



ETC: Excellent Tax & Corporation Management

Netzwerk internationaler Steuerberater und Rechtsanwälte

Firmengründung im Ausland- Steuerliche Gestaltungen und rechtliche Grundlagen (Druckversion)

Viele Länder, allen voran Deutschland und die USA, kennen zahlreiche Gesetze und Verordnungen zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs, mithin Gesetze die darauf abzielen, dass Besteuerungsrecht im Inland zu definieren. I.d.R. ist es daher nicht

damit getan "mal eben eine Gesellschaft im Ausland zu gründen". Wesentlich ist die genaue Planung der notwendigen Voraussetzungen und Ausgestaltung.

So bestehen fundamentale Unterschiede, ob der Mandant eine Gesellschaft in einem Land ohne Doppelbesteuerungsabkommen mit seinem Sitzstaat gründet (keine Abschirmwirkung des DBAs vorhanden), in einem Land mit Doppelbesteuerungsabkommen oder in einem Land der europäischen Union (Wirkung der EU Niederlassungsfreiheit, EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, Rechtsprechung des EuGHs usw.). Die "steuerliche Bewertung" des Vorliegens einer Betriebsstätte hängt wiederum von verschiedenen Faktoren ab, z.B.:

-Ist im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert ?

-Ist im Sitzstaat eine Produktionsstätte installiert, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer? (Im DBA-Sachverhalt dann immer Betriebsstätte im Sinne, unabhängig vom Ort der geschäftlichen Oberleitung=Legaldefinition der steuerlichen Betriebsstätte in den Doppelbesteuerungsabkommen)

-Greift im DBA-Sachverhalt "Der Ort der geschäftlichen Oberleitung" als Ort der Betriebsstätte: Wird ein im Sitzstaat Ansässiger im Sinne als Geschäftsführer angestellt ODER Verlagert der Mandant -oder ein Beauftragter- seinen gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat und tritt als Geschäftsführer der Gesellschaft auf ODER weißt der Mandant nach, dass er sich im Rahmen der erforderlichen geschäftlichen Oberleitung gewöhnlich und regelmäßig im Sitzstaat der Gesellschaft aufhält um diese Leitungsaufgaben wahrzunehmen, ODER wird ein Treuhand-Direktor eingesetzt

Fragestellungen bei verbundenen Unternehmen

-Bei "verbundenen Unternehmen": Greift bei Deutschen Mandanten die Hinzurechnungsbesteuerung nach §8 AStG, bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen im Sinne und nur passive Einkünfte im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft, die Auslandsgesellschaft ist außerhalb der EU angesiedelt. Andere Länder kennen ähnliche oder analoge Gesetze.

-Bei verbundenen Unternehmen: Hat der Staat der Basisgesellschaft ein Quellenbesteuerungsrecht bei Abfluss der Dividenden oder greift die Abschirmwirkung eines DBAs bzw. der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie.

-Bei Installation einer Zwischenholding u.a.: Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie? (steuerfreie Vereinnahmung der Dividenden) oder geringe Quellensteuer bei Dividendenausschüttungen aufgrund eines vorliegenden DBAs?. Ist die möglichst steuerfreie Durchschleusung der Dividenden an den Anteilseigner gewährleistet (Holding-Staat besteuert Weiterausschüttungen nicht bzw. nicht im DBA-Sachverhalt).

Firmengründung im Ausland- Steuerliche Gestaltungen und rechtliche Grundlagen

Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen (Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung) haben eine "Abschirmwirkung" gegen eine doppelte Besteuerung im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft und "angeschlossenen" Unternehmen oder natürlichen Personen. Sie definieren mithin das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte.

Artikel XX DBA:

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) **Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst insbesondere:**

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstatt,
- f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
- g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

(3) Als Betriebsstätten gelten nicht:

- a) Einrichtungen, die **ausschließlich zur Lagerung**, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die **ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung** unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die **ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden**, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die **ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird**, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die **ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird**, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

(4) Ist eine Person - **mit Ausnahme** eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 - in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebsstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.

(5) Ein Unternehmen eines Vertragsstaates **wird nicht** schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Allein dadurch, daß eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebsstätte der anderen.

Steuerlicher Begriff der Betriebsstätte: Deutsche AO, kontra Art. 5 OECD-MA

Im Anwendungsfall des Deutschen Steuerrechts kommt es sehr darauf an, ob die steuerliche Betriebsstätte auf der Grundlage Art.5 OECD-MA (infolge den Doppelbesteuerungsabkommen= DBA) oder auf der Grundlage der Deutschen Abgabenordnung (§12 AO) definiert bzw. festgestellt wird. Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar, so definiert sich die steuerliche Betriebsstätte auf der Grundlage §12 AO.

| §12 AO | Art 5 OECD-MA (DBA) | |
|---|---|---|
| Stätte der Geschäftsleitung ist Betriebsstätte | Stätte der Geschäftsleitung ist Betriebsstätte | |
| Zweigniederlassung ist Betriebsstätte | Zweigniederlassung ist Betriebsstätte | |
| Fabrikations-oder Werkstätten sind Betriebsstätten | Fabrikations-oder Werkstätten sind Betriebsstätten | |
| Ein-und Verkaufsstellen sind Betriebsstätten | Ein-und Verkaufsstellen sind KEINE Betriebsstätten , Ladengeschäfte ist Betriebsstätte | §12 Satz 2 Nr.6 AO bejaht eine Betriebsstätte bereits auch beim Vorliegen von nur |

| | | |
|---|--|--|
| | | Einkaufsstellen, diese gelten nach Art. 5 Abs.4 lit d) OECD -MA ausdrücklich nicht als Betriebsstätten. |
| Warenlager ist Betriebsstätte | Warenlager ist KEINE Betriebsstätte | §12 AO Satz 2 Nr. 5 bejaht eine Betriebsstätte bereits beim Vorliegen eines Warenlagers, dieses gilt nach Art. 5 Abs. 4 lita) ausdrücklich nicht als Betriebsstätte |
| Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende,örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen sind Betriebsstätten | Bergwerk,Öl- oder Gasvorkommen,Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen sind Betriebsstätten | |
| Bauausführungen oder Montagen sind Betriebsstätten, wenn: -die einzelne Bauausführung oder Montage oder -eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder -mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montage, die Dauer von 6 Monaten übersteigt | Bauausführung oder Montage länger als 12 Monate ist eine Betriebsstätte | |
| Der ständige Vertreter, d.h. -Person, die nachhaltig die Geschäfte eine Unternehmens besorgt und dessen Sachanweisung unterliegt, die insbesondere: -Verträge abschliesst oder vermittelt oder Aufträge einholt, -einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt ist Betriebsstätte | Personen, mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters ,der für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, wenn sie die Vollmacht dort gewöhnlich ausübt ist Betriebsstätte | §13 AO bejaht das Vorliegen einer Betriebsstätte bereits,bei: -selbständig tätigen Personen,sofern sie nur den Sachanweisungen des Unternehmens unterliegen -Personen die Verträge nur vermitteln oder Aufträge nur einholen -Personen, die nur Warenlager unterhalten und Auslieferungen vornehmen Nach Art.5 Abs. 5 OECD _MA qualifiziert ein Vertreter im Sinne von Art 5 Abs. 6 OECD-MA, d.h. selbständig tätige Makler,Kommissionäre oder andere unabhängige Vertreter nicht als Betriebsstätte |

Dabei ist zu beachten, dass die Deutschen Doppelbesteuerungsabkommen nicht in jedem Falle den Ausführungen des Art. 5 OECD-Abkommen folgen. So definieren manche DBAs eine Bauausführung ab 9 Monate bereits als Betriebsstätte im Sinne. Im Zweifel ist das jeweilige DBA heranzuziehen.

Deutsches AStG (Außensteuergesetz) und Aktiveinkünfte

Zur Beachtung: Der EuGH hat die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im europäischen Kontext für rechtswidrig erklärt. Allerdings wird im Sitzstaat (Niedrigsteuerland mit passiven Einkünften) ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich sein, um die Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden. Der deutsche Fiskus wird eine "Ansässigkeitsbescheinigung" vom Finanzamt des Sitzstaates verlangen können.

Kontext: Werden Aktiveinkünfte im Sitzstaat der Gesellschaft realisiert, greift die Hinzurechnungsbesteuerung nach deutschem AStG nicht. Rechtsfolge: Eine deutsche natürliche oder juristische Person kann beherrschenden Einfluss haben, also mehr als 50% Anteilseigner, ohne dass eine fiktive Gewinnbesteuerung beim deutschen Anteilseigner erfolgt.

Im Kern regelt das deutsche Außensteuergesetz in §8 AStG, dass eine Besteuerung beim deutschen Anteilseigner stattfindet (mit Einkommenssteuer und keine Abgeltungssteuer, sofern natürliche Person), wenn dieser beherrschenden Einfluss auf die Auslandsgesellschaft ausübt (Mehrheits-Eigner, also über 50% Anteile), die Auslandsgesellschaft nur passive Einkünfte erwirtschaftet und die Auslandsgesellschaft in einem Niedrigsteuergebiet angesiedelt ist, also unter 25% Ertragssteuer. Diese "fiktive Ausschüttungsbesteuerung" deutet, dass auch dann beim deutschen Anteilseigner besteuert wird, wenn nicht ausgeschüttet wird.

Ist der Anteilseigner in diesem Kontext eine deutsche juristische Person, so erfolgt die fiktive Besteuerung mit Körperschaftsteuer beim Anteilseigner. Im Gegensatz: Greift die Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG nicht (Basisgesellschaft generiert aktive Einkünfte und/oder kein Niedrigsteuerland), so erfolgt die Ausschüttungsbesteuerung mit Abgeltungssteuer, sofern der Anteilseigner eine natürliche Person ist. Ist der Anteilseigner in diesem Kontext juristische Person, so erfolgt bei DBA-Sachverhalten die steuerfreie Vereinnahmung beim Anteilseigner unter Abzug der Quellensteuer im Sitzstaat der Basisgesellschaft. Ergänzend hierzu: Ist der Anteilseigner in diesem Kontext juristische Person innerhalb der EU, greift die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, mithin gänzlich steuerfreie Vereinnahmung in der deutschen Kapitalgesellschaft.

Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf deutsche Steuervorschriften, EuGH-Entscheidungen

Der deutsche Steuergesetzgeber ist teilweise noch nicht in Europa angekommen. Eine Kette jüngerer Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hat offen gelegt, dass die deutsche Rechtsordnung auch in der Steuergesetzgebung Vorschriften enthält, die mit dem europäischen Binnenmarkt und dessen Grundfreiheiten nicht vereinbar sind.

Deutschland nimmt es mit den europäischen Grundfreiheiten vor allem in seinem nationalen Steuerrecht nicht allzu genau. Dieser Befund wirkt auch auf die unternehmerische Praxis ein; bestimmte grenzüberschreitende Aktivitäten deutscher Unternehmen auf dem europaweiten Binnenmarkt, aber auch Investitionen oder sonstiges erwerbswirtschaftliches Engagement europäischer Marktbürger in Deutschland können unattraktiv sein, weil vom Europarecht nicht gedeckte steuerliche Hemmnisse ihnen entgegenstehen.

In einer jetzt erschienenen Studie des Instituts Finanzen und Steuern, Bonn (Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf deutsche Steuervorschriften, IFSt-Schrift Nr. 407) weist Prof. Dr. Laule nach, dass steuerliche Beschränkungen grenzüberschreitender Tätigkeiten mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags (EGV) nicht zu vereinbaren sind.

Beispielhaft sei auf folgendes hingewiesen:

- Seit dem Urteil des **EuGH vom 12.12.2002 "Lankhorst-Hohorst"** steht fest, dass die inländische Besteuerung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, die eine in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft von ihrer Muttergesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat der EU in Anspruch nimmt, mit der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EGV nicht vereinbar ist.

- Deutsche Unternehmen können ihren registrierten Sitz und/oder ihre Geschäftsleitung nicht in das europäische Ausland verlegen, ohne dass der Grenzübertritt die Besteuerung der sogenannten "stillen Reserven" des Betriebsvermögens bewirkt, obwohl der Abgabenlast keine entsprechenden Veräußerungserlöse gegenüberstehen. Die Sperrwirkung des deutschen Abgabensystems verletzt sowohl die Niederlassungs- als auch die Kapitalverkehrsfreiheit.

- Mit deutschen Obergesellschaften verbundene Tochterunternehmen in anderen Mitgliedstaaten der EU, die in die Wertschöpfungskette über die staatlichen Grenzen hinaus ihren Beitrag leisten, bewertet das Außensteuergesetz in vielen Fällen pauschal als missbräuchlich, auch wenn es sich um Erwerbstätigkeiten im Schutz der Grundfreiheiten des EGV handelt.

- Geschäftsbeziehungen deutscher Unternehmen zu Tochtergesellschaften im europäischen Ausland prüft die deutsche Finanzverwaltung sehr kritisch daraufhin, ob sie einem sogenannten Drittvergleich standhalten. Dasselbe gilt für Geschäftsbeziehungen deutscher Tochtergesellschaften gegenüber ihren ausländischen Muttergesellschaften. Werden die Verrechnungspreise zulasten des deutschen Unternehmens korrigiert, so erhöht sich die Steuerlast wegen des Auslandsbezuges, was mit den Grundsätzen des freien europäischen Marktes nicht zu vereinbaren ist. Die in Deutschland ansässigen Gesellschaften müssen darüber hinaus wegen des Auslandsbezuges umfangreiche Dokumentationen anfertigen, was die Grundfreiheiten des EGV ebenfalls beeinträchtigt.

- Deutschland beruft sich auf Rechtfertigungsgründe für Eingriffe in die Grundfreiheiten; allerdings folgt der EuGH einer solchen Einlassung nur in wenigen Ausnahmefällen. Die fehlende Steuerharmonisierung, eine möglicherweise fehlende Gegenseitigkeit der internationalen Steuerbeziehungen unter EG-Mitgliedstaaten, den Schutz des nationalen Steueraufkommens (Verteidigung des Haushalts) sowie die Sorge einer Steuerumgehung oder Steuerflucht rechtfertigen derartige Eingriffe nach Ansicht des EuGH nicht.

Es ist das besondere Verdienst des EuGH in Luxemburg, Beschränkungen der Grundfreiheiten konsequent entgegenzutreten und damit wesentlich zu einer Harmonisierung des europäischen Steuerrechts beizutragen. Seit seinem Urteil zu den direkten Steuern im Jahre 1986 (Rechtssache *avoir fiscal*) hat der EuGH verlässliche Koordinaten für das nationale Steuerrecht gesetzt. Dies ermöglicht belastbare Prognosen über die Vereinbarkeit einzelner Normen mit dem europäischen Recht.

Dem EGV liegt das Konzept eines Binnenmarktes mit ungehinderten Leistungs- und Kapitalströmen zugrunde, was nationale Grenzziehungen grundsätzlich nicht mehr erlaubt. Ausnahmen sind lediglich zur Abwehr eines konkreten Missbrauchs der Grundfreiheiten anzuerkennen. Es ist nur eine Frage der Zeit, bis deutsche Steuergerichte dem EuGH weitere Vorschriften des Steuerrechts zur Entscheidung vorlegen werden. Von besonderer Bedeutung wird die Beurteilung der steuerlichen Wegzugsbeschränkungen sein. Sollte der EuGH erwartungsgemäß bestätigen, dass diese Regelungen gegen Europarecht verstoßen, werden zahlreiche deutsche Unternehmen ihr Niederlassungsrecht in anderen europäischen Staaten in Anspruch nehmen, um strukturellen Nachteilen des deutschen Rechtssystems zu entgehen, z.B. den deutschen Mitbestimmungsregelungen oder überzogenen bürokratischen Vorschriften im Arbeits- oder Umweltrecht.

Die Grundfreiheiten wirken nicht nur innerhalb der Europäischen Union. Auch Drittstaaten können sich auf das europäische Recht berufen, wenn völkerrechtliche Verträge die gegenseitige Diskriminierung verbieten. Einem in den USA ansässigen Unternehmen hat der Bundesfinanzhof diese Rechtslage bereits zuerkannt. Es ist damit zu rechnen, dass sich auch in Drittstaaten ansässige Unternehmen in Zukunft vermehrt auf die europäischen Grundfreiheiten berufen.

ETC: Excellent Tax&Corporation Management

Deutschsprachige Mandanten: Tel: 040/822186-470, Fax: 040/822186-450 - E-Mail: info@etc-lowtax.net -Neuer Wall 50- 20354 Hamburg /Germany

Copyright-Hinweis:

ETC: Excellent Tax&Corporation Management, mithin/und/oder ergänzend ETC Ltd genannt: **Alle Rechte vorbehalten. Kein Copyright.** Die Zusammenstellung dieses Exposé war mit viel Aufwand verbunden. Alle Informationen dienen der persönlichen Information unserer Mandanten. Die in diesem Exposé und auf den Internetseiten der ETC Ltd veröffentlichten Texte, **sind urheberrechtlich geschützt.** Für Fehler im Text wird keine Haftung übernommen. Nachdruck oder Vervielfältigung der Texte/teilweise Texte dieses Exposé und die

Weitergabe der multimedialen Dateien im Internet ist nur mit Genehmigung des Urhebers gestattet. Jegliche/r Weitertrieb/Weitergabe ist ausdrücklich verboten und kann zivil- und/oder strafrechtliche Folgen haben. Wurden Informationen/Textpassagen im Exposé aus anderen Quellen bezogen, ist dieses ausdrücklich angezeigt.