt und SolZ) plus die nicht anrechenbare tschechische Quellensteuer i.H.v. 15 %.

		Behandlung in Tschechien	Behandlung in Deutschland	
Gesellschaftsebene		Gewinn vor Steuern	keine Freistellung wegen Verstoß gegen Aktivitätsvorbehalt	1.000.000 €
	./.	Körperschaftsteuer (19 %, § 21 Abs. 1 tschEStG)		190.000 €
	=	Gewinn nach Steuern		810.000 €
Besteuerung der inländischen Einkünfte mit PVB				
Geschaftsebene			Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	2.000.000 €
			zvE	2.000.000 €
			ESt auf BMG	883.835 €
			Gewerbeertrag	1.000.000 €
			GewSt	136.570 €
		AHB: 441.918 €		
			Anrechnung nach § 34c EStG	190.000 €
			Anrechnung nach § 35 EStG	129.742 €
			./. ESt	564.094 €
			./. SolZ	31.025 €
	=		Steuerlast	921.689 €
	Besteuerung bei Ausschüttung			
	./.	Quellensteuer i.H.v. 15 % (§ 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3; § 36 Abs. 2 Bst. b tschEStG)	Die Quellensteuer entfällt aus deutscher Sicht auf eine steuerfreie Entnahme und kann nicht ange-rechnet werden	121.500 €
		Gewinn nach Steuern		956.811 €
		Gesamtsteuerbelastung		1.043.189 €

Tabelle 29: Besteuerung des Kommanditisten bei passiven Einkünften

4.1.1.6. Ergebnis Grundfall

4.1.1.6.1. Aktive Einkünfte

Wie bereits aufgrund der insgesamt niedrigeren Steuersätze für Personenunternehmen vermutet, stellt eine tschOHG bzw. die tschKG, soweit der Gewinn auf den Komplementär entfällt, die günstigste Alternative dar. Der Progressionsvorbehalt spielt aufgrund der Höhe der deutschen Einkünfte keine Rolle.

Trotz der Freistellung der Dividenden aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie ist es schlechter, eine tschGmbH über eine deutsche Kapitalgesellschaft zu halten. Das liegt an den 5 % nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben. Es empfiehlt sich daher, die Beteiligung an der tschechischen Kapitalgesellschaft im Privatvermögen zu halten.

Die Steuerbelastung eines in Deutschland ansässigen Kommanditisten einer tschkG ist – obwohl er aus tschechischer Sicht wie ein Anteilseigner einer tschGmbH besteuert wird – niedriger als die Steuerbelastung eines in Deutschland ansässigen Anteilseigners einer tschGmbH. Das liegt daran, dass bei letzterem die Steuerbelastung auf die Ausschüttung aufgrund der Anrechnungsmethode für Dividenden auf das deutsche Niveau von 25 % hochgeschleust wird, beim Kommanditisten jedoch aufgrund der Freistellung³⁸¹ nicht.

	Gesellschaftsebene	Gesellschaftsterebene	gesamt	Steuersatz
Betriebsstätte einer dt. GmbH	488.250 €	398.513 €	886.763 €	44,34%
tschGmbH über dt. GmbH	500.329 €	395.327 €	895.656 €	44,78%
tschkG (Kommanditist)	190.000 €	587.723 €	777.723 €	38,89%
EU, tschOHG, tschKG (Komplementär)	0 €	682.286 €	682.286 €	34,11%
tschGmbH im PV	190.000 €	664.132 €	854.132 €	42,71%

³⁸¹ Aus deutscher Sicht handelt es sich um Einkünfte aus einer tschechischen Betriebsstätte.

4.1.1.6.2. Passive Einkünften

Bei Verstoß gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt wird in Deutschland die Freistellung auf die Betriebsstätteneinkünfte in Tschechien versagt. Nachdem die Freistellung versagt ist, gibt es auch keinen Progressionsvorbehalt mehr.

In diesem Fall ist die Investition über eine tschGmbH im Privatvermögen am vorteilhaftesten.

Auf Investition über eine tschGmbH und im Falle der Betriebsstätte einer deutschen GmbH hat der Verstoß gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt keine Auswirkung.³⁸²

Bei Investition über eine tschOHG bzw. tschKG - soweit der Komplementär betroffen ist – wird das niedrige, tschechische Steuerniveau wegen Versagung der Freistellung und Anwendung der Anrechnungsmethode auf das deutsche Niveau heraufgeschleust.

Mit Abstand am höchsten wird der Kommanditist einer tschKG besteuert: Bei Verstoß gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt wird die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vermieden, werden die Einkünfte in Deutschland der tariflichen Einkommensteuer unterworfen. Die in Tschechien erhobene KSt ist beim inländischen Gesellschafter auf die deutsche ESt anrechenbar, weil aus deutscher Sicht der Gesellschafter zur ausländ. Steuer herangezogen wird.³⁸³ Die tschechische Quellensteuer bleibt nicht anrechenbar, weil sie aus deutscher Sicht auf eine nicht steuerbare Entnahme entfällt. Im Beispiel ergibt sich eine Steuerbelastung von 52,16 %; bei noch höheren Einkünften kann der Steuersatz noch höher ausfallen: Der Kommanditist zahlt im schlimmsten Fall 47,48 % (deutsche Einkommensteuer zzgl.

³⁸² Zwar wird für die Betriebsstätteneinkünfte der deutschen GmbH ebenfalls die Freistellung versagt, allerdings ist die deutsche KSt niedriger als die tschechische KSt, daher kann die tschechische KSt voll angerechnet werden. Gewerbesteuer auf die tschechischen Betriebsstätteneinkünfte fällt nicht an, da es sich nicht um einen im Inland stehenden Gewerbebetrieb handelt.

³⁸³ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Rz. 4.1.4.1; Hauswirth, H., in: Lademann, EStG, 228. Erg.-Lief Mai 2017, § 34c EStG, Rn. 39.

SolZ) plus die nicht anrechenbare tschechische Quellensteuer i.H.v. 15 %; das entspricht einer Steuerbelastung von 62,48 %.

	Gesellschafts-ebene	Gesellschaf-ter-ebene	gesamt	Steuer-satz
Betriebsstätte einer dt. GmbH	488.250 €	398.513 €	886.763 €	44,34%
tschGmbH über dt. GmbH	500.329 €	395.327 €	895.656 €	44,78%
tschKG (Kommanditist)	190.000 €	853.189 €	1.043.189 €	52,16%
EU, tschOHG, tschKG (Komplementär)	0 €	920.238 €	920.238 €	46,01%
tschGmbH im PV	190.000 €	664.132 €	854.132 €	42,71%

4.1.2. Abwandlung 1: Höhe der Einkünfte

4.1.2.1. Keine Einkünfte in Deutschland, hohe Einkünfte in Tschechien

Die Einkünfte in Deutschland betragen 0 Euro, in Tschechien weiterhin 1 Mio. Euro. Es wird eine aktive Tätigkeit im Sinne des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts ausgeübt.

Inland

Gewinn Inland (in €)	0 €
GewSt-Hebesatz	400 %
Sparer PB (in €)	801 €
BS-Aktivitätsvorbehalt	erfüllt

Ausland

Gewinn Ausland	1.000.000 €
KSt-Satz Tschechien	19 %
Quellesteuer auf Dividende	15 %
Wechselkurs	25 CZK/€
Grenze für sol. zvyseni dane (in CZK)	1.296.288 CZK

Hier stellt wieder die Beteiligung an einer tschOHG oder der Komplementär der tschKG die günstigste Alternative dar. Auch hier wirkt sich der Progressionsvorbehalt nicht aus, da in Deutschland keine Einkünfte vorhanden sind:

Tschechien	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./. Einkommensteuer (15%) (§§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG; § 16 tschEStG)	150.000 €
	./. solidarni zvyseni (7 % auf Betrag, der 1 296 288 Kč übersteigt (§ 16a tschEStG)	66.370 €
	= Gewinn nach Steuern	783.630 €
	./. Quellensteuer	/
	= Gewinn Ausland	783.630 €
Deutschland	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	1.000.000 €
	zvE / Gewerbeertrag	0 €
	./. GewSt	0 €
	ESt (BMG) (PVB)	1.000.000 €
	ESt auf BMG	433.835 €

	Durchschnittlicher Steuersatz	43,38%
	Anwendung auf zvE	0 €
	Anrechnung nach § 35 EStG	0 €
./.	ESt	0 €
./.	SolZ	0 €
=	Gewinn nach Steuern	783.630 €
	Gesamtsteuerbelastung	216.370 €

Tabelle 30: Besteuerung Beteiligung an einer tschOHG bei hohen Einkünften in Tschechien und ohne Einkünfte in Deutschland

Ergebnis:

Am günstigsten sind tschOHG und tschKG, soweit der Gewinn auf den Komplementär entfällt. Die Investition über eine Kapitalgesellschaft ist fast doppelt so teuer. Dazwischen liegt die Steuerbelastung eines Kommanditisten einer tschKG.

	Gesellschafts-ebene	Gesellschafter-ebene	gesamt	Steuer- satz
Betriebsstätte einer dt. GmbH	190.000 €	213.426 €	403.426 €	40,34%
tschGmbH über dt. GmbH	202.079 €	210.234 €	412.313 €	41,23%
tschKG (Kommanditist)	190.000 €	121.500 €	311.500 €	31,15%
EU, tschOHG, tschKG (Komplementär)	0 €	216.370 €	216.370 €	21,64%
tschGmbH im PV	190.000 €	206.744 €	396.744 €	39,67%

4.1.2.2. Keine Einkünfte in Deutschland, niedrige Einkünfte in Tschechien

Die Einkünfte in Deutschland betragen weiterhin 0 Euro, die Einkünfte in Tschechien lediglich 50.000 Euro. Es wird eine aktive Tätigkeit im Sinne des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts ausgeübt.

Inland

Gewinn Inland (in €) **0 €**

GewSt-Hebesatz 400 %

Sparer PB (in €) 801 €

BS-Aktivitätsvorbehalt erfüllt

Ausland

Gewinn Ausland **50.000 €**

KSt-Satz Tschechien 19 %

Quellesteuer auf Dividende 15 %

Wechselkurs 25 CZK/€

Grenze für sol. zvyseni dane (in CZK) 1.296.288 CZK

Die tschOHG bzw. der Komplementär der tschKG bleibt am günstigsten. Aufgrund der Einkünfte, die unterhalb der Grenze für den tschSolZ liegen, beträgt die Steuerbelastung in Tschechien nur 15 %:

Tschechien	Gewinn vor Steuern	50.000 €
	./. Einkommensteuer (15%) (§§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG; § 16 tschEStG)	7.500 €
	./. solidarni zvyseni (7 % auf Betrag, der 1 296 288 Kč übersteigt (§ 16a tschEStG)	0 €
	= Gewinn nach Steuern	42.500 €
	./. Quellensteuer	/
	= Gewinn Ausland	42.500 €
Deutschland	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	50.000 €
	zvE / Gewerbeertrag	0 €
	./. GewSt	0 €
	ESt (BMG) (PVB)	50.000 €
	ESt auf BMG	12.561 €
	Durchschnittlicher Steuersatz	25,12%
	Anwendung auf zvE	0 €
	Anrechnung nach § 35 EStG	0 €
	./. ESt	0 €

./.	SolZ	0 €
=	Gewinn nach Steuern	42.500 €
	Gesamtsteuerbelastung	7.500 €

Tabelle 31: Besteuerung Beteiligung an einer tschOHG bei niedrigen Einkünften in Tschechien und ohne Einkünfte in Deutschland

Ergebnis:

Die Investition über eine tschOHG bzw. die tschKG, soweit der Gewinn auf den Komplementär entfällt, bleibt die günstigste Alternative. Beim Kommanditisten ändert sich nichts; das liegt an der Kombination aus QSt-Einbehalt in Tschechien und Freistellung der – aus deutscher Sicht nicht steuerbaren Entnahme - in Deutschland

	Gesellschafts- ebene	Gesellschafter- ebene	gesamt	Steuer- satz
Betriebsstätte einer dt. GmbH	9.500 €	3.916 €	13.416 €	26,83%
tschGmbH über dt. GmbH	10.104 €	3.806 €	13.910 €	27,82%
tschKG (Kommandi- tist)	9.500 €	6.075 €	15.575 €	31,15%
EU, tschOHG, tschKG (Komplementär)	0 €	7.500 €	7.500 €	15,00%
tschGmbH im PV	9.500 €	6.075 €	15.575 €	31,15%

4.1.2.3. Interpretation

Bei hohen und niedrigen Einkünften stellt eine tschOHG oder Stellung als Komplementär bei der tschKG die günstigste Variante dar. Dieses Ergebnis ist bei Erfüllung des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts zu erwarten. Der Durchschnittssteuersatz ist bei hohen Einkünften mit 21,64 % höher als im Fall mit niedrigen Einkünften mit 15 %. Der Grund dafür liegt im tschSolZ i.H.v. 7 % nach § 16a tschEStG, der auf Einkünfte über ca. 52.000 Euro (1.296.288 CZK) anfällt.

Der durchschnittliche Steuersatz in den Fällen einer Investition über eine Kapitalgesellschaft sinkt in bei niedrigen tschechischen Einkünften im Vergleich zum Fall mit hohen tschechischen Einkünften. Dieses Er-

gebnis war zu erwarten, da sich aufgrund der nicht vorhandenen inländischen Einkünfte und der niedrigen tschechischen Einkünfte ein Antrag auf TEV als günstiger als die AbgSt erweist.

Der Progressionsvorbehalt wirkt sich in Deutschland wieder nicht aus, da keine deutschen Einkünfte vorhanden sind.

4.1.3. Abwandlung 2: Abschaffung der tschechischen Abgeltungssteuer

Die ersatzlose Abschaffung der Besteuerung von Gewinnausschüttungen wird in Tschechien vor dem Hintergrund der Herstellung einer Rechtsformneutralität der Besteuerung immer wieder diskutiert.³⁸⁴ Daher wird dieses Szenario (ausgehend vom Grundfall) hier betrachtet.

Inland

Gewinn Inland (in €)	1.000.000
GewSt-Hebesatz	400 %
Sparer PB (in €)	801 €
BS-Aktivitätsvorbehalt	erfüllt

Ausland

Gewinn Ausland (in €)	1.000.000
KSt-Satz Tschechien	19 %
Quellesteuer auf Dividende	0 %
Wechselkurs	25 CZK/€
Grenze für sol. zvyseni dane (in CZK)	1.296.288 CZK

	Gesellschafts-ebene	Gesellschafts-terebene	gesamt	Steuer-satz
Betriebsstätte einer dt. GmbH	488.250 €	398.513 €	886.763 €	44,34%
tschGmbH über dt. GmbH	500.329 €	395.327 €	895.656 €	44,78%
tschKG (Kommanditist)	190.000 €	466.223 €	656.223 €	32,81%
EU, tschOHG, tschKG (Komplementär)	0 €	682.286 €	682.286 €	34,11%
tschGmbH im PV	190.000 €	670.815 €	860.815 €	43,04%

In den Fällen der Investition über eine tschGmbH ändert sich die Steuerbelastung nicht, weil für Dividenden die Anrechnungsmethode vereinbart ist. Damit wird die Steuerbelastung der Dividende immer auf das Niveau der deutschen AbgSt hochgeschleust. Die Gesamtsteuerbelastung ist sogar noch etwas höher als im Grundfall mit tschAbgSt. Dies

³⁸⁴ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (838).

liegt daran, dass in Deutschland SolZ auf 25 % und nicht nur auf 10 % anfällt: Im Grundfall wurde in Deutschland von 15 % tschAbgSt auf 25 % hochgeschleust, nach Abschaffung der tschAbgSt wird von 0 % auf 25 % hochgeschleust. Somit fällt in Deutschland SolZ auf 25 % und nicht nur auf 10 % an.

Im Falle der Abschaffung der tschAbgSt stellt wird der Kommanditist einer tschKG am niedrigsten besteuert. Deutschland sieht einen Mitunternehmer einer tschechischen Personengesellschaft und stellt die Einkünfte frei. Nachdem Deutschland keine Dividende sieht, kommt es nicht zu einer Besteuerung der Ausschüttung mit AbgSt.

In Tschechien werden die Einkünfte des Kommanditisten mit Körperschaftsteuer i.H.v. 19 % besteuert und damit niedriger als die Einkünfte eines Mitunternehmers einer tschOHG oder Komplementärs i.H.v. 22 % (= 15 % + tschSolZ i.H.v. 7 %). Die auf die Ausschüttung des Gewinns an den Kommanditisten normalerweise einbehaltene tschAbgSt gibt es in diesem Fall annahmegemäß nicht.

Damit erledigt sich auch das Problem, dass die Quellensteuer in Deutschland nicht angerechnet werden kann, weil aus deutscher Sicht eine steuerfreie Entnahme vorliegt.

4.1.4. Fazit

Über kleine tschechische Personengesellschaften kann grundsätzlich eine Steuerbelastung von lediglich 15 % erreicht werden.

Bei Einkünften, die ca. 52.000 Euro übersteigen, schmilzt der Steuervorteil der tschechischen Personengesellschaft, weil auf die übersteigenden Einkünfte der tschSolZ i.H.v. 7 % anfällt. Dennoch ist die tschechische Personengesellschaft mit einer Steuerbelastung von max. 22 % günstiger als die tschechische Kapitalgesellschaft unter Berücksichtigung der Ausschüttungsbelastung.

Bei einem Verstoß gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt stellt nicht die tschechische Personengesellschaft die steuerlich optimale Rechtsform dar, sondern eine tschechische Kapitalgesellschaft.

Wenn gegen den Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt verstoßen wird, werden die Einkünfte eines Kommanditisten einer tschKG mit bis zu 62,48 % besteuert. Bei passiven Einkünften ist diese Rechtsform also unbedingt zu vermeiden.

Wenn die Dividendenbesteuerung in Tschechien bzw. Quellensteuer auf Dividenden ersatzlos gestrichen wird, wird der Kommanditist einer tschKG am niedrigsten besteuert.

4.2. Mit Steuerbefreiung in Tschechien

4.2.1. Aktive Einkünfte i.S. des DBA Aktivitätsvorbehalts

Um zu zeigen, dass tatsächlich gänzlich unbesteuerte Einkünfte möglich sind, sollen die deutschen Einkünfte weiterhin 0 Euro betragen (wie in Abwandlung 1 des Grundfalls).

Inland

Gewinn Inland (in €)	0
GewSt-Hebesatz	400 %
Sparer PB (in €)	801 €
BS-Aktivitätsvorbehalt	erfüllt

Ausland

Gewinn Ausland (in €)	1.000.000
KSt-Satz Tschechien	19 %

Steuererlass in Tschechien nach InvAnreizG

Quellesteuer auf Dividende	15 %
Wechselkurs	25 CZK/€
Grenze für sol. zvyseni dane (in CZK)	1.296.288 CZK

	Gesellschafts-ebene	Gesellschafter-ebene	gesamt	Steuer-satz
Tschechische PersGes	---	0 €	0 €	0 %
Tschechische KapGes	0 €	255.289 €	255.289 €	25,53 %

Bei Erfüllung des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts werden die tschechischen Einkünfte trotz des Steuererlasses in Tschechien in Deutschland freigestellt, sodass die Gewinne insgesamt unbesteuert bleiben. Dass Tschechien das bestehende Besteuerungsrecht aufgrund innerstaatlicher Vorschriften nicht nutzt, eröffnet nicht den Anwendungsbereich von § 50d Abs. 9 EStG.³⁸⁵

³⁸⁵ Vgl. Gosch, D., in: Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 50d EStG, Rz. 41; Loschelder, F., in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 50d EStG, Rz. 57; Wagner, K., in: Blümich, EStG, 137. Erg. Lief. Juni 2017, § 50d EStG, Rz. 118.

Tschechien	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./. Einkommensteuer (15%) (§§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG; § 16 tschEStG)	150.000 €
	./. solidarni zvyseni (7 % auf Betrag, der 1 296 288 Kč übersteigt (§ 16a tschEStG)	66.370 €
	+ Einkommensteuer erlassen (§ 35a tschEStG)	216.370 €
	= Gewinn nach Steuern	1.000.000 €
	./. Quellensteuer	/
	= Gewinn Ausland	1.000.000 €
Deutschland	Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	1.000.000 €
	zvE / Gewerbeertrag	0 €
	./. GewSt	0 €
	ESt (BMG) (PVB)	1.000.000 €
	ESt auf BMG	433.835 €
	Durchschnittlicher Steuersatz	43,38%
	Anwendung auf zvE	0 €
	Anrechnung nach § 35 EStG	0 €
	./. ESt	0 €
	./. SolZ	0 €
	= Gewinn nach Steuern	1.000.000 €
	Gesamtsteuerbelastung	0 €

Tabelle 32: Besteuerung einer Personengesellschaft mit Steuererlass bei aktiven Einkünften

Hier ist zu erkennen, dass sich der Progressionsvorbehalt mangels deutscher Einkünfte nicht auswirkt. Der tschSolZ wirkt sich ebenfalls nicht aus, da ohnehin die gesamte Steuer erlassen wird. Damit lassen sich über eine tschOHG bzw. tschKG, soweit der Gewinn auf den Komplementär entfällt, gänzlich unbesteuerte Einkünfte erreichen.

Bei einer Kapitalgesellschaft führt der Steuererlass auf Gesellschaftsebene zu unbesteuerten Einkünften. Bei Ausschüttung kann die Steuerfreiheit jedoch nicht aufrecht erhalten werden. Es wird Quellensteuer einbehalten, die in Deutschland auf die Abgeltungsteuer angerechnet werden kann:

Tschechien	Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./. Körperschaftsteuer (19 %, § 21 Abs. 1 tschEStG)	190.000 €
	+ Körperschaftsteuer erlassen (§ 35a tschEStG)	190.000 €
	= Gewinn nach Steuern (ausschüttungsfähiger Betrag)	1.000.000 €
	./. Quellensteuer (15%) (§§ 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 3 i.V.m. § 36 Abs. 1 Bst. a tschEStG)	150.000 €
	= Ausschüttung	850.000 €
Deutschland	steuerpflichtige Dividende (§ 34d Nr. 6 iVm § 32d EStG)	1.000.000 €
	./. Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	801 €
	der Abgeltungsteuer unterliegende Einkünfte	999.199 €
	Abgeltungsteuer	249.800 €
	./. Anrechnung ausländische Quellensteuer (§ 32d Abs. 5 EStG)	150.000 €
	Gewinn inländisches Einzelunternehmen	0 €
	zvE	0 €
	Gewerbeertrag	0 €
	./. GewSt	0 €
	./. tarifliche ESt	0 €
	+ § 35 EStG	0 €
	./. SolZ	5.489 €
	Steuer Gesellschafterebene (AbgSt)	255.289 €

Tabelle 33: Besteuerung einer Kapitalgesellschaft mit Steuererlass bei aktiven Einkünften

Aufgrund der Höhe der Dividende wäre eine Option zum TEV unvorteilhaft. Die Steuerbelastung entspricht der deutschen AbgSt zzgl. SolZ auf die Differenz zwischen der tschechischen Quellensteuer, die angerechnet wird, und der deutschen Abgeltungsteuer.

4.2.2. Passive Einkünfte i.S. des DBA Aktivitätsvorbehalts

Für den Fall, dass die Einkünfte auch passiv i.S. der Hinzurechnungsbesteuerung sind, wird davon ausgegangen, dass der Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach § 8 Abs. 2 AStG möglich ist.

Inland

Gewinn Inland (in €) 0 €

GewSt-Hebesatz 400 %

Sparer PB (in €) 801 €

BS-Aktivitätsvorbehalt **Nicht erfüllt**

Ausland

Gewinn Ausland (in €) 1.000.000

KSt-Satz Tschechien 19 %

Steuererlass in Tschechien

Quellesteuer auf Dividende 15 %

Wechselkurs 25 CZK/€

Grenze für sol. zvyseni dane (in CZK) 1.296.288 CZK

	Gesellschafts-ebene	Gesellschafter-ebene	gesamt	Steuer-satz
Tschechische PersGes	---	457.696 €	457.696 €	45.77%
Tschechische KapGes	0 €	255.289 €	255.289 €	25.53%

Wird der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt, läuft der Steuererlass in Tschechien bei der tschechischen Personengesellschaft ins Leere. Da die Freistellung versagt wird, wird auf das deutsche Steuerniveau hochgeschleust. Bei Personengesellschaften, welche passive Einkünfte erzielen, macht es also keinen Sinn, in Tschechien den Steuererlass zu beantragen, da dies keine Ersparnis bringt und darüber hinaus in Tschechien mit diversen Anforderungen verbunden ist.

Tschechien		Gewinn vor Steuern	1.000.000 €
	./.	Einkommensteuer (15%) (§§ 2 Abs. 3 i.V.m. § 22 Abs. 1 Bst. a tschEStG; § 16 tschEStG)	150.000 €
	./.	solidarni zvyseni (7 % auf Betrag, der 1 296 288 Kč übersteigt (§ 16a tschEStG)	66.370 €
	+	Einkommensteuer erlassen (§ 35a tschEStG)	216.370 €
	=	Gewinn nach Steuern	1.000.000 €
	./.	Quellensteuer	/
	=	Gewinn Ausland	1.000.000 €
Deutschland		Einkünfte gesamt (In- und Ausland)	1.000.000 €
		Gewerbeertrag	0 €
	./.	GewSt	0 €
		zvE	1.000.000 €
		ESt auf BMG	433.835 €
	AHB	433835	
		Anrechnung nach § 34c EStG	0 €
		Anrechnung nach § 35 EStG	0 €
	./.	ESt	433.835 €
	./.	SolZ	23.861 €
	=	Gewinn nach Steuern	542.304 €
		Gesamtsteuerbelastung	457.696 €

Tabelle 34: Besteuerung einer Personengesellschaft mit Steuererlass bei passiven Einkünften

Auf die Besteuerung der Kapitalgesellschaft wirkt sich der Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalt mangels Betriebsstättengewinnen, auf die Art. 23 Abs. 1 Bst. c DBA Tschechoslowakei anwendbar ist, überhaupt nicht aus. Daher gilt die Berechnung in Kapitel 7.2.1.

4.2.3. Fazit

In Falle passiver Einkünfte ist daher die Investition über eine tschechische Kapitalgesellschaft günstiger. Solange die Gewinne in der tschechischen Kapitalgesellschaft thesauriert werden, fällt keine Steuer an, weil die tschechische KSt erlassen wird. Bei einer Ausschüttung fällt die deutsche AbgSt (unter Anrechnung der tschAbgSt) an.

5. Übernahme von Funktionen in der tschechischen Gesellschaft

Wenn auch die deutschen Unternehmer selbst in einer tschechischen Gesellschaft Funktionen übernehmen sollen, muss auch eine eventuelle Sozial- und Krankenversicherung beachtet werden. Dabei gibt es eine Vielzahl von Fallkombinationen, bei denen teilweise eine Versicherungspflicht im tschechischen Sozialversicherungssystem besteht, teilweise aber aufgrund EU-Rechts³⁸⁶ ein Verbleib im deutschen Sozialversicherungssystem möglich ist.³⁸⁷ Damit sind die tschechischen Sozialversicherungsgesetze nicht anwendbar.³⁸⁸ Das Konzept des Super-Bruttolohns findet jedoch auch ohne Mitgliedschaft im tschechischen Sozialversicherungssystem Anwendung. Nach § 6 Abs. 12 tschEStG werden die fiktiven Sozialversicherungsbeiträge, die bei einer Mitgliedschaft im tschechischen Sozialsystem anfallen würden, dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet und müssen mit versteuert werden.³⁸⁹

Am einfachsten zu lösen ist dabei der Fall, wenn der Arbeitnehmer direkt bei der tschechischen Gesellschaft angestellt wird (Fall 1). Sollte der Arbeitnehmer nicht direkt angestellt werden, sondern der Lohn weiterhin von der deutschen Muttergesellschaft ausbezahlt werden und der tschechischen Gesellschaft in Rechnung gestellt werden, sind drei Fälle mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen denkbar:

Es muss differenziert werden zwischen Fällen, in denen das tschechische Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ist, der Arbeitnehmer also den Weisungen der tschechischen Gesellschaft unterliegt und in die Organisation der tschechischen Gesellschaft eingebunden ist (Fall 2.1) und Fällen, in denen das deutsche Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ist, der Arbeitnehmer also den Weisungen der deut-

³⁸⁶ Vgl. Verordnung Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments v. 29.4.2004, Abl. Nr. L 166, S. 1; Verordnung Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments v. 16.9.2009, Abl. Nr. L 284, S. 1.

³⁸⁷ Vgl. Artikel 13 Abs. 1 Bst. a Verordnung Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments v. 29.4.2004, Abl. Nr. L 166, S. 1.

³⁸⁸ S. z.B. § 1 Abs. 2 Gesetz über die öffentliche Krankenversicherung; § 1 Abs. 3 Rentenversicherungsgesetz.

³⁸⁹ Vgl. Pelc, V., tschEStG, 2. Aufl. 2015, § 6 tschEStG, Rz. 110-112.

schen Muttergesellschaft unterliegt und nicht in die Organisation der tschechischen Gesellschaft eingebunden ist (Fall 2.3). Weiterhin sind Fälle denkbar, in denen beide Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber sind (Fall 2.2).³⁹⁰

Oftmals wird es in der Praxis auch vorkommen, dass als Geschäftsführer einer tschechischen Gesellschaft ein Angestellter der deutschen Muttergesellschaft oder der in Deutschland ansässige Gesellschafter der tschechischen Gesellschaft eingesetzt wird. Dieser übt einige Tage im Jahr Funktionen in der tschechischen Gesellschaft aus und wohnt und arbeitet ansonsten in Deutschland.³⁹¹ In diesen Fällen kommt es zu einer abweichenden Behandlung durch Tschechien.

Aus steuerlicher Sicht ist in Bezug auf den entsendeten Arbeitnehmer ist zu klären, in welchem Staat er mit seinem Gehalt der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt und wo er DBA-rechtlich ansässig ist. An dieser Stelle wird bei allen im Folgenden behandelten Fallkonstellationen davon ausgegangen, dass der entsendete Arbeitnehmer DBA-rechtlich in Deutschland ansässig ist. Nach Art. 4 Abs. 2 Bst. a DBA Tschechoslowakei ist eine Person, die in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Es wird die Annahme getroffen, dass es sich bei diesem Staat immer um Deutschland handelt.³⁹²

Aus Arbeitgebersicht stellt sich weiterhin die Frage, ob eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug vorliegt. Schließlich geht es noch um die Zuordnung der Betriebsausgaben zwischen entsendendem und aufnehmendem Unternehmen.³⁹³ Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht ist zu klären, in welchem Staat der Arbeitnehmer sozialversichert ist.

³⁹⁰ Vgl. Hrůzová, K., jednatel, in: FM 2011, S. 1-3.

³⁹¹ Vgl. Hrůzová, K., jednatel, in: FM 2011, S. 1-3.

³⁹² Zum Thema Ansässigkeit nach DBA vgl. auch Kapitel 5.3.

³⁹³ Vgl. Schaflitzl, A./Hulde, B., Arbeitnehmerentsendung, in: IStR 2014, S. 317.

5.1. Konzept des wirtschaftlichen Arbeitgebers

Für die Beurteilung des Besteuerungsrechts ist zu prüfen, welches dieser Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber und damit als Arbeitgeber i. S. des DBA anzusehen ist. Grundsätzlich handelt es sich dabei um das entsendende Unternehmen. Wenn der Arbeitnehmer jedoch in die tschechische Gesellschaft eingebunden ist, dieses den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt, die Verantwortung für die Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers trägt und der Arbeitnehmer den Weisungen der tschechischen Gesellschaft unterworfen ist, handelt es sich bei letzterer um den wirtschaftlichen Arbeitgeber.³⁹⁴

Die Wichtigkeit dieser Unterscheidung wird erst auf den zweiten Blick deutlich: Nach DBA liegt das Besteuerungsrecht zunächst einmal grundsätzlich im Tätigkeitsstaat. Dafür ist es nicht wichtig, welches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ist. Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Tschechien kann es (unter der weiteren Bedingung, dass der Aufenthalt weniger als 183 Tage beträgt) jedoch zum Besteuerungsrückfall an den Ansässigkeitsstaat Deutschland kommen, wenn die Vergütung nicht von oder für eine Person gezahlt werden, die im Tätigkeitsstaat Tschechien ansässig ist (= wirtschaftlicher Arbeitgeber). Anders gesagt: Ist das tschechische Unternehmen der wirtschaftliche Arbeitgeber und das Gehalt wird vom deutschen Unternehmen gezahlt, zahlt das deutsche Unternehmen die Vergütung anstelle des wirtschaftlichen, tschechischen Arbeitgebers (die Vergütung wird „für eine Person gezahlt wird die im Tätigkeitsstaat ansässig ist“).³⁹⁵ Zu einem Besteuerungsrückfall kommt es also in diesem Fall nicht.

³⁹⁴ Vgl. BFM-Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz 98-103; Hilbert, L./Nowotnick, U., Arbeitgeber, in: DStR 2017, S. 922 (923).

³⁹⁵ Vgl. Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA Tschechoslowakei.

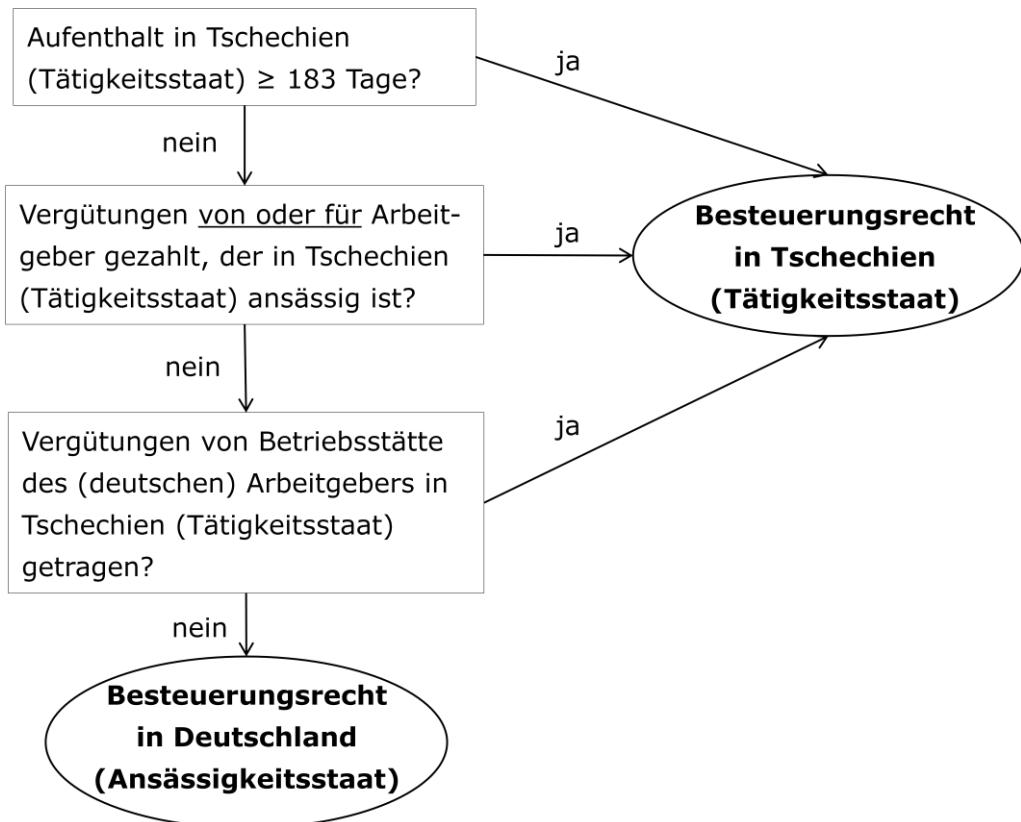


Abbildung 11: Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit

Daraus ergeben sich dann die weiteren Fragen, wie der Lohnaufwand weiterbelastet wird bzw. wo der Lohnaufwand zum Abzug gebracht werden kann.

Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung spricht es für Zwecke des Besteuerungsrechts am Arbeitslohn gegen die Einordnung der ausländischen Tochtergesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber des entsendeten Arbeitnehmers, wenn der Arbeitnehmer nicht in die Hierarchie des aufnehmenden Unternehmens eingebunden ist. Der Arbeitnehmer wird ausschließlich als Vertreter der Muttergesellschaft tätig, während im Verhältnis zur Tochtergesellschaft die für ein Arbeitsverhältnis kennzeichnende Abhängigkeit fehlt. Selbst dann, wenn die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft den Arbeitslohn ersetzt, bleibt letztere Arbeitgeberin im abkommensrechtlichen Sinne.³⁹⁶ Bei einer Entsendung zwischen international verbundenen Unternehmen, die nicht länger als von drei Monate andauert (auch jahresübergreifend für sachlich zusammenhängende Tätigkeiten) spricht eine widerlegbare

³⁹⁶ Vgl. BFM-Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz 105; BFH, Urt. v. 23.2.2005, I R 46/03, BStBl. II 2005, S. 547.

Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, da es an der Einbindung des Arbeitnehmers mangelt.³⁹⁷

Auch die tschechische Finanzverwaltung hat die Voraussetzungen konkretisiert, die vorliegen müssen, damit das tschechische Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ist. Es ist erforderlich, dass der deutsche Arbeitgeber die Arbeit nicht selbst steuert, nicht dafür verantwortlich ist, sich die Ergebnisse der Arbeit der entsandten Arbeitnehmer nicht aneignet und diese nicht weiterüberträgt.³⁹⁸ Kennzeichen dafür sind:

- Der wirtschaftliche Arbeitgeber bestimmt die Menge und die Qualifikation der zu entsendenden Arbeitnehmer
- Der wirtschaftliche Arbeitgeber gibt den Arbeitnehmern unmittelbar Aufgaben, steuert und kontrolliert die Arbeitnehmer
- die Arbeit wird an dem Ort ausgeführt, den der wirtschaftliche Arbeitgeber bestimmt und der unter der Kontrolle und Verantwortlichkeit des wirtschaftlichen Arbeitgebers ist.
- die Vergütung für die Tätigkeit des Arbeitnehmers wird anhand der Dauer der Entsendung oder mittels einer anderen Methode ermittelt, aus der sich der Zusammenhang zwischen der Zahlung an den rechtlichen Arbeitgeber und dem Lohn des Arbeitnehmers erkennen lässt.
- Der wirtschaftliche Arbeitgeber erstattet die Auslagen des Arbeitnehmers.³⁹⁹

Es können auch beide Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber sein. Das Gehalt wird dann aufgeteilt und anteilig der Besteuerung in Deutschland und Tschechien unterworfen.

³⁹⁷ Vgl. BMF, Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz 112.

³⁹⁸ Vgl. Generaldirektion für Finanzen, Schr. v. 10.1.1997, D-151, unter 1.

³⁹⁹ Vgl. Generaldirektion für Finanzen, Schr. v. 10.1.1997, D-151, unter 2.

5.2. Grundzüge des tschechischen Sozialversicherungsrechts

Wenn auch die deutschen Unternehmer selbst in einer tschechischen Gesellschaft Funktionen übernehmen sollen, muss auch eine eventuelle Sozial- und Krankenversicherung beachtet werden.

Das System der tschechischen Sozialversicherungen hat zwei Säulen: Zum einen die Sozialversicherung, welche Krankengeld sowie Renten- und Arbeitslosenversicherung beinhaltet, zum anderen die Gesundheitsversicherung, die der deutschen Krankenversicherung entspricht. Eine private Kranken(Voll-)versicherung besteht nicht, ebenso wenig gibt es eine Familienversicherung.⁴⁰⁰ Der Arbeitnehmer zahlt Beiträge zur Krankenversicherung i.H.v. 4,5 % und zur Sozialversicherung i.H.v. 6,5 % des Bruttolohns, insgesamt also 11 % des Bruttolohns. Der Arbeitgeber zahlt Beiträge zur Krankenversicherung i.H.v. 9 % und Beiträge zur Sozialversicherung i.H.v. 25 % des Bruttolohns, insgesamt also 34 % des Bruttolohns.⁴⁰¹ Die Beiträge des Arbeitgebers werden beim Arbeitnehmer der Einkommensteuer unterworfen.⁴⁰²

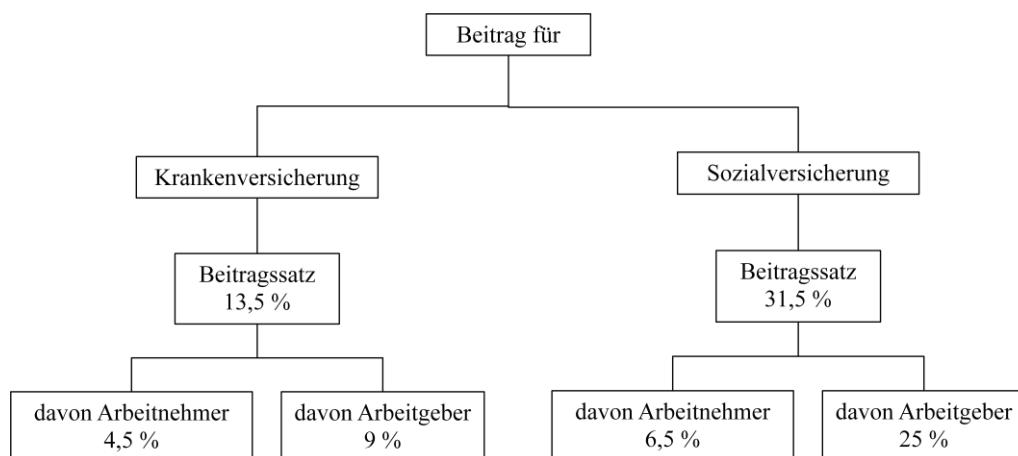


Abbildung 12: Beitragssätze zu den Sozialversicherungen, in Anlehnung an Vančurová, A./Láčová, L., Dane v ČR, 2016, S. 175.

Für den Beitrag zur Krankenversicherung gibt es eine Mindestbemessungsgrundlage in Höhe des im entsprechenden Veranlagungszeitraum geltenden Mindestlohns. Für den Veranlagungszeitraum 2018 ist das

⁴⁰⁰ Vgl. Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (841).

⁴⁰¹ Vgl. Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 58.

⁴⁰² Vgl. Kapitel 3.3.3.

der Betrag von ca. 490 Euro (12.200 CZK). Dieser wird bei allen Aktivitäten deutscher Arbeitnehmer in Tschechien deutlich überschritten sein und wird daher in die nachfolgenden Überlegungen nicht einbezogen. Wichtiger ist, dass es bei der Krankenversicherung keine Beitragsbemessungsgrenze gibt.⁴⁰³ Für die Beiträge zur Sozialversicherung gibt es keine Mindestbemessungsgrundlage; jedoch gibt es eine jährliche Beitragsbemessungsgrenze in Höhe des 48-fachen monatlichen Durchschnittslohns. Dieser liegt derzeit bei 52.000 € (1.296.288 CZK).⁴⁰⁴

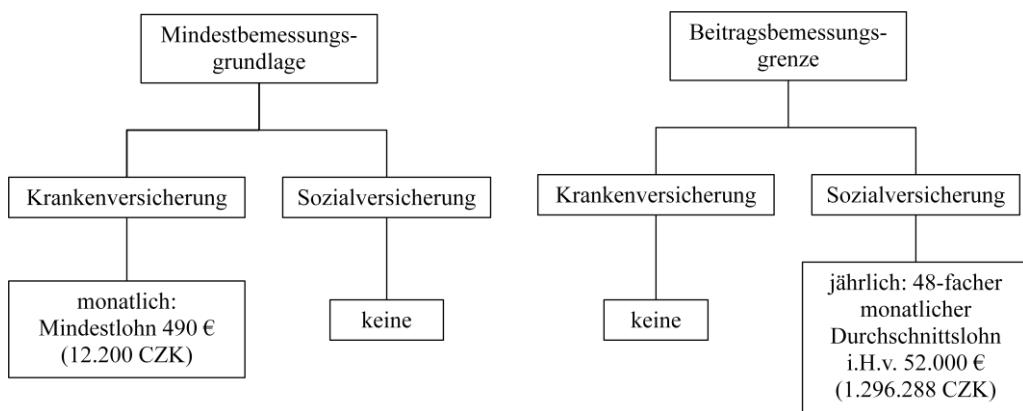


Abbildung 13: Mindest- und Maximalbemessungsgrundlagen, in Anlehnung an Vančurová, A./Láčová, L., Dane v ČR, 2016, S. 181.

Die Abgrenzung zwischen selbstständiger Tätigkeit und abhängiger Beschäftigung eines Geschäftsführers gab es analog zur Rechtslage in Deutschland bis zum 31.12.2007. Ab dem 1.1.2008 gelten Geschäftsführer immer als abhängig Beschäftigte; sie sind somit immer sozialversicherungspflichtig.⁴⁰⁵

⁴⁰³ Vgl. auch Kühn, C., Sozialversicherungspflicht, in: WiRO 2005, S. 40; Chloer, A./Urbášek, T., Ertragsteuerrecht, IWB 2014, S. 833 (841).

⁴⁰⁴ Vgl. Vančurová, A./Láčová, L., systém, 2016, S. 176-181; Vorlíčková, L., Tschechien, in: Mennel, A./Fürster, J., Steuern, 108. Erg.Lief. 2016, Rz. 58.

⁴⁰⁵ Vgl. Daněk, A., pojištění, in: Práce a mzda 9/2009, S. 31.

5.3. Sozialversicherungspflicht innerhalb der EU

Die Sozialversicherungspflicht bei Entsendungen werden durch die Verordnung Nr. 883/2004⁴⁰⁶ und zugehörige Durchführungsverordnung Nr. 987/2009⁴⁰⁷ geregelt. Nach Art. 11 Abs. 1 VO Nr. 883/2004 sind grundsätzlich immer nur die Rechtsvorschriften eines EU-Mitgliedsstaats anwendbar. Dabei besteht keine Wahlmöglichkeit.⁴⁰⁸

5.3.1. Ausschließlich nichtselbstständig Tätige

Arbeitnehmer sind nach Art. 11 Abs. 3a VO Nr. 883/2004 zunächst einmal in dem Sozialversicherungssystem versicherungsberechtigt- und pflichtig, in dem ihr Beschäftigungsstandort liegt (Beschäftigungslandprinzip). Das bedeutet, dass ein Deutscher, der in Deutschland wohnt und bei einem Unternehmen angestellt ist, das seinen Sitz in Deutschland hat, jedoch in Tschechien arbeitet, im tschechischen System versichert ist.⁴⁰⁹ Von diesem Grundsatz gibt es jedoch Ausnahmen, die dazu führen, dass der Arbeitnehmer im deutschen System verbleiben kann.

5.3.1.1. Entsendungsfälle

„Eine Person, die in einem Mitgliedstaat für Rechnung eines Arbeitgebers, der gewöhnlich dort tätig ist, eine Beschäftigung ausübt und die von diesem Arbeitgeber in einen anderen Mitgliedstaat entsandt wird, um dort eine Arbeit für dessen Rechnung auszuführen, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit vierundzwanzig Monate nicht überschreitet und diese Person nicht eine andere entsandte Person ablöst.“⁴¹⁰

⁴⁰⁶ Verordnung Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments v. 29.4.2004, Abl. Nr. L 166, S. 1 (im Folgenden VO Nr. 883/2004).

⁴⁰⁷ Verordnung Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments v. 16.9.2009, Abl. Nr. L 284, S. 1 (im Folgenden VO Nr. 987/2009).

⁴⁰⁸ Vgl. Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 12 VO 883/2004, Rz. 7.

⁴⁰⁹ Vgl. Melms, C., in: Moll, Münchener Anwaltshandbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2017, § 11 Arbeitsverhältnisse mit Auslandsberührungen, Rz. 114.

⁴¹⁰ Art. 12 Abs. 1 VO Nr. 883/2004.

Voraussetzung ist also, dass ein Beschäftigungsverhältnis zu einem Arbeitgeber in Deutschland besteht und der Arbeitnehmer abweichend vom regulären Beschäftigungsstandort Deutschland aufgrund der Entsendung in Tschechien tätig wird.⁴¹¹ Sind die Voraussetzungen einer Entsendungen im Sinne der Verordnung erfüllt, wird die Entsendebescheinigung (Vordruck A-1) ausgestellt, mit der nachgewiesen werden kann, dass für den entsendeten Arbeitnehmer die deutschen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit gelten.⁴¹² Bei Kontrollen in Tschechien kann mittels dieser Entsendebescheinigung nachgewiesen werden, dass der Arbeitnehmer keine Sozialversicherungspflicht in Tschechien unterliegt.⁴¹³

„...Arbeitgeber, der gewöhnlich dort [in Deutschland] tätig ist...“

Um zu bestimmen, wo der Arbeitgeber seine gewöhnliche Geschäftstätigkeit ausübt, ist eine Gesamtschau erforderlich. In diese sind der Ort, an dem das Unternehmen seinen Sitz und seine Verwaltung hat, die Zahl der im Mitgliedstaat seiner Betriebsstätte bzw. in dem anderen Mitgliedstaat in der Verwaltung Beschäftigten, der Ort, an dem die entsandten Arbeitnehmer eingestellt werden, der Ort, an dem der Großteil der Verträge mit den Kunden geschlossen wird, das Recht, dem die Verträge unterliegen, die das Unternehmen mit seinen Arbeitnehmern bzw. mit seinen Kunden schließt, sowie der während eines hinreichend charakteristischen Zeitraums im jeweiligen Mitgliedstaat erzielte Umsatz einzubeziehen.⁴¹⁴

Es ist also nicht möglich, einen Arbeitnehmer mit dem Ziel des Verbleibs im deutschen Sozialversicherungssystem lediglich bei einer in Deutschland ansässigen Briefkastenfirma anzustellen und anschließend sofort nach Tschechien zu entsenden. In diesem Fall würde es an

⁴¹¹ Vgl. Melms, C., in: Moll, Münchener Anwaltshandbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2017, § 11 Arbeitsverhältnisse mit Auslandsberührung, Rz. 115.

⁴¹² Vgl. Schüren, P./Wilde, A., Entsendebescheinigung, in: NZS 2011, S. 121; Antrag abrufbar auf der Website der Deutschen Verbindungsstelle Krankenversicherung – Ausland (DVKA) unter <http://www.dvkaAde/>.

⁴¹³ Vgl. Daněk, A., vyslaní, in: DPP 4/2016, S. 40 (41).

⁴¹⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 10.02.2000, C-202/97, DStR 2000, S. 1925, Rn. 42 f..

der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Arbeitgebers in Deutschland fehlen.⁴¹⁵

„....für dessen Rechnung...“

Bei wörtlicher Auslegung der Verordnung wäre der Tatbestand nur dann erfüllt, wenn das wirtschaftliche Interesse an der Entsendung bei der entsendenden (deutschen) Muttergesellschaft liegt – dieses also wirtschaftlicher Arbeitgeber bleibt (Fall 2.3). In der Praxis wird es jedoch als ausreichend angesehen, wenn die Muttergesellschaft lediglich rechtlicher Arbeitgeber bleibt – und dementsprechend die tschechische Gesellschaft zum wirtschaftlichen Arbeitgeber wird (Fall 2.1).⁴¹⁶ Der Tatbestand ist allerdings nicht mehr erfüllt, wenn ein zusätzlicher Arbeitsvertrag zwischen Arbeitnehmer und tschechischer Gesellschaft geschlossen wird (Fall 1).⁴¹⁷ In diesem Fall handelt es sich nicht mehr um eine Entsendung; ein Verbleib im deutschen Sozialversicherungsrecht ist aber nach Maßgabe des Art. 13 VO 883/2004 möglich, wenn eine Tätigkeit in Deutschland aufrecht erhalten wird, auf die mindestens 25 % der Arbeitszeit oder des Entgelts entfällt.

„....vierundzwanzig Monate...“

Es ist erforderlich, dass die Dauer bereits vor Beginn der Entsendung vertraglich zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer festgelegt ist. Ist das nicht der Fall, ist Art. 12 Abs. 1 VO 883/2004 nicht anwendbar und der Arbeitnehmer ist von Anfang (seiner Tätigkeit in Tschechien) an im tschechischen Sozialversicherungssystem. Das Recht des Arbeitgebers, den Arbeitnehmer jederzeit nach Deutschland zurückrufen zu können, reicht nicht als konkrete Befristung aus. Der vorübergehende Charakter kann sich allerdings unter Umständen aus der Natur der Auf-

⁴¹⁵ Vgl. Mayer, M., Sozialversicherungspflicht, in: NZS 2001, S. 525 mwN; Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 12 VO 883/2004, Rz. 9.

⁴¹⁶ Vgl. EuGH, Urt. v. 17.12.1970, C-35/70, BeckEuRS 1970, 19636, Rz. 18; Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 43; Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 12 VO (EG) 883/2004, Rz. 16 f..

⁴¹⁷ Vgl. Europäische Kommission (Hrsg.), guide, 2013, S. 10, Beispiel b).

gabe ergeben, z.B. bei einem Bauprojekt, das zweifelsfrei erkennbar zeitlich befristet ist.⁴¹⁸

Soll der Arbeitnehmer also im deutschen Sozialversicherungssystem verbleiben, muss die Entsendung auf maximal 24 Monate begrenzt werden.⁴¹⁹ Eine Verlängerung eines kürzeren Zeitraums ist um maximal weitere zwölf Monate zulässig, wenn die Gesamtdauer von 24 Monaten dadurch nicht überschritten wird.⁴²⁰

5.3.1.2. Anstellungsfälle

Wird der Arbeitnehmer bei der tschechischen Gesellschaft angestellt, kommt es für die Bestimmung des Sozialversicherungssystems darauf an, ob es sich dabei um das einzige Arbeitsverhältnis handelt oder ob der Arbeitgeber noch bei mindestens einem Arbeitgeber in Deutschland beschäftigt ist.

„Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine Beschäftigung ausübt, unterliegt:

- a) *den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt, oder*
- b) *wenn sie im Wohnmitgliedstaat keinen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt,*
 - i) *den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie bei einem Unternehmen bzw. einem Arbeitgeber beschäftigt ist, oder*
 - ii) *den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem die Unternehmen oder Arbeitgeber ihren Sitz oder Wohnsitz haben, wenn sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihren Sitz oder Wohnsitz in nur ei-*

⁴¹⁸ Vgl. Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 12 VO (EG) 883/2004, Rz. 27.

⁴¹⁹ Vgl. auch Schüren, P./Wilde, A., Entsendebescheinigung, in: NZS 2011, 121 (124).

⁴²⁰ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 43; Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 12 VO (EG) 883/2004, Rz. 28.

nem Mitgliedstaat haben, oder

- iii) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem das Unternehmen oder der Arbeitgeber außerhalb des Wohnmitgliedstaats seinen Sitz oder Wohnsitz hat, sofern sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, die ihre Sitze oder Wohnsitze in zwei Mitgliedstaaten haben, von denen einer der Wohnmitgliedstaat ist, oder*
- iv) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, sofern sie bei zwei oder mehr Unternehmen oder Arbeitgebern beschäftigt ist, von denen mindestens zwei ihren Sitz oder Wohnsitz in verschiedenen Mitgliedstaaten außerhalb des Wohnmitgliedstaats haben.⁴²¹*

Diese Regelung gilt im Gegensatz zur Regelung bei Entsendungen unabhängig von der Dauer der Tätigkeit.⁴²²

„....gewöhnlich...“

Es kann davon ausgegangen werden, dass eine Person gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedsstaaten tätig ist, wenn sie die Tätigkeit regelmäßigt mindestens einen Tag im Monat oder an fünf Tagen im Quartal in einem anderen Staat ausübt als dem, in dem sie sonst tätig ist.⁴²³

„....wesentlicher Teil ihrer Tätigkeit...“

Dieser unbestimmte Begriff ist in der Durchführungsverordnung konkretisiert. Um eine wesentliche Tätigkeit handelt es sich, wenn sie mehr als 25 % des gesamten Arbeitsentgelts oder der Arbeitszeit umfasst.⁴²⁴ Ausreichend ist die Erfüllung eines der beiden Kriterien.⁴²⁵

Wird der Arbeitnehmer also bei der tschechischen Gesellschaft angestellt und übt daneben weiterhin eine Tätigkeit für die deutsche Mutter-

⁴²¹ Art. 13 Abs. 1 VO Nr. 883/2004.

⁴²² Vgl. Art. 14 Abs. 5 Bst. b VO Nr. 987/2009.

⁴²³ Vgl. Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 13 VO (EG) 883/2004, Rz. 11.

⁴²⁴ Vgl. Art. 14 Abs. 8 VO Nr. 987/2009.

⁴²⁵ Vgl. Schweikardt, K., in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 13 VO (EG) 883/2004, Rz. 21.

gesellschaft aus, die mehr als 25 % seiner Arbeitszeit umfasst oder auf die mehr als 25 % des Arbeitsentgelts entfallen, bleibt er im deutschen Sozialversicherungssystem. Damit sind im Umkehrschluss die tschechischen Sozialversicherungsgesetze nicht anwendbar.⁴²⁶

Übt der Unternehmer dagegen keine oder keine wesentliche Tätigkeit mehr für die Muttergesellschaft aus, fällt er nicht mehr unter die EU-Verordnung und somit unter die nationalen Regelungen des tschechischen Sozialversicherungssystems. Er würde dann unter Art. 13 Abs. 1 Bst. b VO Nr. 883/2004 fallen. Diese Konstellationen sollen jedoch nicht näher betrachtet werden, da unterstellt wird, dass ein Verbleib im deutschen System gewünscht wird und der Sachverhalt entsprechend gestaltet wird, also eine wesentliche Tätigkeit aufrechterhalten wird.

5.3.2. Vorübergehende ausschließliche selbstständige Tätigkeit in Tschechien

„Eine Person, die gewöhnlich in einem Mitgliedstaat eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt und die eine ähnliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausübt, unterliegt weiterhin den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaats, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Tätigkeit vierundzwanzig Monate nicht überschreitet.“⁴²⁷

„...gewöhnlich...in einem Mitgliedsstaat...ausübt...“

Es ist erforderlich, dass die selbstständige Person während der vorübergehenden Tätigkeit in Tschechien den für die Ausübung ihrer Tätigkeit in Deutschland erforderlichen Anforderungen weiterhin genügt, um die Tätigkeit bei ihrer Rückkehr fortsetzen zu können.⁴²⁸ Es muss also die zur Ausübung der Tätigkeit erforderliche Infrastruktur in Deutschland aufrecht erhalten werden.

⁴²⁶ S. § 1 Abs. 2 Tschechisches Gesetz über die öffentliche Krankenversicherung; § 1 Abs. 3 Tschechisches Rentenversicherungsgesetz.

⁴²⁷ Art. 12 Abs. 2 VO Nr. 883/2004.

⁴²⁸ Vgl. Art. 14 Abs. 3 VO Nr. 987/2009.

5.3.3. Zeitgleiche selbstständige Tätigkeit in Tschechien und Deutschland

„Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, unterliegt:

- a) den Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats, wenn sie dort einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt, oder*
- b) den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sich der Mittelpunkt ihrer Tätigkeiten befindet, wenn sie nicht in einem der Mitgliedstaaten wohnt, in denen sie einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt.“⁴²⁹*

„....gewöhnlich...in zwei...Mitgliedsstaaten...ausübt...“

Damit dieses Kriterium erfüllt ist, muss die Tätigkeit mindestens an einem Tag im Monat oder in 5 Tagen im Quartal in einem anderen Staat ausgeübt werden.⁴³⁰

Ist das Kriterium zu nicht erfüllt, handelt es sich um eine vorübergehend in mehr als einem Staat ausgeübte Tätigkeit im Sinne von § 12 Abs. 2 VO Nr. 883/2004.

5.3.4. Einvernehmliche Ausnahmeregelung

„Zwei oder mehr Mitgliedstaaten, die zuständigen Behörden dieser Mitgliedstaaten oder die von diesen Behörden bezeichneten Einrichtungen können im gemeinsamen Einvernehmen Ausnahmen von den Artikeln 11 bis 15 im Interesse bestimmter Personen oder Personengruppen vorsehen.“⁴³¹

Voraussetzung ist, dass es im begründeten Interesse des Arbeitnehmers liegt, im Sozialversicherungssystem des Entsendestaates zu verbleiben, dass die arbeitsrechtliche Bindung zum entsendenden Unter-

⁴²⁹ Art. 13 Abs. 2 VO Nr. 883/2004.

⁴³⁰ Vgl. Schweikardt in: Schlegel/Voelzke, Praxiskommentar SGB I, 2. Aufl. 2011, Art. 13 VO (EG) 883/2004, Rz. 30.

⁴³¹ Art. 16 Abs. 1 VO Nr. 883/2004.

nehmen bestehen bleibt, eine Entsendevereinbarung mit Befristung des Auslandseinsatzes abgeschlossen wurde und die Erteilung einer Ausnahmevereinbarung von Arbeitnehmer und Arbeitgeber gemeinsam beantragt wird.⁴³²

5.3.5. Gestaltungsmöglichkeiten aus Sozialversicherungssicht

Das tschechische Sozialversicherungssystem ist für Arbeitgeber teurer als das deutsche System, weil der Beitragssatz - unter Berücksichtigung von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeitrag - mit derzeit durchschnittlich 45 %⁴³³ höher als in Deutschland mit im Durchschnitt ca. 28 % ist⁴³⁴ und weil es in Tschechien keine Beitragsbemessungsgrenze für die Krankenversicherung gibt. Daher besteht für Arbeitgeber ein Interesse, dass die entsendeten Arbeitnehmer im deutschen System verbleiben.⁴³⁵ Häufig ist es aber auch von besonderem Interesse des Arbeitnehmers, im deutschen Sozialversicherungssystem zu verbleiben. Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen sich hier allerdings lediglich in Bezug auf die Sachverhaltsgestaltung und beschränken sich auf die Festlegung der Zeitdauer der Entsendung und der arbeitsvertraglichen Ausgestaltung.⁴³⁶

⁴³² Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 44.

⁴³³ Entspricht dem Beitrag zur Krankenversicherung i.H.v. 13,5 % und dem Beitrag zur Sozialversicherung i.H.v. 31,5 %; vgl. auch Kapitel 8.2.

⁴³⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt, Arbeitskosten, 2016; es ist lediglich die Angabe eines Durchschnittswerts möglich, da es aufgrund der Beitragsbemessungsgrenzen für verschiedene Bemessungsgrundlagen zu unterschiedlichen Belastungen kommt.

⁴³⁵ Vgl. Kühl, C., Sozialversicherungspflicht, in: WiRO 2005, S. 40.

⁴³⁶ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 45.

5.4. Fallgruppen

5.4.1. Fall 0: Dienstreisen

Dauert der Auslandseinsatz nicht länger als 3 Monate, ist davon auszugehen, dass es sich um eine Dienstreise handelt. Es kann ein umfangreicher Werbungskostenabzug vorgenommen werden oder diese vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.⁴³⁷

Nach den drei Monaten ist die auswärtige Tätigkeitsstelle zur regelmäßigen Arbeitsstätte geworden. Je nach Lage der Verhältnisse kann die ausländische Tätigkeitsstätte bereits ab dem ersten Tag des Auslandseinsatzes die regelmäßige Arbeitsstätte darstellen. Es liegt dann von Anfang an keine Dienstreise vor. Für die Beurteilung und Anerkennung von Dienstreisen ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.⁴³⁸

5.4.2. Fall 1: Entsendung mit Anstellung bei der tschechischen Tochtergesellschaft

5.4.2.1. Fall 1.1 normale Arbeitnehmer

Sachverhalt: Die deutsche Muttergesellschaft, die vor einiger Zeit eine tschechische Tochter(kapital)gesellschaft in Tschechien gegründet hat, entschließt sich zur Implementierung einiger Qualitätssicherungsmaßnahmen dazu, ihren Angestellten zur tschechischen Tochter zu entsenden. Der Arbeitnehmer wird mit einem Arbeitsvertrag nach tschechischem Recht bei der Tochtergesellschaft angestellt. Auf die Tätigkeit bei der tschechischen Gesellschaft entfallen 75 % der Gesamtarbeitszeit. Der bestehende Arbeitsvertrag mit der deutschen Muttergesellschaft bleibt bestehen, wird jedoch auf 25 % der Gesamtarbeitszeit reduziert. Der Arbeitnehmer ist DBA-rechtlich in Deutschland ansässig.

Die tschechische Tochtergesellschaft ist wirtschaftlicher und rechtlicher Arbeitgeber zugleich. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den

⁴³⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz. 112; LStR 38 bis 40; s. § 3 Nr. 16 EStG.

⁴³⁸ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 26-33.

Einkünften richtet sich nach Art. 15 DBA-Tschechoslowakei nach dem Arbeitsortprinzip. Danach Besteuerung grundsätzlich der Staat, in dem die Arbeit auch physisch ausgeübt wird. Zu einem Besteuerungsrückfall kommt es nicht, weil der Lohn von einem Unternehmen gezahlt wird, der in Tschechien ansässig ist. In Deutschland wird der Arbeitslohn freigestellt⁴³⁹

Aus tschechischer Sicht handelt es sich nach § 6 Abs. 1 Bst. b Nr. 1, 2 tschEStG um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit⁴⁴⁰, auf welche die Steuer im Wege der Veranlagung erhoben wird.⁴⁴¹ Dem in Tschechien zu versteuernden Einkommen werden nach § 6 Abs. 12 tschEStG fiktive Sozialversicherungsbeiträge⁴⁴² hinzugerechnet und der Besteuerung unterworfen. Bei entsprechender Höhe der Einkünfte fällt der tschSolZ an.

Da die tschechische Gesellschaft rechtlicher und wirtschaftlicher Arbeitgeber zugleich ist, wird in Deutschland kein Lohn ausbezahlt, auf den Lohnsteuer einzuhalten werden müsste; ebenso muss keine Weiterbelastung des Aufwands erfolgen.

Der Arbeitnehmer bleibt in der deutschen Sozialversicherung, da er 25 % seiner Gesamtarbeitszeit in Deutschland arbeitet. Diese Tätigkeit stellt eine wesentliche Tätigkeit im Sine von Art. 13 Abs. 1 VO Nr. 883/2004 dar.

5.4.2.2. Fall 1.2 Besonderheit bei in Tschechien beschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführern

Wie Fall 1.1, jedoch wird der entsendete Arbeitnehmer bei der tschechischen Tochtergesellschaft als Geschäftsführer eingesetzt, die auch

⁴³⁹ Vgl. Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA-Tschechoslowakei; Vyškovská, M., daně, 2016, S. 101.

⁴⁴⁰ Bei Arbeitnehmern, die in Tschechien weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, handelt es sich um nach § 22 Abs. 1 Bst. b tschEStG um beschränkt steuerpflichtige Einkünfte.

⁴⁴¹ Nicht in der Aufzählung der Einkünfte enthalten, für die ein Steuerabzug an der Quelle gilt, vgl. § 36 tschEStG.

⁴⁴² Der Arbeitnehmer bleibt in Deutschland sozialversichert, siehe weiter unten.

das Gehalt zahlt. Wie in Fall 1.1 ist er DBA rechtlich in Deutschland ansässig und in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

In Tschechien hat sich die Einordnung und Besteuerung von Vergütungen für die Tätigkeit als Geschäftsführer 2014 geändert. Hintergrund ist, dass seit 1.1.2014 nach § 194 Abs. 1 tschKorpG auch Geschäftsführer als statuarische Organe gelten.⁴⁴³

Folge 1: Gilt nur, wenn der Geschäftsführer in Tschechien beschränkt Steuerpflichtig ist:

Das Geschäftsführergehalt fällt unter § 22 Abs. 1 Bst. g Nr. 6 tschEStG und wird nach § 36 Abs. 1 Bst. a tschEStG tschAbgSt i.H.v. 15 % besteuert. Hier liegt der Unterschied zu Fall 1.1, bei dem die Steuer im Veranlagungsverfahren erhoben wird. Das bedeutet, dass aufgrund der abgeltenden Wirkung der tschAbgSt kein tschSolZ anfällt. Bei Einkünften, die ca. 52.000 Euro (1.296.288 CZK) übersteigen, fallen also 7 % weniger Steuern an.⁴⁴⁴ Dennoch werden fiktive Sozialversicherungsbeiträge dem in Tschechien zu versteuernden Arbeitseinkommen hinzurechnet und der Besteuerung unterworfen. Die Rechtsgrundlage ist hier nicht § 6 Abs. 12 tschEStG, sondern § 6 Abs. 14 tschEStG.

Folge 2: Gilt unabhängig davon, ob der Geschäftsführer in Tschechien beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist:

Auch hat sich die DBA-rechtliche Einordnung aus tschechischer Sicht geändert: Lagen bis 2013 Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit nach Art. 15 DBA Tschechien vor, so sind handelt es sich nunmehr aus tschechischer Sicht um Einkünfte nach Art. 16 DBA Tschechien. Diese

⁴⁴³ Vgl auch Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 16, Rz. 16, nach dem als Aufsichts bzw. Verwaltungsrat i.S.d. tschechischen Rechts auch Geschäftsführungsorgane von tschAG und tschGmbH in Frage kommen.

⁴⁴⁴ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 129; Mareš, M., zdanění, in DPP 12/2014, S. 27; zur DBA-rechtlichen Einordnung der Einkünfte von Geschäftsführern vgl. auch Kapitel 4.5.2. sowie 4.7.2.2.2.

werden nach Art. 16 DBA-Tschechien immer im Sitzstaat der Gesellschaft besteuert.⁴⁴⁵

Aus deutscher Sicht handelt es sich jedoch um Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit i.S. Artikel 15. Diese werden in dem Staat besteuert, in dem sie ausgeübt werden.⁴⁴⁶ Dabei ist nicht auf den Ort der Geschäftsführung, den Sitz der Gesellschaft oder den Ort, an dem die Tätigkeit „verwertet“ wird, abzustellen, sondern ausschließlich auf den Ort, an dem der Geschäftsführer sich bei Ausübung der Tätigkeit persönlich aufhält.⁴⁴⁷

Nach Art. 16 DBA-Tschechoslowakei gibt es kein Arbeitsortprinzip. Das Besteuerungsrecht hat immer der Sitzstaat der Gesellschaft, die Doppelbesteuerung wird im anderen Land durch die Anrechnungsmethode verhindert.⁴⁴⁸ Nachdem die Einkünfte aus deutscher Sicht jedoch keine Einkünfte i.S.d. Art. 16 DBA Tschechoslowakei, sondern Einkünfte i.S.d. Art. 15 DBA Tschechoslowakei sind, kommt in Deutschland nicht die Anwendungsmethode, sondern die Freistellungsmethode zur Anwendung. Dies gilt jedoch nur, solange der Geschäftsführer bei Ausübung seiner Tätigkeit auch wirklich in Tschechien anwesend ist.⁴⁴⁹ Wird die Tätigkeit also in Tschechien ausgeübt, kommt es nicht zur Doppelbesteuerung, obwohl beide Länder unterschiedliche Artikel anwenden.

Die unterschiedliche Qualifikation in Tschechien und in Deutschland kann jedoch zu Doppelbesteuerung führen, wenn der Geschäftsführer seine Tätigkeit von Deutschland aus ausübt. M.E. handelt es sich hierbei durchaus um einen praxisrelevanten Fall, da sicherlich viele Tätigkeiten eines Geschäftsführers ohne physische Anwesenheit bei der

⁴⁴⁵ Vgl. Prokisch, R., in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 16, Rn. 22; insoweit überholt: Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 16, Rz. 17.

⁴⁴⁶ Vgl. Art. 15 Abs. 1 DBA-Tschechoslowakei

⁴⁴⁷ Vgl. auch BMF, Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz 258-262; BFH, Urt. v. 5.10.1994, I R 67/93, BStBl. II 1995, S. 95, unter II.5.

⁴⁴⁸ Vgl. Art. 23 Abs. 1 Bst. b Nr. 4 DBA-Tschechoslowakei.

⁴⁴⁹ Zu einem Besteuerungsrückfall an Deutschland als Ansässigkeitsstaat kommt es in keinem Fall, da die Vergütung von einem in Tschechien ansässigen Unternehmen gezahlt wird.

Gesellschaft erledigt werden können (bspw. telefonisch oder postalisch). In diesem Fall liegt der Arbeitsort i.S.v. Art. 15 Abs. 1 DBA Tschechoslowakei in Deutschland. Deutschland ist damit sowohl Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters als auch Tätigkeitsstaat und hat damit immer das Besteuerungsrecht. Ein Besteuerungsrückfall nach Art. 15 Abs. 2 DBA Tschechoslowakei ist daher nicht zu prüfen. Tschechien stellt aber nicht frei, da es nach Art. 16 DBA Tschechoslowakei das Besteuerungsrecht auch in diesem Fall bei sich sieht. Die tschechische Steuer kann in Deutschland nicht angerechnet werden, weil aus deutscher Sicht Art. 15 anzuwenden ist, für den die Freistellungsmethode gilt.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob die Einordnung der Geschäftsführer Gehälter unter Art. 16 DBA Tschechoslowakei vom DBA Tschechoslowakei gedeckt ist. In Art. 16 DBA Tschechoslowakei fehlen Ausführungen darüber, welche vergleichbaren Organe unter Art. 16 fallen; daher sieht Safarik an dieser Stelle Abgrenzungsfragen, ohne diese jedoch näher zu erläutern.⁴⁵⁰ Nach dem OECD-MA fallen die Einkünfte von Geschäftsführern unter Art. 15. Grundsätzliches Abgrenzungsmerkmal des Aufsichtsrats ist, dass er eben gerade kein Geschäftsführungsorgan ist. Er ist Innenorgan und nimmt somit nur an der internen Willensbildung teil.⁴⁵¹ Von diesem Merkmal gibt es jedoch diverse Ausnahmen, so ist es nach der Rechstprechung des RFH unschädlich, wenn Mitglieder des Aufsichtsrats nach außen gerichtete Geschäftsinteressen wahrnimmt.⁴⁵² Auch gibt es DBA, nach denen die Einkünfte von Geschäftsführern explizit unter Art. 16 fallen – so bspw. das DBA Österreich.⁴⁵³ Art. 16 DBA Tschechoslowakei entspricht jedoch dem OECD-MA.⁴⁵⁴ M.E. spricht daher einiges dafür, dass die Einordnung Tschechiens nicht vom DBA gedeckt ist. Nachdem die Rechtslage jedoch unklar

⁴⁵⁰ Safarik, F., in: Wassermeyer, DBA, 127. Erg.Lief. Mai 2014, Länderteil Tschechien, Art. 16, Rz. 18.

⁴⁵¹ Wassermeyer, F./Drüen, K., in: Wassermeyer, DBA, 138 Erg.Lief. Juli 2017, Art. 16 OECD-MA, Rz. 17.

⁴⁵² Vgl. RFH, Urt. v. 19.12.1935, I A 246/34, RStBl. 1936, S. 58.

⁴⁵³ Vgl. Art. 16 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich.

⁴⁵⁴ Vgl. Prokisch, R., in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 16, Rn. 22

ist, empfiehlt es sich, darauf zu achten, dass Geschäftsführer ihrer Tätigkeit tatsächlich in Tschechien nachgehen und das Problem somit vermieden wird.

Aus Sicht der Koordinierung der Sozialversicherung ergibt sich keine Änderung. Der Arbeitnehmer verbleibt im deutschen System, da er 25 % seiner Gesamtarbeitszeit in Deutschland arbeitet.

5.4.3. Fall 2: Entsendung ohne Anstellung bei der tschechischen Gesellschaft

5.4.3.1. Fall 2.1 tschechisches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber

Sachverhalt: *Die deutsche Muttergesellschaft, die vor einiger Zeit eine tschechische Tochter(kapital)gesellschaft in Tschechien gegründet hat, entschließt sich zur Implementierung einiger Qualitätssicherungsmaßnahmen dazu, seinen Angestellten zur tschechischen Tochter zu entsenden. Der Arbeitnehmer wird nicht bei der Tochtergesellschaft angestellt, unterliegt jedoch deren Weisungen und ist in den Arbeitsablauf eingegliedert. Der bestehende Arbeitsvertrag mit der deutschen Muttergesellschaft bleibt bestehen. Der Arbeitnehmer ist DBA-rechtlich in Deutschland ansässig.*

Lösung:

Die tschechische Gesellschaft ist wirtschaftlicher Arbeitgeber, da der Arbeitnehmer den Weisungen der tschechischen Tochtergesellschaft unterliegt und eingegliedert ist.⁴⁵⁵ Daher kommt es DBA-rechtlich unabhängig von der Aufenthaltsdauer in Tschechien nicht zum Besteuerungsrückfall an Deutschland, da die Vergütung für eine Person (=tschechische Gesellschaft) gezahlt wird, die im anderen Staat (=Tschechien) ansässig ist.⁴⁵⁶ Damit sind nicht alle Bedingungen des Art. 15 Abs. 2 DBA Tschechoslowakei erfüllt.

⁴⁵⁵ Vgl. BMF, Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz 102.

⁴⁵⁶ Vgl. Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA Tschechoslowakei.

In Deutschland ist kein Betriebsausgabenabzug möglich. Der Lohn ist an das tschechische Unternehmen als aufnehmendes Unternehmen weiterzubelasten. Passiert das nicht, kommt es zu einer Verrechnungspreiskorrektur.⁴⁵⁷

In Deutschland muss keine Lohnsteuer einbehalten werden, da das deutsche Unternehmen nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber i.S.v. § 38 EStG ist. Das ist ein logisches Ergebnis, das Deutschland nach DBA auch kein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn hat.⁴⁵⁸

Auch nach tschechischer Sicht kommt es für die Besteuerung des Arbeitslohns – in Übereinstimmung mit der deutschen Sicht – auf den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung an. Eine in Tschechien unbeschränkt steuerpflichtige, natürlichen oder juristischen Person, für die ein Arbeitnehmer nach ihren Anweisungen arbeitet, ist Arbeitgeber, auch wenn der Lohn von einem im Ausland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Person ausbezahlt wird.⁴⁵⁹ Auch begrifflich wird dies deutlich, wenn nach tschechischem Recht wie im deutschen Recht die Rede vom wirtschaftlichen Arbeitgeber ist.⁴⁶⁰

Dieser Logik folgt auch die Besteuerung in Tschechien: Wenn die tschechische Gesellschaft auf Basis der von der deutschen Muttergesellschaft gestellten Rechnungen einen Teil des Gehalts des Arbeitnehmers trägt, wird dieser der Besteuerung in Tschechien unterworfen.⁴⁶¹

Der weiterbelastete Gehaltsaufwand ist in Tschechien als Betriebsausgabe abziehbar. Der Gesamtbetrag, den die deutsche Muttergesellschaft der tschechischen Tochter in Rechnung stellt, muss dabei in den tatsächlichen Lohn, für die Tätigkeit bei der tschechischen Tochterge-

⁴⁵⁷ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 20.

⁴⁵⁸ Vgl. auch Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 235. Erg.-Lief. März 2009, § 38 EStG, Rz. 28; Reuter, in: Kessler, W./Kröner, M./Köhler, S., Konzernsteuerrecht, 2008, § 9, Rz. 61.

⁴⁵⁹ S. § 6 Abs. 2 Satz 2 tschEStG.

⁴⁶⁰ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 67.

⁴⁶¹ Vgl. Hrůzová, K., jednatel, in: FM 2011, S. 1-3.

sellschaft von dieser bezahlt wird und die Marge bzw. den Aufschlag, den die deutsche Muttergesellschaft für die Entsendung zusätzlich zur bloßen Erstattung des angefallenen Lohns in Rechnung stellt aufgeteilt werden. Ist der Lohnanteil niedriger als 60 % des in Rechnung gestellten Gesamtbetrags (bzw. die Marge höher als 40 % des in Rechnung gestellten Gesamtbetrags), gelten 60 % des Gesamtbetrags als Lohn. Gleichermaßen ist der Fall, wenn bei der Fakturierung keine Aufteilung in Lohnanteil und Marge vorgenommen wird.⁴⁶² Auf den Lohnanteil muss die tschechische Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber Lohnsteuer einbehalten.⁴⁶³

Handelt es sich um „normale Arbeitnehmer“, findet unabhängig davon, ob er in Tschechien beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, eine Veranlagung statt.⁴⁶⁴ Dem Bruttolohn werden nach § 6 Abs. 12 tschEStG fiktive Sozialversicherungsbeiträge hinzugerechnet und der Besteuerung unterworfen. Auch fällt bei entsprechender Höhe der Einkünfte tschSolZ an.⁴⁶⁵

Der Arbeitnehmer bleibt in Deutschland sozialversichert, da er für maximal 24 Monate entsendet wird und keine andere entsendete Person ablöst. Dass das deutsche Unternehmen lediglich rechtlicher Arbeitgeber und nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber ist, reicht für Art. 12 Abs. 1 VO Nr. 883/2004 aus.

Besonderheiten bei Geschäftsführern

Es gelten die Ausführungen bei Fall 1.2. Auch aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht ergibt sich bei Geschäftsführern keine Änderung, wenn sie nicht beim aufnehmenden Unternehmen angestellt werden. Diese bleiben entweder aufgrund von Art. 12 Abs. 1 oder Art. 13 Abs. 3 VO Nr. 883/2004 im deutschen System.

⁴⁶² S. § 6 Abs. 2 letzter Satz tschEStG; vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 111.

⁴⁶³ Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 67, 106.

⁴⁶⁴ S. § 22 Abs. 1 Bst. b tschEStG i.V.m. § 36 tschEStG (nicht in Aufzählung der Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, enthalten).

⁴⁶⁵ Vgl. Machal, O./Hanak, J./Tepperova, J., jednání, online; Vyškovská, M., daně, 2016, S. 110.

5.4.3.2. Fall 2.2: Beide Unternehmen sind wirtschaftlicher Arbeitgeber

Im Zuge der Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse ist zu beurteilen, im Interesse welchen Unternehmens die Entsendung liegt. Sind das auch beide Unternehmen, ist auf Grundlage einer Schätzung aufzuteilen. Eine nicht sachgerechte Zuordnung der Aufwendungen führt zu einer vGA oder vE (bei Tochterkapitalgesellschaften) oder zu einer Einkünftekorrektur nach § 1 AStG.⁴⁶⁶

Beispiel:⁴⁶⁷

Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer wird vom 15. August 01 bis 31. Dezember 01 (80 Arbeitstage) an eine tschechische Tochtergesellschaft entsandt. Der Arbeitslohn i. H. v. 110 000 Euro € wird weiterhin vom deutschen Unternehmen ausbezahlt. Davon werden (nach Fremdvergleichsgrundsätzen zutreffend) jedoch 80 000 Euro € an die tschechische Tochtergesellschaft weiterbelastet, da der Arbeitnehmer nicht nur im Interesse der aufnehmenden Tochtergesellschaft, sondern auch im Interesse der entsendenden Muttergesellschaft (z. B. Aufsichtsfunktion zur Umsetzung eines von der Muttergesellschaft vorgegebenen Konzeptes) entsendet wird. Der Arbeitnehmer hält sich während des gesamten Zeitraums (80 Arbeitstage) stets im Interesse beider Arbeitgeber an 20 Arbeitstagen in Deutschland und an 60 Arbeitstagen in Tschechien auf. Folglich nimmt er zu jeder Zeit in beiden Staaten jeweils Aufgaben sowohl von der deutschen Muttergesellschaft als auch von der tschechischen Tochtergesellschaft wahr.

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Tschechoslowakei können Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Soweit die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-

⁴⁶⁶ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 23.

⁴⁶⁷ In Anlehnung an BMF-Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz. 115.

Tschechoslowakei erfüllt sind, bleibt es jedoch beim ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates.

Behandlung der nicht weiterbelasteten Lohnbestandteile:

Da der Arbeitnehmer auch im Interesse des entsendenden Unternehmens (deutsche Muttergesellschaft) in Tschechien tätig war, entfallen die nicht an die tschechische Tochtergesellschaft weiterbelasteten Lohnbestandteile i. H. v. 30 000 € nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Tschechien auf die in Tschechien ausgeübte Tätigkeit. Insoweit liegen die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Tschechien vor. Der Arbeitnehmer hat sich im Jahr 01 nicht länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat aufgehalten und die Vergütung wurde in dieser Höhe (zutreffend) nicht von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder einer dort gelegenen Betriebsstätte bezahlt. Das ausschließliche Besteuerungsrecht an diesem Vergütungsbestandteil verbleibt deshalb im Ansässigkeitsstaat Deutschland. Das deutsche Unternehmen kann die entsprechenden Lohnkosten als Betriebsausgaben geltend machen.

Behandlung der weiterbelasteten Lohnbestandteile:

Der übrige Lohnanteil (80 000 Euro) ist anhand der auf diesen Zeitraum entfallenden tatsächlichen Arbeitstage (80) auf die in Deutschland und die in Tschechien ausgeübte Tätigkeit aufzuteilen. Der Arbeitslohn entfällt i. H. v. $80\ 000\ € \times 20/80 = 20\ 000\ €$ auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit. Das Besteuerungsrecht steht gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 1 1. Halbs. DBA-Tschechien ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu.

Für den auf die Tätigkeit in Tschechien entfallenden Arbeitslohn i. H. v. $80\ 000\ € \times 60/80 = 60\ 000\ €$ hat hingegen Tschechien gemäß Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA-Tschechoslowakei das Besteuerungsrecht. Insbesondere sind aufgrund der nach Fremdvergleichsgrundsätzen zutreffenden Weiterbelastung der Lohnkosten an die tschechische Tochtergesellschaft in dieser Höhe die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 DBA-Tschechoslowakei nicht erfüllt. Der Arbeitslohn ist folglich i. H. v. 60 000 € unter Beachtung der nationalen Rückfallklau-

seln des § 50 d Abs. 8 und 9 EStG und des Progressionsvorbehalts von der deutschen Besteuerung auszunehmen.⁴⁶⁸

5.4.3.3. Fall 2.3: deutsches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber

Die deutsche Muttergesellschaft, die vor einiger Zeit eine tschechische Tochter(kapital)gesellschaft in Tschechien gegründet hat, entschließt sich zum Zweck der Kontrolle von in der Vergangenheit eingeführten Qualitätssicherungsmaßnahmen dazu, seinen Angestellten zur tschechischen Tochter zu entsenden. Er übernimmt dort ausschließlich Kontrolltätigkeiten. Der Arbeitnehmer wird nicht bei der Tochtergesellschaft angestellt, unterliegt weiterhin den Weisungen der deutschen Muttergesellschaft und ist nicht in den Arbeitsablauf bei der tschechischen Tochtergesellschaft eingegliedert. Der bestehende Arbeitsvertrag mit der deutschen Muttergesellschaft bleibt bestehen. Der Arbeitnehmer ist DBA-rechtlich in Deutschland ansässig.

5.4.3.3.1. Aufenthaltsdauer in Tschechien ≤ 183 Tage

Das ist der einzige Fall, in dem die Aufenthaltsdauer in Tschechien wichtig ist. Wenn der Arbeitnehmer 183 Tage oder weniger in Tschechien ist, kommt es zum Rückfall des Besteuerungsrechts, weil dann alle Bedingungen in Art. 15 Abs. 2 DBA Tschechoslowakei erfüllt sind.⁴⁶⁹

Die deutsche Gesellschaft ist wirtschaftlicher Arbeitgeber, da der Arbeitnehmer den Weisungen der deutschen Muttergesellschaft unterliegt und dort eingegliedert ist. Unter der weiteren Bedingung, dass der Arbeitnehmer sich weniger als 183 Tage in Tschechien aufhält, kommt es zu einem Besteuerungsrückfall an Deutschland als Ansässigkeitsstaat. Damit darf Deutschland den Lohn des unbeschränkt steuer-

⁴⁶⁸ Vgl. Art. 24 Abs. 2 Buchst. a DBA-Tschechien.

⁴⁶⁹ In Fall 2.1 kam es nicht zum Besteuerungsrückfall, weil die tschechische Gesellschaft wirtschaftlicher Arbeitgeber war und damit Art. 15 Abs. 2 Bst. b DBA Tschechoslowakei nicht erfüllt war.

pflichtigen Arbeitnehmers im Rahmen des Welteinkommensprinzips besteuern.⁴⁷⁰

Lohnsteuer muss einbehalten werden, weil das deutsche Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber i.S.v. § 38 Abs. 1 EStG ist.

Für den Betriebsausgabenabzug muss dieser nach § 4 Abs. 4 EStG auch durch den Betrieb veranlasst sein, was einen tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem inländischen Betrieb erfordert; ein nur rechtlicher Zusammenhang aufgrund des Arbeitsvertrages ist nicht ausreichend. Bei einer Entsendung ins Ausland kann eine betriebliche Veranlassung nur gegeben sein, wenn der Arbeitnehmer im Ausland ausschließlich im Interesse des entsendenden (deutschen) Unternehmens tätig wird, z.B. Kontroll- und Revisionstätigkeiten wahrnimmt oder um einer Dienst- oder Werksvertragsverpflichtung nachzukommen. Ist ein ausschließliches Interesse des entsendenden Unternehmens zu bejahen, ist auch die betriebliche Veranlassung zu bejahen. Das ist in diesem Beispiel der Fall; der Betriebsausgabenabzug in Deutschland ist somit möglich.⁴⁷¹

Weil die 183 Tage Aufenthaltsdauer nach Art. 15 Abs. 2 Bst. a DBA-Tschechoslowakei nicht überschritten wird, stellt Tschechien den Lohn frei.⁴⁷² In solchen Fällen hat Tschechien jedoch ein Interesse, eine Eingliederung des Arbeitnehmers in die tschechische Gesellschaft und damit die tschechische Gesellschaft als wirtschaftlichen Arbeitgeber anzusehen, weil es dann nicht zu einem Besteuerungsrückfall kommen kann. Nach der Rechtsprechung des tschOVG ist dieser bereits zu bejahen, wenn der entsandte Arbeitnehmer den Angestellten des Unternehmens, in das er entsandt wird, Anweisungen geben kann.⁴⁷³

⁴⁷⁰ Der Besteuerungsrückfall nach Art. 15 Abs. 2 DBA Tschechoslowakei ist möglich, weil das deutsche Unternehmen den Lohn bezahlt und wirtschaftlicher Arbeitgeber ist.

⁴⁷¹ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 19, 20; BMF, Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz. 24-29.

⁴⁷² Vgl. Vyškovská, M., daně, 2016, S. 103 f..

⁴⁷³ Vgl. tschOVG, Urt. v. 22.10.2015, 10 Afs 104/2014-61; Vyškovská, M., daně, 2016, S. 104.

Weiterhin besteht die Gefahr, dass eine Betriebsstätte begründet wird. Vereinbart der ausländische (rechtliche) Arbeitgeber mit der tschechischen Gesellschaft die Erbringung von Dienstleistungen und werden diese im Namen und auf Rechnung des ausländischen Arbeitgebers erbracht, entsteht nach § 22 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 tschEStG eine Dienstleistungsbetriebsstätte. Kennzeichnend ist, dass die Dienstleistungen auf eigene Verantwortung und eigenes Risiko des ausländischen Arbeitgebers erbracht werden und dieser die Arbeitnehmer anweist und kontrolliert.⁴⁷⁴ Eine solche Dienstleistungsbetriebsstätte ist jedoch vom DBA-Tschechoslowakei nicht gedeckt; es besteht jedoch das Risiko, dass eine solche von der tschechischen Finanzverwaltung dennoch bejaht wird.⁴⁷⁵ Dann drohen zusätzliche Formalitäten, Auseinandersetzungen mit den tschechischen Steuerbehörden und evtl. auch steuerliche Mehrfacherfassungen wegen unterschiedlicher Gewinnabgrenzung im Inland und im Ausland.⁴⁷⁶ An dieser Stelle ist jedoch wiederum darauf hinzuweisen, dass es bei Verrechnungspreiskorrekturen nach Art. 9 Abs. 2 DBA Tschechoslowakei eine Pflicht zur Gegenkorrektur gibt.

Es kann aber auch zur Begründung einer „normalen“ Betriebsstätte in Tschechien kommen. Dies könnte der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer als wirtschaftlicher Mitarbeiter der Obergesellschaft in einer für ihn stets verfügbaren festen Einrichtung der Tochtergesellschaft tätig wird, weil im Tschechischen Recht die Betriebstätte ähnlich wie im inländischen Recht gemäß § 12 AO definiert wird. Eine weitere Möglichkeit, wie es zu einer Betriebsstättenbegründung kommen kann ist die Ausstattung des Mitarbeiters mit Vollmachten, die ihm gestatten, für das Entsendunternehmen verbindliche Verträge abzuschließen. Dann entsteht eine Vertreterbetriebsstätte, weil es sich dabei um einen abhängigen Vertreter i.S. Art. 5 Abs. 4 DBA Tschechoslowakei handelt. Auch kann es dazu kommen, dass der Arbeitnehmer wegen seiner engen Verbindung zur deutschen Muttergesellschaft die unbeschränkte Steuerpflicht der

⁴⁷⁴ Vgl. auch Vyškovská, M., daně, 2016, S. 67; Generaldirektion für Finanzen, Schr. v. 10.1.1997, D-151.

⁴⁷⁵ S. Kapitel 3.4.1.

⁴⁷⁶ Vgl. Jacobs O. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 1348 f.

Tochtergesellschaft im Inland gemäß § 1 KStG i.V.m. § 10 AO begründet, wenn er als Geschäftsführer der Tochtergesellschaft dorthin entsandt wird.⁴⁷⁷ Vorkehrungen, die zur Vermeidung einer Betriebsstätte getroffen werden können sind die Eingliederung des entsendeten Mitarbeiters in die ausländische Geschäftsorganisation und der Ausschluss von Vollmachten im Entsendungsvertrag. So empfiehlt es sich diesbezüglich, bereits im Entsendungsvertrag die entsprechenden Vollmachten auszuschließen sowie die Eingliederung des Expatriates in die ausländische Geschäftsorganisation vorzusehen.⁴⁷⁸

Der Arbeitnehmer bleibt in Deutschland sozialversichert, da er für maximal 24 Monate entsendet wird und keine andere entsendete Person ablöst.

5.4.3.3.2. Aufenthaltsdauer in Tschechien > 183 Tage

Wenn er länger als 183 Tage dort ist, kommt es unabhängig davon, dass die deutsche Gesellschaft den Lohn zahlt und auch wirtschaftlicher Arbeitgeber ist nicht zu einem Besteuerungsrückfall an Deutschland, weil nicht alle Bedingungen von Art. 15 Abs. 2 DBA Tschechoslowakei erfüllt sind. Es bleibt beim Besteuerungsrecht Tschechiens als Tätigkeitsstaat. Der Lohn wird also in Tschechien (niedrig) besteuert und die Lohnkosten bleiben in Deutschland dennoch von der (hoch besteuerten) Bemessungsgrundlage abzugsfähig.⁴⁷⁹

M.E. ist jedoch fraglich, ob bei einer Entsendung von mehr als 183 Tagen eine Eingliederung in die tschechische Gesellschaft verneint werden kann, was nötig ist, damit die deutsche Gesellschaft wirtschaftlicher Arbeitgeber bleibt.

⁴⁷⁷ Vgl. Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 24.

⁴⁷⁸ Vgl. Jacobs O. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 1349.

⁴⁷⁹ Vgl. BMF-Schr. v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467, Rz. 54, 105; BMF-Schr. v. 9.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Rz. 3.1.1; Fey, A., in: Birle, J., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Aufl. 2017, Arbeitnehmerentsendung, Rz. 19, 20.

Sozialversicherungsrechtlich verbleibt der Arbeitnehmer auch in diesem Fall im deutschen System, da er für maximal 24 Monate entsendet wird und keine andere entsendete Person ablöst.

5.4.4. Zusammenfassung Fall 1 und 2

Fall 2.2 ist in der Tabelle nicht enthalten, da es sich dabei um einen Mischfall zwischen Fall 2.1 und Fall 2.3 handelt.

	Anstellung (Fall 1)	Keine Anstellung, wirts. eingegliedert (Fall 2.1)	Keine Anstellung, wirtschaftlich nicht eingegliedert (Fall 2.3)	
Aufenthalt in Tschechien	Unbeachtlich	Unbeachtlich	≤ 183 Tage	> 183 Tage
Lohnzahlung	Direkt durch tschechische Gesellschaft	Indirekt durch Weiterbelastung	Keine Weiterbelastung	
Wirtschaftl. Arbeitgeber	Tschechische Gesellschaft		Deutsche Gesellschaft	
Rechtlicher Arbeitgeber	Tschechische Gesellschaft	Deutsche Gesellschaft		
DBA	Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat (Tschechien), Aufteilung falls Tätigkeit für tschechische Gesellschaft von Deutschland aus ausgeübt	Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat (Deutschland)	Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat (Tschechien) wegen Überschreitung 183 Tage	
Besteuerungsrecht Lohn	Tschechien	Tschechien	Deutschland	Tschechien
Lohnkosten abziehbar	Tschechien	Tschechien (über Weiterbelastung)	Deutschland	Deutschland
Sozialversicherungssystem	Deutschland, wenn daneben deutscher Arbeitsvertrag, auf den 25 % der Gesamttätigkeit entfallen.	Deutschland, wenn max. 24 Monate Entsendedauer		

Tabelle 35: Löhne bei Arbeitnehmerentsendungen

5.4.5. Fall 3: Personengesellschaften als Arbeitgeber

Wenn die entsendeten Arbeitnehmer keine Mitunternehmer sind, ergibt sich kein Unterschied zum Fall der Tätigkeit für eine Kapitalgesellschaft.⁴⁸⁰

Werden jedoch Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft für diese tätig, liegen aus deutscher Sicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb; Deutschland wendet Art. 7 DBA-Tschechoslowakei an und stellt frei. Aus tschechischer Sicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. § 7 tschEStG, die der beschränkten Steuerpflicht nach § 22 Abs. 3 tschEStG unterliegen. Tschechien wendet also auch Art. 7 DBA Tschechoslowakei an. Es kommt zu keinem Qualifikationskonflikt und auch zu keiner Nichtbesteuerung, bei der es zu einem Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 EStG kommen würde.

5.4.6. Gewinnausschüttungen an Nicht-Gesellschafter

Das tschKorpG lässt es zu, dass im Gesellschaftsvertrag der Kreis der Personen, an die eine Gewinnausschüttung vorgenommen kann, erweitert wird. Nach § 34 tschKorpG kann der Gewinn nicht nur an Anteilseigner, sondern auch an Arbeitnehmer oder Dritte ausgeschüttet werden.

Vor der Inanspruchnahme ist jedoch bei Nicht-Gesellschaftern, die Arbeitnehmer der entsprechenden Gesellschaft sind, aus steuerlicher Sicht unbedingt abzuraten.

Für die steuerliche Behandlung der Gewinnausschüttung an Nicht-Gesellschafter ist es wichtig, ob dieser Arbeitnehmer ist oder nicht. Bei einer Gewinnausschüttung an einen Arbeitnehmer handelt es sich bei diesem um Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, für die Beiträge zur Sozial- und Krankenversicherung anfallen und die bei einer entsprechenden Höhe dem tschSoIZ unterliegen. Wie üblich werden die Arbeitgeber-Beiträge zur Sozial- und Krankenversicherung beim Arbeitnehmer der Besteuerung unterworfen. Steuerlich besonders ungünstig

⁴⁸⁰ Vgl. Jacobs, O. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, S. 1305; BMF-Schreiben v. v. 12. 11. 2014, BStBI 2014 I, S. 1467 ff., Tz. 4.3.1 und Tz. 4.4.

ist, dass die Gewinnausschüttungen auf Gesellschaftsebene gleichzeitig keine Betriebsausgaben darstellen.

Beispiel:⁴⁸¹ Gewinnausschüttung an Geschäftsführer, der kein Gesellschafter ist, i.H.v. 20.000 Euro. Die Grenze, ab dem der tschSolZ anfällt, soll durch die übrigen Einkünfte des Geschäftsführers bereits überschritten sein, so dass dieser auf die Gewinnausschüttung anfällt:

Gewinnausschüttung Nichtgesellschafter-Arbeitnehmer (Geschäftsführer)	20.000 €
Sozial- und Krankenversicherung (AN-Anteil, 11 %)	2.200 €
Sozial- und Krankenversicherung (Arbeitgeber-Anteil, 34 %)	6.800 €
Steuer	5.896 €
Netto-Ausschüttung	14.104 €

Bei Gewinnausschüttungen an alle übrigen Personen handelt es sich nach § 8 Abs. 1 Bst. a tschEStG um Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach § 36 Abs. 1 Bst. b tschEStG mit tschAbgSt besteuert werden. Sozialversicherungsbeiträge und tschSolZ fallen nicht an.

Gewinnausschüttung an Nichtgesellschafter (nicht beschäftigt) oder Gesellschafter	20.000 €
tschAbgSt (15 %)	3.000 €
Netto-Ausschüttung	17.000 €

Die Ausschüttung an einen Nichtgesellschafter-Arbeitnehmer ist auf Ebene des Empfängers mit Abzügen von insgesamt knapp 6.000 Euro fast doppelt so teuer wie die Ausschüttung an einen Nichtgesellschafter, der nicht Arbeitnehmer ist bzw. die Ausschüttung an einen Gesellschafter. Zur Verbesserung der Situation könnte entweder der Nichtgesellschafter-Arbeitnehmer wird an der Gesellschaft beteiligt werden

⁴⁸¹ In Anlehnung an Zachardová, L., Vyplácení, in: DPP 3/2016, S. 21 (21-22).

oder die Gewinnausschüttung könnte bspw. an die Ehefrau des Nichtgesellschafter-Arbeitnehmers ausgezahlt werden.

Kommen beide Möglichkeiten nicht in Betracht, könnte anstatt einer Gewinnausschüttung eine Prämie gezahlt werden. Da es sich dabei um Arbeitslohn handelt, wäre die Belastung auf Gesellschaftsebene und auf Ebene des Nichtgesellschafter-Arbeitnehmers zwar gleich hoch, allerdings wäre der Lohnaufwand auf Ebene der Gesellschaft zumindest als Betriebsausgabe abzugsfähig.⁴⁸²

⁴⁸² Vgl. Zachardová, L., Vyplácení, in: DPP 3/2016, S. 21 (22).

6. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

6.1. Rechtsformwahl

6.1.1 Betriebsstätte und Organschaftsmodell

Bei **aktiven Einkünften** i.S.d. Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts stellt eine tschechische Betriebsstätte – zusammen mit der Beteiligung an einer tschOHG – für in Deutschland ansässige natürliche Personen die steuerlich günstigste Alternative dar. Einkünfte bis ca. 52.000 € werden mit 15 % tschechischer Einkommensteuer besteuert; übersteigende Einkünfte unterliegen zusätzlich dem tschSolZ i.H.v. 7 %, sodass eine Steuerbelastung von 22 % resultiert. Mit steigenden Einkünften sinkt also die Vorteilhaftigkeit der Betriebsstätte. In Deutschland werden die Einkünfte freigestellt. Auch für den Fall, dass die Steuer in Tschechien nach dem InvAnreizG erlassen wird, bleibt es bei aktiven Einkünften bei der Freistellung in Deutschland. In diesem Fall entstehen weiße Einkünfte.

Eine Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft ist wegen des höheren tschechischen Körperschaftsteuersatzes i.H.v. 19 % und der zusätzlichen Besteuerung der Ausschüttung bei aktiven Einkünften immer ungünstiger als eine Betriebsstätte einer natürlichen Person.

Auch im Vergleich zu einer tschechischen Kapitalgesellschaft schneidet die Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft (Anteilseigner jeweils in Deutschland ansässige natürliche Person im Privatvermögen) immer marginal schlechter ab. Der Grund liegt beim deutschen Solidaritätszuschlag. Bei Ausschüttung der Gewinne durch eine deutsche Kapitalgesellschaft fällt auf den gesamten Ausschüttungsbetrag SolZ an. Bei Ausschüttung durch eine tschechische Kapitalgesellschaft fällt SolZ nur auf die Differenz zwischen deutscher AbgSt und der tschechischen Quellensteuer i.H.v. 15 % an.

Aufgrund der Besonderheit, dass in Tschechien der Körperschaftsteuersatz höher ist als der Einkommensteuersatz, lässt sich mit dem Organschaftsmodell jedoch kaum eine Steuerersparnis erzielen: Es resultiert eine effektive Steuerbelastung i.H.v. 19 %, die höher ist als 176

der Einkommensteuersatz i.H.v. 15 %. Nur, wenn bei hohen Einkünften zusätzlich zur Einkommensteuer der tschSolZ anfällt und der Einkommensteuersatz damit faktisch 22 % beträgt, ist eine lediglich Ersparnis von 3 % zu erzielen. Sollte in Tschechien ein Steuererlass gewährt werden und damit keine Steuer anfallen, verschwindet auch dieser Vorteil.⁴⁸³

Im Falle **passiver Einkünfte** ist eine Betriebsstätte für natürliche Personen aufgrund der dann anzuwendenden Anrechnungsmethode nicht optimal. Die Steuerbelastung wird auf das Niveau der deutschen Einkommensteuer hochgeschleust. Die Einkünfte werden also mit bis zu 47,48 % besteuert. Hier bietet sich die Investition über eine tschechische Kapitalgesellschaft an, mittels derer sich bei Durchschüttung eine Steuerbelastung von ca. 40 % realisieren lässt.⁴⁸⁴ Wird in Tschechien die Steuer nach dem InvAnreizG erlassen, verpufft die Steuerersparnis gänzlich, da ohnehin aufgrund der Versagung der Freistellung auf die deutsche Steuer hochgeschleust wird. Auch hier bietet es sich an, über eine tschechische Kapitalgesellschaft zu investieren, bei der zumindest auf Gesellschaftsebene der Steuererlass erhalten bleibt.

6.1.2 tschOHG

Werden **aktive Einkünfte** im Sinne des Betriebsstätten-Aktivitätsvorbehalts erzielt, stellt eine tschOHG zusammen mit einer Betriebsstätte einer natürlichen Person die günstigste Alternative dar. Es gelten die Ausführungen aus dem vorherigen Kapitel.

Bei **passiven Einkünften**, wird bei einer Investition über eine tschechische Personengesellschaft die Freistellung versagt und damit auf die deutsche Steuer hochgeschleust. Die Investition über eine tschechische Kapitalgesellschaft ist in diesem Fall immer günstiger.

⁴⁸³ Vgl. zum Organschaftsmodell Kapitel 3.4.3.

⁴⁸⁴ 19 % KSt in Tschechien + 25 % AbgSt zzgl. SolZ auf die Differenz zur tschechischen QSt, im Einzelfall niedrigere Steuer durch Option zum TEV möglich.

Ein weiterer Vorteil der tschechischen Personengesellschaften ist, dass diese unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei verkauft werden können.⁴⁸⁵

6.1.3. tschKG und tschGmbH & Co. KG

In Hinblick auf die Einkünfte des Komplementärs ergeben sich keine Änderungen zur tschOHG. Dieser wird wie ein Mitunternehmer einer tschOHG transparent besteuert.

Gesondert betrachtet werden muss jedoch immer der Gewinn, der bei einer tschKG auf den Kommanditisten entfällt, da es hier zu einem Qualifikationskonflikt kommt. Bei **aktiven Einkünften** ist die Steuerbelastung eines in Deutschland ansässigen Kommanditisten einer tschKG ist – obwohl er aus tschechischer Sicht wie ein Anteilseigner einer tschGmbH besteuert wird – niedriger als die Steuerbelastung eines in Deutschland ansässigen Anteilseigners einer tschGmbH. Das liegt daran, dass bei letzterem die Steuerbelastung auf die Ausschüttung aufgrund der Anrechnungsmethode für Dividenden auf das deutsche Niveau von 25 % hochgeschleust wird, beim Kommanditisten jedoch aufgrund der Freistellung nicht.⁴⁸⁶ Es bleibt bei 19 % tschechischer Körperschaftsteuer und 15 % tschechischer Quellensteuer. Damit wird der Kommanditist jedoch immer noch höher besteuert als Mitunternehmer einer tschOHG oder Komplementäre einer tschKG.

Bei **passiven Einkünften** ist die Stellung als Kommanditist auf jeden Fall zu vermeiden. Dieser zahlt bis zu 62,48 % Steuern, weil zu der deutschen Steuer i.H.v. 47,48 %, auf die hochgeschleust wird, noch die nicht anrechenbare tschechische Quellensteuer i.H.v. 15 % kommt.⁴⁸⁷

In der momentanen Situation ist die Stellung als Kommanditist also weder bei aktiven noch bei passiven Einkünften die günstigste Lösung. Für den Fall einer Abschaffung der Besteuerung von Ausschüttungen in Tschechien wird der Kommanditist am günstigsten besteuert. Dies liegt

⁴⁸⁵ Vgl. Kapitel 3.10.1.2.

⁴⁸⁶ Vgl. Kapitel 4.1.1.6.1.

⁴⁸⁷ Vgl. Kapitel 4.1.1.6.2.

daran, dass Deutschland einen Mitunternehmer einer tschechischen Personengesellschaft sieht und die (aktiven) Einkünfte freistellt. Auf Ebene der tschKG werden die Einkünfte des Kommanditisten dann mit 19 % besteuert – und damit bei hohen Einkünften günstiger als die eines Mitunternehmers einer tschOHG oder des Komplementärs.⁴⁸⁸ Bei einer Ausschüttung wird in Tschechien annahmegemäß keine Quellensteuer einbehalten, da es diese nicht mehr gibt. Aus deutscher Sicht handelt es sich nicht um eine Dividende, sondern um eine steuerfreie Entnahme, wodurch keine Besteuerung erfolgt.⁴⁸⁹

Sowohl der Komplementär- als auch der Kommanditanteil können unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei verkauft werden.⁴⁹⁰

6.1.4. tschGmbH und tschAG

Im Falle **aktiver Einkünfte** führen tschechische Kapitalgesellschaften zu einer höheren Steuerbelastung als tschechische Personengesellschaften.

Passive Einkünfte ändern bei einer Investition über tschechische Kapitalgesellschaften nichts an der Steuerbelastung, da die Doppelbesteuerung bereits aufgrund des Methodenartikels beseitigt wird und der Verteilungsartikel – der den Aktivitätsvorbehalt beinhaltet – nicht zur Anwendung kommt. Das macht die tschechischen Kapitalgesellschaften im Falle passiver Einkünfte zur günstigsten Alternative. Die resultierende Steuerbelastung von maximal 40 %⁴⁹¹ ist günstiger als die Steuerbelastung bei Betriebsstätten oder Personengesellschaften i.H.v. 47,48 % bei hohen, passiven Einkünften.

Ein Steuererlass nach dem InvAnreizG betrifft grundsätzlich nur die tschechische Körperschaftsteuer. Bei der Investition über eine tschechische Kapitalgesellschaft lässt sich also auch im Falle passiver Einkünfte die tschechische Körperschaftsteuer i.H.v. 19 % sparen. Bei

⁴⁸⁸ Deren Einkünfte werden mit 22 % (= 15 % + tschSolZ i.H.v. 7 %) besteuert.

⁴⁸⁹ Vgl. Kapitel 4.1.3.

⁴⁹⁰ Vgl. Kapitel 3.10.1.2.

⁴⁹¹ 19 % KSt in Tschechien + 25 % AbgSt zzgl. SolZ auf die Differenz zur tschechischen QSt, im Einzelfall niedrigere Steuer durch Option zum TEV möglich.

Ausschüttung fallen dann maximal 26,38 % deutsche AbgSt und SolZ an. Im Vergleich zu Betriebsstätten oder Personengesellschaften verpufft der tschechische Steuererlass bei passiven Einkünften also nicht.

Für den hier betrachteten Fall der Durchschüttung an eine natürliche Person und ohne Finanzierungsaufwendungen ist es immer günstiger, die Beteiligung an einer tschechischen Kapitalgesellschaft direkt – und nicht über eine deutsche Kapitalgesellschaft – zu halten. Der Grund liegt in den 5 % nicht abzugängigen Betriebsausgaben.

Beteiligungen an tschechischen Kapitalgesellschaften im Privatvermögen von in Deutschland ansässigen, natürlichen Personen können nicht steuerfrei verkauft werden. Zwar liegt das Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungen an tschechischen Kapitalgesellschaften nach Art. 13 Abs. 3 DBA Tschechoslowakei in Tschechien und die Veräußerung ist in Tschechien nach 3 bzw. 5 Jahren steuerfrei. Aufgrund der Anrechnungsmethode werden die Veräußerungsgewinne in Deutschland jedoch trotzdem besteuert.⁴⁹²

6.1.5. Zusammenfassung

Bei aktiven Einkünften stellt eine Betriebsstätte einer natürlichen Person oder tschechische Personengesellschaft (ohne Kommanditisten der tschKG, die gesondert betrachtet werden müssen) sowohl im Fall mit Steuererlass nach tschInvAnreizG als auch im Fall ohne Steuererlass die günstigste Alternative dar.

Bei passiven Einkünften stellt eine tschechische Kapitalgesellschaft immer die günstigste Alternative dar:

⁴⁹² Vgl. Kapitel 3.10.1.1.

Art der Einkünfe		Steuererlass	
		Ja	Nein
Aktiv	Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren	Betriebsstätte oder PersGes, 0 % (Steuererlass in Tschechien und Freistellung in Deutschland)	Betriebsstätte PersGes, 15 % bis 52.000 €, übersteigende Einkünfte 22 % (Freistellung in Deutschland)
	Bank- und Versicherungsgeschäfte		
	technische Dienstleistung		
passiv		Kapitalgesellschaft im PV, 25 % AbgSt zzgl. SolZ auf die Differenz zur tschechischen QSt, keine KSt in Tschechien wegen Erlass	Kapitalgesellschaft, ca. 40 % (19 % KSt in Tschechien + 25 % AbgSt zzgl. SolZ auf die Differenz zur tschechischen QSt, ggf. Option zum TEV vorteilhaft)

Tabelle 36: Steueroptimale Rechtsform in Abhängigkeit von der ausgeübten Tätigkeit

Die Stellung als Kommanditist einer tschKG ist bei der derzeitigen Rechtslage nie vorteilhaft. Dies ändert sich unter bestimmten Bedingungen, falls in Tschechien die Besteuerung von Ausschüttungen vollumfänglich abgeschafft wird.

6.2. Tätigkeitsvergütungen

Es besteht ein Anreiz, dass der Arbeitnehmer in der deutschen Sozialversicherung verbleibt. Zum einen, weil das tschechische Sozialversicherungssystem teurer ist als das deutsche System. Dies lässt sich bei Entsendungen dadurch realisieren, dass die Entsendung auf max. 24 Monate beschränkt wird oder bei direkter Anstellung bei der tschechischen Tochtergesellschaft zeitlich unbegrenzt, indem eine Tätigkeit in Deutschland aufrecht erhalten wird, auf die mindestens 25 % der Arbeitszeit oder des Entgelts entfällt.⁴⁹³ In Hinblick auf den Super-Brutto-Lohn bringt eine Mitgliedschaft im deutschen Sozialversicherungssystem keine Vorteile, da dann fiktive Arbeitgeberbeiträge berechnet und besteuert werden.⁴⁹⁴

Weiterhin wäre es aus Sicht des Arbeitnehmers aufgrund des Lohngefälles günstig, wenn der Lohn in Tschechien besteuert wird. Dies ist in den meisten Konstellationen der Fall. Tschechien hat das Besteuerungsrecht am Lohn, wenn der Arbeitnehmer

- direkt bei der tschechischen Tochtergesellschaft angestellt ist oder
- bei dieser nicht angestellt, aber wirtschaftlich eingegliedert ist (die tschechische Tochtergesellschaft ist dann wirtschaftlicher Arbeitgeber) oder
- sich länger als 183 Tage in Tschechien aufhält, auch wenn es sich bei der tschechischen Gesellschaft nicht um den wirtschaftlichen Arbeitgeber handelt.

Aus Sicht des Arbeitgebers wäre es aufgrund des Steuergefälles ideal, wenn der Lohnaufwand in Deutschland abzugsfähig wäre. Dies ist unabhängig von der Aufenthaltsdauer des Arbeitnehmers in Tschechien immer dann der Fall, wenn das deutsche Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber ist, der Arbeitnehmer also nicht bei der tschechischen Gesellschaft eingegliedert ist.

⁴⁹³ Vgl. Kapitel 5.3.1.

⁴⁹⁴ Vgl. Kapitel 3.3.3.

In der Zusammenschau der Interessen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist also eine Entsendung (ohne Anstellung bei der tschechischen Tochtergesellschaft) ideal, bei der sich der Arbeitnehmer mehr als 183 Tage pro Jahr in Tschechien aufhält (Besteuerungsrecht des Lohns in Tschechien) und gleichzeitig nicht in die tschechische Gesellschaft eingegliedert ist (deutsches Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber und damit zum Abzug des Lohnaufwands von der deutschen Bemessungsgrundlage berechtigt). Damit der Arbeitnehmer gleichzeitig noch in der deutschen Sozialversicherung verbleiben kann, muss die Entsendung auf 24 Monate begrenzt werden.

Der Lohn unterliegt in Tschechien bei Nicht-Geschäftsführer-Arbeitnehmern der Besteuerung mit tschechischer Einkommensteuer i.H.v. 15 % zzgl. SolZ i.H.v. 7 % auf die Einkünfte über 52.000 €. Bei **Geschäftsführer-Arbeitnehmern**, die bei der tschechischen Tochtergesellschaft angestellt sind oder deren wirtschaftlicher Arbeitgeber die tschechische Gesellschaft ist und die in Tschechien beschränkt steuerpflichtig sind, fällt der SolZ nicht an, weil deren Einkünfte der tschAbgSt unterliegen, auf welche nie tschSolZ anfällt. Allerdings muss darauf geachtet werden, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit auch tatsächlich in Tschechien ausübt. Ansonsten besteht die Gefahr der **Doppelbesteuerung**, da Tschechien die Einkünfte von Geschäftsführern unter Art. 16 DBA fasst, nach dem das Besteuerungsrecht am Lohn immer der Sitzstaat der Gesellschaft hat und es kein Arbeitsortprinzip gibt. Somit sieht Tschechien das Besteuerungsrecht immer bei sich. Deutschland fasst die Einkünfte jedoch unter Art. 15 DBA und besteuert ebenfalls, wenn die Tätigkeit in Deutschland ausgeübt wird.⁴⁹⁵

⁴⁹⁵ Vgl. ausführlich Kapitel 5.4.2.2. und 5.4.3.1.

Quellenverzeichnis

Bücher

- Brähler, Gernot*, Internationales [Steuerrecht], 2014, 8. Auflage, Wiesbaden, 2014
- Brühl, Volker*, [Wirtschaft, 2015], [Wirtschaft] des 21. Jahrhunderts, 1. Aufl. 2015, Wiesbaden 2015: Springer Fachmedien Wiesbaden
- Grotherr, Siegfried (Hrsg.)*, Handbuch der internationalen [Steuerplanung], 3. Auflage, Herne, 2011
- Gröschel, Michael*, Objektorientierte Softwarewiederverwendung für nationale und internationale [Steuerbelastungsvergleiche], Köln, 2000
- Jacobs, Otto H. (Hrsg)*, Internationale [Unternehmensbesteuerung], 8., Auflage, München, 2016
- Josková, Lucie, u. a.*, Nová [společnost] s ručením omezeným, Prag, 2015
- Kemmeren, Eric, u.a. (Hrsg.)*, Tax [Treaties] around the Globe 2012, Amsterdam, 2013
- Kessler, Wolfgang/Kröner, Michael/Köhler, Stefan*, Konzernsteuerrecht, 2. Auflage, München 2008
- Keuper, Frank/Schunk, Henrik A. (Hrsg.)*, [Internationalisierung] deutscher Unternehmen, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, Wiesbaden 2011: Gabler Verlag / Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH Wiesbaden
- Kußmaul, Heinz*, Betriebswirtschaftliche [Steuerlehre], 7. Auflage, München, 2014
- Mennel, Annemarie/Förster, Jutta*, [Steuern] in Europa, Amerika und Asien, 113. Erg.-Lief., Nov. 2017, Herne
- Merten, Hans-Lothar*, Standortverlagerung, 2004, Wiesbaden
- OECD (Hrsg.)*, The Application of the OECD Model Tax Convention to [Partnerships], Paris, 1999

- Pezoldt, Kerstin/Knoth, Andreas, Internationalisierung und Rechtsformenwahl – [Markteintritt] in die osteuropäischen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union, in: Keuper, Frank/Schunk, Henrik A. (Hrsg.), [Internationalisierung], 2011, S. 285–307*
- Prinz, Ulrich/Hoffmann, Wolf-Dieter, Beck'sches Handbuch der [Personengesellschaften], 4. Auflage, München, 2014*
- Rose, Gerd, Betriebswirtschaftliche [Steuerlehre]: eine Einführung für Fortgeschrittene, 3. Auflage, Wiesbaden, 1992*
- Schmidt, Bärbel, Wissenschaftstheoretische Analyse der Betriebswirtschaftlichen [Steuerlehre], Hamburg, 2008*
- Schoss, Niels-Peter, Betriebsstätte oder [Tochtergesellschaft] im Ausland, in: Grotherr, Siegfried, [Steuerplanung], 2011, S. 51-75*
- Sojka, Vlastimil, Mezinárodní [zdanění] příjmů, 3. Auflage, Prag, 2013*
- Štohl, Pavel, [Daně] - výklad a praktické příklady, 4. Auflage, Znojmo, 2015*
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 22. Auflage, Köln, 2015*
- Vančurová, Alena/Láčová, Lenka, Daňový [systém] ČR, 13. Auflage, Prag, 2016*
- Vorlíčková, Lucie, Tschechien, in: Mennel, A./Förster, J., Steuern Vyškovská, Magdaléna, Cizinci a [daně], 4. Auflage, Prag, 2016*

Zeitschriftenaufsätze

- Antoš, Ondřej, [Betriebsstätten] in Tschechien, in: IWB 2017, S. 804-813*
- Báča, Tomáš, Jak dále u investičních [pobídek]?, in: DPP 6/2014, S. 38-40*
- Bardens, Saskia/Scheffler, Wolfram, [Patentboxen] nicht das beste Instrument zur Förderung von Forschung und Entwicklung, in: Ubg 2016, S. 483–491*
- Becker, Jan D./Loose, Thomas, Besteuerung des Gewinnanteils aus intransparent besteuerten ausländischen [Personengesellschaften] beim inländischen Gesellschafter, in: BB 2011, S. 1559–1566*

- Becker, Jan D./Loose, Thomas, [Urteilsanmerkung] zu BFH-Urt. v. 25.05.2011, I R 95/10, in: BB 2011, S. 2404–2407*
- Binnewies, Burkhard, [vGA] mit Auslandsbezug – „Problemfälle“ im Fokus der Finanzverwaltung in: GmbH-StB 2015, S. 40-45*
- Bohata, Petr, Tschechische Republik: Gesetz über Korporationen – Teil 6 [Aktiengesellschaft], in: WiRO 2013, S. 17–23*
- Bohata, Petr, Tschechische Republik: Gesetz über Korporationen – Teil 4 [GmbH], in: WiRO 2012, S. 334–340*
- Bohata, Petr, Tschechische Republik: Gesetz über Korporationen – Teil 3 [Personengesellschaften], in: WiRO 2012, S. 303–308*
- Bohata, Petr, Tschechische Republik: Gesetz über Korporationen – Teil 1 [Allgemeine Regelungen], in: WiRO 2012, S. 242–247*
- Bohata, Petr, [Strafbarkeit] juristischer Personen in der Tschechischen Republik, in: NZWiSt 2012, S. 161–171*
- Bohata, Petr, Neugestaltung des tschechischen Zivilrechts – Teil 1 Allgemeiner Teil des zukünftigen [BGB], in: WiRO 2011, S. 353-360*
- Brähler, Gernot/Mayer, Markus, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften – zugleich [Besprechung] des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, in: IStR 2010, S. 678-683*
- Brinkmeier, Thomas, Ausländischer Betriebsstättenverlust: keine [Finanzität], in: EStB 2010, S. 366*
- Brychta, Ivan, Mateřská a dceřiná [společnost] z pohledu daní a účetnictví, in: Uvp 5/2009, S. 26-29*
- Burda, Zdeněk, Dodatečné daňové [přiznání] v judikatuře správních soudů, in: Portal der Steuerberater, 2017, online, abrufbar unter: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=231591>*
- Burda, Zdeněk, Odečitatelná položka na [výzkum] a vývoj v judikatuře správních soudů, in: DPP 2/2016, S. 47-55*
- Chloer, Adrian/Urbášek, Tomáš, Das tschechische [Ertragsteuerrecht], in: IWB 2014, S. 833–841*
- Cisařková, Daniela, Stálá [provozovna] – definice, vznik, zdanění – 1. díl, in: Finanční management 2010, S. 1–4*

Daněk, Antonín, Evropská unie – [vyslaní] pracovníci a zdravotní pojištění, in: DPP 4/2016, S. 40-41

Daněk, Antonín, Společníci a jednatelé společnosti s ručením omezeným a zdravotní [pojištění], in: Práce a mzda 9/2009, S. 31-32

Dawid, Roman/Paris, Iva, [Verrechnungspreise] im Fokus der tschechischen Betriebsprüfungen, in: IWB 2016, S. 86–88

Debatin, Helmut, Subjektiver Schutz unter [Doppelbesteuerungsabkommen], in: BB 1989, Beilage 2 zu Heft 3

Děrgel, Martin, Uplatnění danové [ztráty], in: DPP 3/2017, S. 13-22

Děrgel, Martin, Zdanování příjmů ze [zahraničí], in: DPP 3/2016, S. 4-10

Děrgel, Martin, Zdanění [převod]u podílu v obchodní korporaci, in: Portal der Steuerberater, 2017, online, abrufbar unter: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=231473>

Děrgel, Martin, [Přiznání] k dani z příjmů právnických osob za rok 2015, in: DPP 2/2016, S. 17-27

Děrgel, Martin, Zdanění [příjmů] nerezidentů v roce 2014, in: DPP 2014, S. 14-24

Děrgel, Martin, Daňový [režim] podílů na zisku, in: DPP 6/2013, S. 20-32

Děrgel, Martin, [Ostatní] zdanitelné příjmy fyzických osob, in: Portal der Steuerberater, 2012, online abrufbar unter: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=43184>

Děrgel, Martin, [Zajištění] daně, in: DPP 6/2008, S. 16-22

Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten, Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – die Einführung einer [Lizenzschanke] in § 4j EStG, in: DStR 2017, S. 1561-1568

Dorn, Katrin, [Sondervergütungen] im Abkommensrecht: Führt der „neue“ § 50d Abs. 10 EStG endlich ans gewünschte Ziel?, in: BB 2013, S. 3038-3041

Fučíková, Jitka, Dodatečné daňové [přiznání] v podmírkách daňového rádu, in: DPP 6/2011, S. 18-22

- Gebhardt, Ronald/Quilitzsch, Carsten, [Aktivitätsvorbehalte] im Abkommensrecht – kann § 20 Abs. 2 AStG die Freistellung aufrechterhalten?, in: IStR 2011, S. 169-173*
- Geurts, Matthias/Staccioli, Guido, § 4j EStG-E – das neue Abzugsverbot für [Lizenzaufwendungen], in: IStR 2017, S. 514-522*
- Gola, Petr, Danové [odvody] zaměstnancev zemích OECD, in: DPP 5/2016, S. 33-34*
- Grotherr, Siegfried, Zur gegenwärtigen Bedeutung der Organschaft in der [Konzernsteuerplanung], in: BB 1993, S. 1986-2001*
- Gruben, Gerd-Uwe/Zavadilová, Pavla, Novelle des Gesetzes über [Investitionsanreize in Tschechien], in: IWB 2016, S. 530–535*
- Heil, Svetlana/Pupeter, Alexander, [Lizenzschranke] – Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG, in: BB 2017, S. 795-801*
- Hilbert, Lukas/Nowotnick, Uwe, Feststellung des wirtschaftlichen [Arbeitgeber]s nach Abkommensrecht, in: DStR 2017, S. 922-925*
- Holthaus, Jörg, Anwendung der Aktivitätsklauseln in den DBA Polen und Tschechoslowakei bei [Betriebsstätteneinkünfte]n deutscher Unternehmen, in: IStR 2003, S. 632-634*
- Hružová, Kateřina, Výkon funkce [jednatel]e-cizince v české společnosti, in: FM 2011, 1-3, online abrufbar unter: http://download.ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2011_14.pdf (17.1.2018)*
- Jacobs, Otto, Meinungsspiegel, in: BFuP 1979, S. 368-380.*
- Jochimsen, Claus/Zinowsky, Tim/Schraud, Angélique, Die [Lizenzschranke] nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, in: IStR 2017, S. 593-601*
- Kahle, Holger/Beinert, Stefanie/Heinrichs, Sebastian, § 50d Abs. 9 EStG nach den Änderungen durch das [BEPS 1-Gesetz]: Die Erosion der Freistellungsmethode schreitet voran, in: Ubg 2017, S. 181-187*
- Kamínková, Petra, Uvolněný podíl a [vypořádání] ve společnosti s ručeným omezeným, in: DaF 4/2015, S. 13-17*

- Kocman, Miroslav/Tomeš, Petr, Arbitrážní konvence a následná [úprava] dvojího zdanění u převodních cen, in: DPP 8/2013, S. 36-38*
- Krolop, Kaspar/Kusak, Barbara, Vorgaben des tschechischen [Gesellschaftsrecht] für das Finanzmanagement im Konzern, in: WiRO 2007, S. 65-70*
- Kühl, Cessy, [Sozialversicherungspflicht] bei der Entsendung von Arbeitnehmern nach Tschechien, in: WiRO 2005, S. 40-43*
- Lüdicke, Jürgen, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten [Personengesellschaften], in: IStR 2011, S. 91–98*
- Macháček, Ivan, Účetní a daňový pohled na [sankce], in: Uvp 5/2011, S. 28-33*
- Mareš, Milan, Dopady [zdanění] jednatelů nerezidentů srážkovou daní, in: DPP 12/2014, S. 27-28*
- Mayer, Markus, Inländische [Sozialversicherungspflicht] und Beschäftigung in einer ausländischen Zweitfirma innerhalb der Europäischen Union, in: NZS 2001. S. 525-527*
- Möller, Christian, Anwendung von DBA auf [Personengesellschaften] – Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 26.9.2014, in: SteuK 2015, S. 155-158*
- Nerudová, Danuše/Steindl, Marlies, [Konzept] službové stálé provozovny ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi Rakouskou republikou a Českou republikou, in: DPP 4/2014, S. 29-36*
- Novotný, Libor, [Tichá společnost] (tiché společenství) a související danová problematika, in: DPP 4/2016, S. 18-22*
- Novotný, Libor, Následky [porušení] povinností při správě daní vymezené daňovým řádem, in: DPP 6/2015, S. 25-31*
- Otavová, Milena, Danové [zatížení] společníka, in: DPP 2/2017, S. 22-29*
- Otavová, Milena, Zdaňování [příjmů] z nezávislých činností, in: DPP 7,8/2016, S. 2-7*

Otavová, Milena, [Zdaňování] příjmů veřejných obchodních společností a komanditních společností včetně jejich společníků, in: DPP 7,8/2014, S. 39-42

Pilařová, Ivana, Spojené [osoby] na dani z příjmu a DPH v podmírkách roku 2014, in: UVP 10/2014, S. 11-14

Pilařová, Ivana, [Ztráta] jako odčitatelná položka od základu daně, in: Uvp 8/2006, S. 6-9

Řehák, Vlastimil/Novotná, Kateřina/Kaštovský, Milan, Využití odpočtu na [výzkum] a vývoj v praxi, in: Danovy expert 3/2015, S. 3-7

Ritzer, Claus/Stangl, Ingo/Karnath, Susann, Zur geplanten „[Lizenzschanke]“, in: Der Konzern 2017, S. 68-78

Schaflitzl, Andreas/Hulde, Bettina, [Arbeitnehmerentsendung] – Grundlagen und Praxisfälle, in: IStR 2014, S. 317-323

Scheffler, Wolfram, [Veranlagungssimulation] versus Teilstuerrechnung, in: WiSt 1991, S. 69-75

Schmidt, Christian/Blöchle, Daniel, Anrechnungs- oder Freistellungsme-thode bei (bloßen) Immobilieneinkünften aus Personengesellschaf-ten, wenn die Zielländer dem [Intransparenzprinzip] folgen, in: IStR 2003, S. 685-692

Schmidt, Christian, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf [Personengesellschaften], in: IStR 2010, S. 413–432

Schmidt, Christian, Personengesellschaften im [Abkommensrecht] (Teil 1), in: WPg 2002, S. 1134-1145

Schneider, Norbert/Junior, Björn, Die [Lizenzschanke] – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG, in: DStR 2017, S. 417-425

Schön, Wolfgang, Seminar E (IFA/OECD): Das Multilaterale [Instru-ment], in: IStR 2017, S. 681-688

Schönfeld, Jens, Praxisfragen der grenzüberschreiten-den [Organschaft] – dargestellt anhand von Fallbeispielen, in: IStR 2012, S. 368-374

Schüren, Peter/Wilde, Anna, Die neue [Entsendebescheinigung] A-1 und die Voraussetzungen ihrer Erteilung, in: NZS 2011, S. 121-124

- Šimeček, Filip, [výzkum] a vývoj: Vybrané aspekty odčitatelné položky od základu daně v kontextu aktuální judikatury, in: Portal der Steuerberater, 2017, abrufbar unter: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218345> (16.1.2018)*
- Špád, Martin, Finanční výdaje z [úvěr]ů a půjček v roce 2008, in: DPP 5/2008, S. 2-7*
- Sparfeld, Silvia/Bobkova, Marketa, [Immobilieninvestitionen] in Tschechien, in: PISb 2005, S. 118–124*
- Tecl, Jan/Tepperová, Jana., Určení danové [rezidence] fyzických osob v kontextu českých a mezinárodních předpisů, in: DaF 1/2016, S. 22-30*
- Vogel, Klaus, Zur [Abkommensberechtigung] ausländischer Personen- gesellschaften, in: IStR 1999, S. 5 – 8*
- Vorličková, Lucie, Steuerliche [Rahmenbedingungen] in Tschechien – Teil II, in: PISb 2003, S. 102-106*
- Vychopeň, Jiří, [Podávání] opravných nebo dodatečných daňových přiznání a opravných nebo následných hlášení, in: DPP 1/2017, S. 9-15*
- Vychopeň, Jiří, Veřejná obchodní [společnost] z právního, účetního a daňového pohledu, in: DPP 11/2014, S. 2-6*
- Vychopeň, Jiří, [Uplatňování] výdajů v procentní výši z dosažených příjmů in: UVP 12/2011, S. 8-12*
- Weßling, Johannes, Gewinnermittlung der ausländischen Personen- handelsgesellschaft ohne inländische Betriebsstätte für Zwecke des [Progressionsvorbehalt]s nach § 32b EStG, in: StB 2011, S. 120–122*
- Zachardová, Lenka, [Vyplácení] podílu na zisku fyzickým osobám, in: DPP 3/2016, S. 21-22*

Kommentare

- Bergemann, Achim/Wingler, Jörg, GewStG – Kommentar, Wiesbaden, 2012*

- Birle, Jürgen Paul u.a. (Hrsg.), Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 41. Auflage, München, 2017*
- Gosch, Dietmar, KStG - Kommentar, 3. Auflage, München, 2015*
- Glanegger, Peter/Güroff, Georg, GewStG – Kommentar, 8. Auflage, München, 2014*
- Haase, Florian (Hrsg.), Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 3. Auflage, München, 2016*
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt, EStG/KStG – Kommentar, 283. Erg.-Lief., Dez. 2017, Köln*
- Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, Blümich EStG/KStG, 140. Erg.-Lief., Jan. 2018, München*
- Kirchhof, Paul (Hrsg.), EStG – Kommentar, 16. Auflage, Köln, 2017*
- Klein, Franz, Abgabenordnung - Kommentar, 13. Auflage, München, 2016*
- Kraft, Gerhard, Außensteuergesetz – Kommentar, 1. Auflage, München, 2009*
- Lademann, Fritz, EStG – Kommentar, 233. Erg.-Lief., Nov. 2017, Stuttgart*
- Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm, GewStG – Kommentar, 121. Erg.-Lief., Nov. 2017, Köln*
- Moll, Wilhelm, Münchener Anwaltshandbuch Arbeitsrecht, 4. Auflage, München, 2017*
- OECD (Hrsg.), [Commentaries] on the Articles of the Model Tax Convention, 2014*
- Pelc, Vladimír, Zákon o daních z příjmů [tschEStG] - Kommentar, 2. Auflage, Prag, 2015*
- Römermann, Volker (Hrsg.), Münchener Anwaltshandbuch GmbH-Recht, 3. Auflage, München, 2014*
- Schlegel, Rainer/Voelzke, Thomas, Praxiskommentar SGB I, 2. Auflage, Saarbrücken, 2011*
- Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz - Kommentar, 37. Auflage 2018*

Wassermeyer, Franz u. a., DBA - Kommentar, 139. Erg.-Lief., Okt. 2017, München

Wassermeyer, Franz/Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hrsg.), Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht – Kommentar, 83. Erg.-Lief., Nov. 2017, Köln

Vogel, Klaus/Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen - Kommentar, 6. Auflage, München, 2015

Internetquellen

Auswärtiges Amt (Hrsg.), Länderinformationen Tschechische Republik [Wirtschaft], 2018, <https://www.auswaertiges-amt.de/de/aussenpolitik/laender/tschechischerepublik-node/wirtschaft/210446> (4.4.2018)

Czechinvest (Hrsg.), Investiční pobídky, 2015, <http://www.cityinvestczech.cz/data/files/brozura-investicnich-pobidek-3297-cz.pdf> (4.4.2018)

Deloitte (Hrsg.), Taxation and Investment in [Czech Republic], 2016, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublicguide-2016.pdf> (4.4.2018)

Deutsche Auslandshandelskammern (Hrsg.), [AHK-Konjunkturumfrage] Mittelosteuropa 2015, 2015, http://tschechien.ahk.de/fileadmin/ahk_tschechien/Publikationen/AHK-Konjunkturumfrage_MOE_2015_final.pdf (4.4.2018)

Deutsche Bundesbank (Hrsg.), Bestandserhebung über [Direktinvestitionen], 2017, https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Veroeffentlichungen/Statistische_Sonderveroeffentlichungen/Statso_10/2017_bestandserhebung_direktinvestitionen.pdf?__blob=publicationFile (19.2.2018)

Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (Hrsg.), Motive, Strukturen und Auswirkungen deutscher [Direktinvestitionen] in Tschechien,

2013, <http://doku.iab.de/forschungsbericht/2013/fb0113.pdf>
(4.4.2018)

Koordinationsausschuss der tschechischen Finanzverwaltung und Steuerberaterkammer v. 26.2.2014, abrufbar unter:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/Zapis_KV_KDP_2014-02-26.pdf (20.2.2018)

Machala, Otakar/Hanák, Jiří/Tepperova, Jana, Zápis z [jednání] Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 12. 3. 2008, abrufbar unter:
<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV1232008.pdf> (29.1.2018)

OECD (Hrsg.), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, [Aktionspunkt 5] – Abschlussbericht 2015,
<http://www.oecd.org/publications/wirksamere-bekampfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-berucksichtigung-von-transparenz-und-substanz-aktionspunkt-5-abschlussbericht-9789264258037-de.htm> (15.1.2018)

OECD (Hrsg.), Countering [Harmful Tax Practices] More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance - Action 5, 2015,
<http://www.oecd.org/ctp/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> (4.4.2018)

o.V., Mehrseitiges [Übereinkommen] zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2017, online abrufbar unter:
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-Mehrseitiges-Uebereinkommen-z-Umsetzung-steuerabkommensbezogener-Massnahmen-z-Verhinderung-d-Gewinnverkuerzung-u-Gewinnverlagerung.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (18.1.2018)

o.V., [Positionspapier der Bundesrepublik Deutschland] zum Multilateralen Abkommen, 2017, online abrufbar unter:

[\(18.1.2018\)](http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf)

o. V., [Positionspapier der Tschechischen Republik] zum Multilateralen Abkommen, 2017, online abrufbar unter:
[\(18.1.2018\)](http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-czech-republic.pdf)

o. V., [Signatories] and Parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of 20. December 2017, 2017, online abrufbar unter [\(18.1.2018\)](http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf)

Statistisches Bundesamt, EU-Vergleich der [Arbeitskosten] 2015: Deutschland auf Rang acht, abrufbar unter:
[\(29.1.2018\)](https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressemitteilungen/2016/04/PD16_143_624.html)

Tschechisches Amt für Statistik, Produktklassifizierung, 2015, abrufbar unter: [\(16.1.2018\)](https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpatplatna-od-1-1-2015-)

Tschechisches Amt für Statistik, Klassifizierung der Baumaterialien, 2009, abrufbar unter: [\(16.1.2018\)](https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_stavebnich_del_-cz_cc-platna_od_1_10_2009)

übrige

Deutscher Bundestag, Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BT-Drs. 18/11233 v. 20.2.2017

Deutscher Bundestag, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BT-Drs. 16/6290 v. 4.9.2007

Deutscher Bundestag, Entwurf eines Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27. 3. 2007

Deutscher Bundestag, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007, BT-Drs. 16/2712 v. 25.9.2006

Europäische Kommission (Hrsg.), [Beihilfenummer SA.42328] (2015/X), 2015,

http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/259250/259250_166_4414_16_1.pdf

Europäische Kommission, Verordnung Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Amtsblatt der Europäischen Union 2014, Abl. Nr. L 187, S. 1

Europäische Kommission (Hrsg.), Practical [guide] on the applicable legislation, 2013, abrufbar unter: ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=11366&langId=de (4.4.2018)

Europäisches Parlament, Verordnung Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, Amtsblatt der Europäischen Union 2004, Abl. Nr. L 166, S. 1

Europäisches Parlament, Verordnung Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments v. 16.9.2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, Amtsblatt der Europäischen Union 2009, ABI. Nr. L 284, S. 1

Europäischer Rat, Richtlinie Nr. 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Amtsblatt der Europäischen Union 2011, Abl. L 345/8

Tschechische Abgeordnetenkammer, Gesetzesbegründung zur Einführung der Pauschalabzüge, Drucksache 252/0 Teil 1/6 der tschechischen Abgeordnetenkammer, S. 156, abrufbar unter: http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=252&CT1=0 (17.1.2018)

Verwaltungsanweisungen

BMF, Schreiben v. 30.3.2016, BStBl. I 2016, S. 455

BMF-Schreiben v. 12.11.2014, BStBl. I 2014, S. 1467

BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258

BMF-Schreiben v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, S. 354

BMF-Schreiben v. 22.1.2009, BStBl. I 2009, S. 355

BMF-Schreiben v. 25.1.2008, BStBl. I 2008, S. 310

BMF-Schreiben v. 8.1.2017, BStBl. I 2007, S. 99

BMF-Schreiben v. 14. 5. 2004, BStBl 2004 I, S. 3 Sondernummer

1/2004, Tz. 1.1.2.

BMF-Schreiben v. 9.1.2001, BStBl. I 2001, S. 796

BMF-Schreiben v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076

Generaldirektion für Finanzen, Schreiben v. 06.02.2015, D-22, online
abrufbar unter: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf (16.1.2018)

Generaldirektion für Finanzen, Schreiben v. 22.11.2011, D-6, online
abrufbar unter. http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf (17.1.2018)

Generaldirektion für Finanzen, Schreiben v. 10.1.1997, D-151, online
abrufbar unter: <http://www.ucetni-portal.cz/pokyn-d-151-k-zajisteni-jednotneho-postupu-pri-uplatnovani-6-odst-2-zakona-c-586-1992-sb-108-x.html> (29.1.2018)

Rechtsprechung

EuGH, Urteil v. 17.12.2015, C-388/14, Timac Agro, BStBl. II 2016, S. 362.

EuGH, Urteil v. 10.02.2000, C-202/97, DStR 2000, S. 1925

EuGH, Urteil v. 17.12.1970, C-35/70, BeckEuRS 1970, 19636

BFH, Urteil v. 11.10.2017, I R 42/15, BFH/NV 2018, S. 616.

BFH, Urteil v. 22.2.2017, I R 2/15, BStBl. II 2017, S. 709

BFH, Urteil v. 11.10.2012, I R 75/11, BStBl. II 2013, S. 1046

XXX

BFH, Beschluss v. 29.8.2012, VIII B 45/12, BStBl II 12, 839

BFH, Urteil v. 6.6.2012, I R 6,8/11, BStBl. II 2013, S. 111

BFH, Urteil v. 24.8.2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, S. 764

BFH, Urteil v. 25.5.2011, I R 95/10, BStBl. II 2014, S. 760

BFH, Urteil v. 9.6.2010, I R 100/09, BStBl. II 2010, S. 1065

BFH, Beschluss v. 19.5.2010, I B 191/09, BStBl. II 2011, S. 156

BFH, Urteil v. 22.4.2009, I R 53/07, DStR 09, 1469

BFH, Beschluss v. 20.3.2009, VIII B 170/08, BFH/NV 09, S. 1029

BFH, Urteil v. 4.4.2007, I R 110/05, BStBl. II 2007, S. 521

BFH, Urteil v. 23.2.2005, I R 46/03, BStBl. II 2005, S. 547

BFH, Urteil v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl. II 2004, S. 260

BFH, Urteil v. 15.5.2002, I R 40/01, BStBl. II 2002, S. 660

BFH, Urteil v. 19.12.2001, I R 63/00, BStBl. II 2003, S. 302

BFH, Urteil v. 5.10.1994, I R 67/93, BStBl. II 1995, S. 95

BFH, Urteil v. 22.5.1991, I R 32/90, BStBl. II 1992, S. 94

BFH, Urteil v. 13.9.1989, I R 17/87, BStBl. II 1990, S. 57

RFH, Urteil v. 19.12.1935, I A 246/34, RStBl. 1936, S. 58

TschOVG, Urteil v. 22.10.2015, 10 Afs 104/2014-61, abrufbar unter:
[\(4.4.2018\)](http://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2015/251/judikat-nss-10-Afs-104-2014-GNSS20153024)

TschOVG, Urteil v. 2.4.2015, 9 Afs 123/2014-44, abrufbar unter:
[\(16.1.2018\)](http://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2015/501/judikat-nss-9-Afs-123-2014-vznikla-li-danovemu-subjektu-povinnost-dodatecne-zpetne-upravit-zaklad-dane-dle-23-odst-8-zakona-GNSS20142719/)

TschOVG, Urteil v. 22.1.2015, 7 Afs 251/2014-40,
[\(16.1.2018\)](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0251_7Afs_1400040_20150223144939_prevedeno.pdf)

TschOVG, Urteil v. 13.11.2014, 7 Afs 120/2014-68,
[\(16.1.2016\)](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0120_7Afs_1400068_20141211145201_prevedeno.pdf)

TschOVG, Urteil v. 13.1.2011, 9 Afs 66/2010-189, abrufbar unter:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0066_9Afs_100_20110202092708_prevedeno.pdf (18.1.2018)

TschOVG, Urteil v. 26.9.2009, 1 Afs 49/2009-109, abrufbar unter:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0049_1Afs_0900109A_prevedeno.pdf (16.1.2018)

Stadtgericht Prag, Urteil v. 22.4.2005, 10 Ca 39/2004-97, online abrufbar unter: <http://kraken.slv.cz/MSPHAAB10Ca39/2004> (18.1.2018)