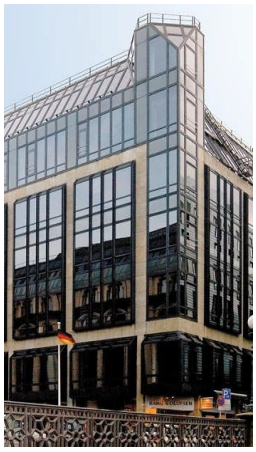
ETC: Excellent Tax&Corporation Management

Network of international attorneys and tax counsel



Internationale Steuerplanung für juristische und natürliche Personen

Tax planning via a network of international tax advisers and attorneys

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

Headoffice London:

Phone Number: **+44(0)207 872 5429 -**Fax Number: **+44(0)207 872 5611**

1 Northumberland Avenue- Trafalgar Square- London WC2N 5BW, UK

Inhalt

Firmengründungen im Ausland: Es kommt auf die richtige Gestaltung an 6

Rechtsgrundlagen des Internationalen Steuerrechts am Beispiel Deutschland 7

Kurzübersicht Rangliste Steueroasen 8

Reale Steuerlast- Effektivsteuerbelastung 9

Vorteile der Gesellschaftsgründung in der EU, durch EU-Ansässige 10

Übersicht „Steuern in der EU" 13

Übersicht: Nicht-EU, aber Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu den wichtigsten Industriestaaten, auch mit Deutschland 13

Übersicht: I.d.R. Nicht-DBA-Sachverhalt, Nullsteueroasen 14

Deutsches Steuerrecht: Verlagerung von Einkünften und Vermögen in Niedrigsteuerländer 15

Deutsche Steuerpolitik der letzten Jahre verschärft die Lage vieler mittelständischer Unternehmen 18

Mandanten aus anderen Ländern 18

Wichtige Begriffe aus der Internationalen Steuerlehre 20

Steuerlicher Begriff der Betriebsstätte: Deutsche AO, kontra Art. 5 OECD-MA (bei Anwendung des deutschen Steuerrechts*) 25

Grundlagen des Internationalen Steuerrechts: Problem der Quellenbesteuerung 27

Internationale Steuergestaltung für Mandanten aus der Schweiz 29

Internationale Steuergestaltung für Mandanten aus Österreich 33

Ranglisten der Steueroasen 38

1. EU-Gesellschaften 38

2. Steuergestaltung mit Holding 42

Standortwahl 43

Societas Europaea - Europa AG 44

3. Nicht-EU, aber DBA-Sachverhalte mit Deutschland 46

4. Firmengründung in Steueroasenländern: Gründung von Gesellschaften in Nullsteueroasen/ Nicht- DBA-Sachverhalt 48

Steueroasen-Gesellschaften und Kapitalgesellschaftsstruktur mit Deutschland 51

Welcher Offshore-Staat ist der Richtige? 51

Deutsches Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHintBekG) - Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) 54

Anwendungsbereich: Auslandssachverhalte mit sogenannten nicht kooperativen Staaten. Dieses sind insbesondere Staaten, die mit Deutschland kein DBA unterhalten, mithin kein Informationsaustausch analog Artikel 26 OECD-MA: 54

Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) 55

Eingangsformel 55

Abschnitt 1 Vorschriften zu § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f des Einkommensteuergesetzes 55

§ 1 Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten 55

§ 2 Versagung der Entlastung vom Steuerabzug 57

§ 3 Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen und Versagung des Teileinkünfteverfahrens 57
Abschnitt 2 Vorschriften zu § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e des Körperschaftsteuergesetzes 57
§ 4 Versagung der Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes 57
Abschnitt 3 Vorschriften zu Artikel 97 § 22 Absatz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung 58
§ 5 Erstmalige Anwendung des § 90 Absatz 2 Satz 3, des § 147a, des § 162 Absatz 2 Satz 3 und des § 193 Absatz 1 und 2 Nummer 3 der Abgabenordnung 58
Abschnitt 4 Schlussvorschriften 58
§ 6 Anwendungsvorschrift 58
§ 7 Inkrafttreten 58
Schlussformel 58
Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Drittstaaten (teilweise EWR) über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten 59
G20 Abkommen 60
Unterschiede zwischen EU-Gesellschaften, DBA-Sachverhalt und Nicht-DBA-Sachverhalt: Grafische Übersicht 61
Prüfungsverfahren Deutscher Finanzämter zur Anerkenntnis der Auslandsgesellschaft 62
Funktionsverlagerung im Sinne des Deutschen AStG 64
§ 1 AStG: Berichtigung von Einkünften 64
Legal Tax Constellation 67
§ 23 UmwStG Einbringung in der Europäischen Union 72
Umwandlungsgesetz: Einführung und Grundlagen der grenzüberschreitenden Verschmelzung 73
Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft, §§ 11-13 UmwStG 76
Ausflaggen der natürlichen Person: Grundsätzliche Überlegungen 78
Der Wohnsitzbegriff im deutschen Steuerrecht 79
Gewöhnlicher Aufenthalt 79
Wohnsitzbegriff in den DBA 79
Festlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen 80
Checkliste: Wohnsitzverlagerung bei der Vermögens- und Nachfolgeplanung 81
Nie wieder Steuern zahlen: Strategien zur Senkung der Einkommenssteuer durch Non-Domiciled-Status in England 84
How ‘residence’ and ‘domicile’ affect your tax 85
Understanding ‘residence’ and ‘domicile’ 85
How you pay tax 85
Your tax if you choose the remittance basis 85
Tax allowances if you choose the remittance basis 86
Tax charges if you choose the remittance basis 86
How to pay tax on the remittance basis 86
If your foreign income and gains that you leave offshore are under £2,000 86

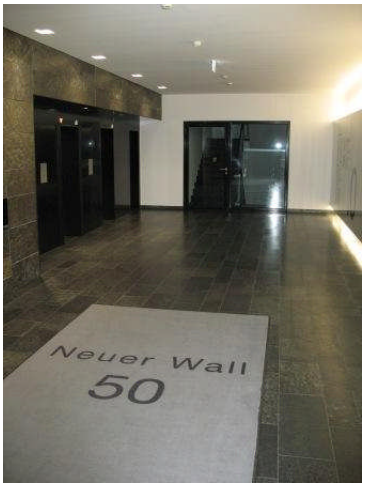
Trust- Gründung im englischsprachigen Raum (angloamerikanisches Recht) 88
Der Trust: Grundlagen zum Thema Trust im Ausland (Offshore Trust) 88
Trustgründung für Deutsche oder Personen/Unternehmen aus dem nicht englischsprachigen Rechtsraum 89
Beispiel der Planungsschritte bei der Errichtung eines Trust für Mandanten aus dem Nicht-englischsprachigen Rechtsraum (vereinfachte Darstellung) 89
Typischer Inhalt einer Vereinbarung über die Errichtung eines Ermessenstrusts zu Lebzeiten 90
Übertragung von Vermögenswerten aus dem Nicht-englischsprachigen Raum 92
Prinzip des Trusts mit Schutzherr 92
Trustgründung: Der Unternehmenstrust 93
Der Einsatz eines Trust in der Unternehmensnachfolge (grafische Übersicht) 93
Trust-Gründung zur Verhinderung der EU Zinsbesteuerung 94
Stiftungen und Trusts einsetzen 94
Standortanalyse Unternehmensverlagerung: Arbeitskosten 96
Die Topstandorte für Dienstleister (Quelle: Manager Magazin, kleine Auswahl) 96
Wo sich das Investment lohnt 98
Anhang: AStG (Deutsches Außensteuergesetz) und Aktiveinkünfte 100
Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf deutsche Steuervorschriften, neuste EuGH-Entscheidungen 110
Die Entscheidung des EuGH 116
Folgen des Urteils 117
Sachverhalt und Streitgegenstand 117
Die Entscheidung des EuGH 117
Auswirkungen des Urteils 118
Finnland 118
Deutschland 118
Gerritse-Entscheidung 118
Sachverhalt und Streitgegenstand 118
Entscheidung des EuGH 119
Besteuerung der Bruttoeinkünfte unvereinbar mit dem EG-Vertrag 119
Steuerabzug in Höhe von 25% bedingt zulässig 119
Eurowings-Entscheidung 119
Sachverhalt und Streitgegenstand 119
Die Entscheidung des EuGH 120
Folgen des Urteils 120
Sachverhalt und Streitgegenstand 120
Die Entscheidung des EuGH 121
Auswirkungen des Urteils 121

Copyright-Hinweis:

ETC: Excellent Tax&Corporation Management, nachfolgend mithin/und/oder ergänzend ETC Ltd genannt: **Alle Rechte vorbehalten. Kein Copyright.**

Die Zusammenstellung dieses Exposés war mit viel Aufwand verbunden. Alle Informationen dienen der persönlichen Information unserer Mandanten. Die in diesem Exposee 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 Exposés und die Weitergabe der multimedialen Dateien im Internet ist nur mit Genehmigung des Urhebers gestattet. Jegliche/r Weitervertrieb/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.



Kanzleiräume ETC Germany, Neuer Wall 50

Firmengründungen im Ausland: Es kommt auf die richtige Gestaltung an

Bei der Gründung einer Auslandsgesellschaft/Internationale Steuergestaltung ist es von entscheidender Bedeutung, dass der Mandant von versierten Spezialisten (Steuerberater für internationales Steuerrecht) beraten wird. Allerdings handelt es sich bei ca. 98% der Anbieter im Internet um reine Gründungsagenturen, die keine Steuerberater für internationales Steuerrecht sind und/oder die unzureichende Kenntnisse im Kontext der internationalen Steuerlehre besitzen.

Dabei kann eine Firmengründung im Ausland schnell zur Falle werden, wenn die heimischen Steuergesetze, internationales Steuerrecht und/oder innerstaatliches Recht im Land der Firmengründung nicht beachtet wird, z.B.:

- Innerstaatliche Regelungen zur **Verhinderung des Gestaltungsmissbrauch**
- Recht der Doppelbesteuerungsabkommen**, DBA-Missbrauchsklauseln** (Aktivitätsvorbehalte, Subject-to-tax-Klauseln, Remittance-base-Klauseln, Anti-treaty-shopping-Klauseln usw.)
- Bei Anwendung des deutschen Steuerrechts: **Hinzurechnungsbesteuerung nach §8 AStG, allgemein §§ 7-14 AStG** (Deutsches Außensteuerrecht), **Funktionsverlagerung nach §1 AStG, Deutsche Abgabenordnung** (AO), zentral §§ 12/13 AO (Betriebsstättendefinition im Nicht-DBA-Fall) und §42 AO (Gestaltungsmissbrauch), **Außensteuerreform- und Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz.** Andere Länder kennen z.T. ähnliche oder analoge Gesetze/Regelungen.
- Bei Anwendung der EU-Rechtsprechung z.B.: **Urteile des EuGHs,EU-Mutter-Tochter-Richtlinie,EU-Niederlassungsfreiheit,EU-Fusionsrichtlinie.**
- Bei Anwendung des Schweizer Steuerrechts: Umfangreiche **DBA-Missbrauchsklauseln**, Regelungen der 35%tigen Quellensteuer bei Dividendenausschüttungen im Nicht-DBA-Sachverhalt, **Aufhebung der Quellensteuern auf Zahlungen von Dividenden**, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und der Schweiz
- Bei Anwendung des österreichischen Steuerrechts u.a.: Ebenfalls umfangreiche **DBA-Missbrauchsklauseln, Beweislastumkehr** bei Nicht-DBA-Sachverhalten, **§ 29 BAO Betriebsstättenbegriff**

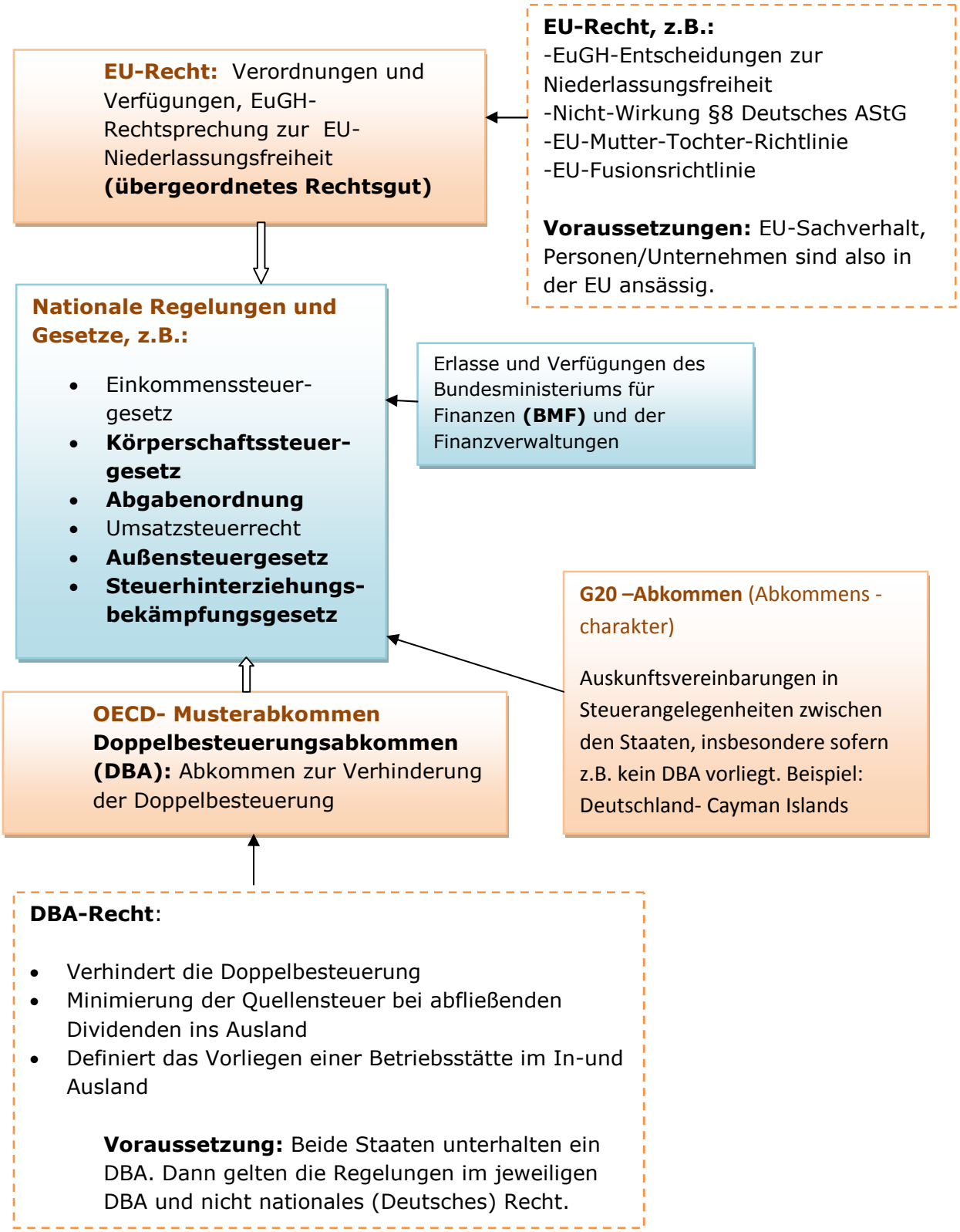
Im LowTax-Network kann sich der Mandant sicher sein, dass es sich bei den Beratern stets um Steuerberater für internationales Steuerecht (oder vergleichbare Qualifikationen) handelt und das in den Gründungsländern ausschließlich Steuerberater oder Rechtsanwälte die entsprechende Firmengründung realisieren. Dabei arbeiten die "Beratungs-Kanzleien" und die Gründungs-Kanzleien Hand in Hand zusammen, um für den Mandanten das optimale Ergebnis zu erzielen.

Eine rechtssichere Gestaltung ist nicht zum Nulltarif zu haben

Natürlich wissen wir, dass viele "Gründungsagenturen" Auslandsgestaltungen für weniger Geld anbieten. Das ist aber auch keine Kunst. Zentrale Fragestellung ist vielmehr, ob solche Gestaltungen einer Nachprüfung standhalten oder schnell zur "Steuerfalle" werden. Dabei **ist die fundierte Beratung im Vorfeld einer Gestaltung** elementar und ebenfalls **nicht zum Nulltarif zu haben**. Es versteht sich- hoffentlich- von selbst, dass die ETC für fundierte Beratungen entsprechendes Honorar verlangt. Dabei sind die Beratungshonorare der ETC im Verhältnis zu großen internationalen Steuerberatungsgesellschaften (z.B. KPMG) sehr moderat.

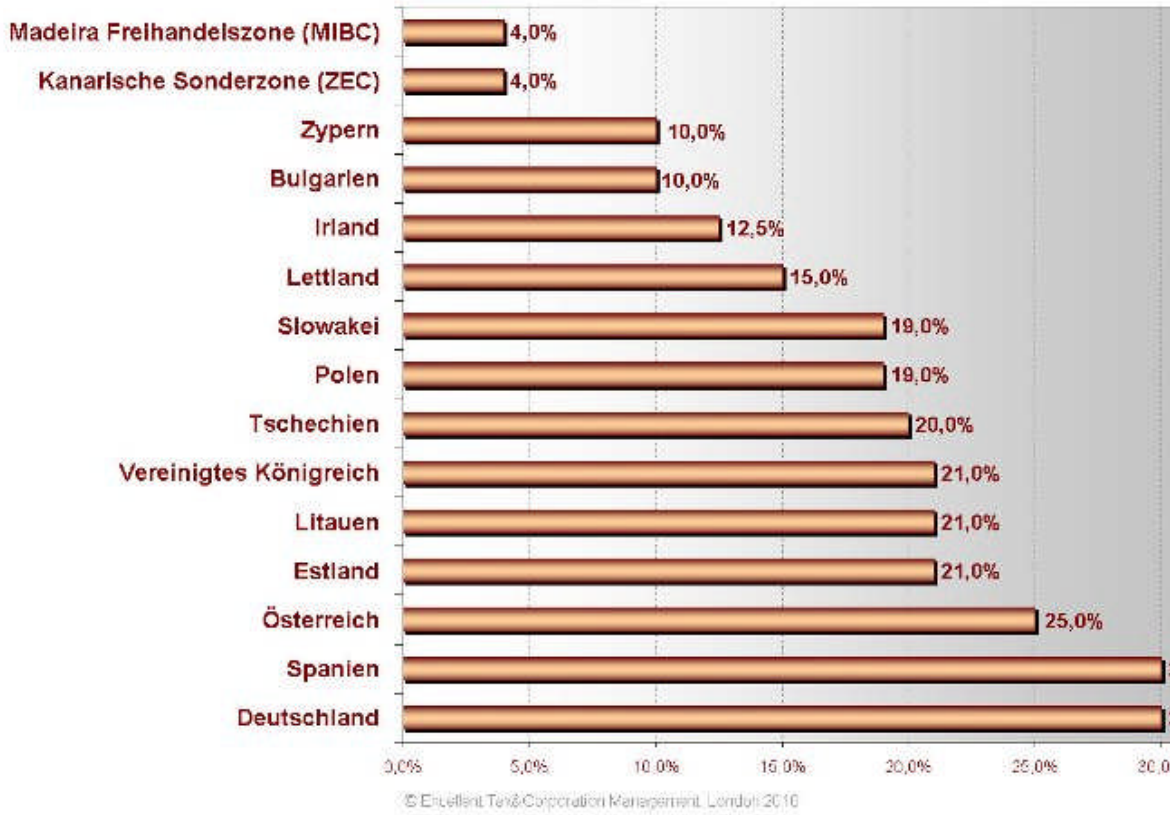
Rechtsgrundlagen des Internationalen Steuerrechts am Beispiel Deutschland

Für Mandanten aus anderen EU-Staaten, also z.B. Österreich: Bis auf die Nationalen Regelungen/Gesetze entsprechend parallel anwendbar.



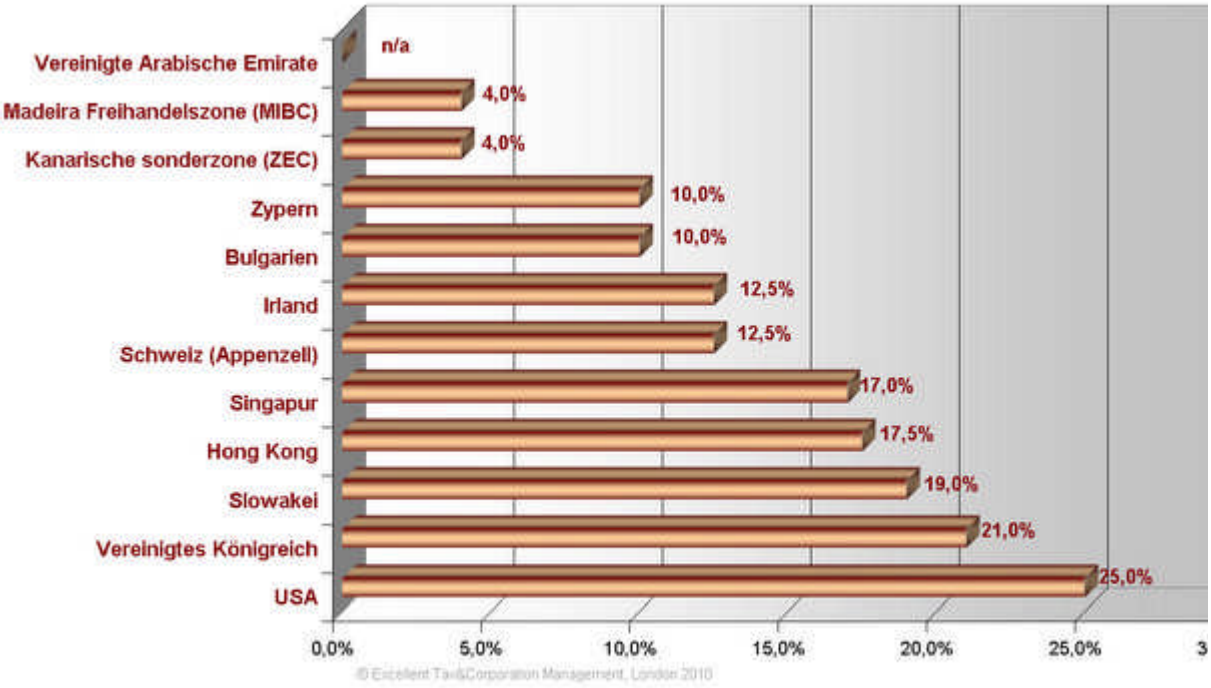
Kurzübersicht Rangliste Steueroasen

Übersicht: Unternehmenssteuern wichtiger EU-Standorte



-Madeira, Kanarische Sonderzone (ZEC): Es sind Auflagen zu erfüllen,entweder die Schaffung von Arbeitsplätzen oder Investitionen**.-Kanarische Sonderzone:** Gehört nicht zum umsatzsteuerlichen Gemeinschaftsgebiet**.- England:** 21% Steuern im Mittelstandssatz bis 300.000 ePfund Ertrag, dannach progr. steigend bis 30%**.-Deutschland:** Gesamtsteuerbelastung aus Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer.- **Spanien:** for small businesses: 25% for profits up to € 120,202.41, any portion of profit exceeding latter amount will be taxed at 30%;-for mutual insurance companies, social welfare organisations, mutual guarantee schemes, credit cooperatives and non-profit-making organisations: 25%; -for cooperatives: 20% for the results of their cooperative activities; -for foundations and public associations with special tax arrangements under Law No 49/2002: 10%; -for undertakings for collective investment in securities: 1%.

Übersicht: Unternehmenssteuern wichtiger Standorte

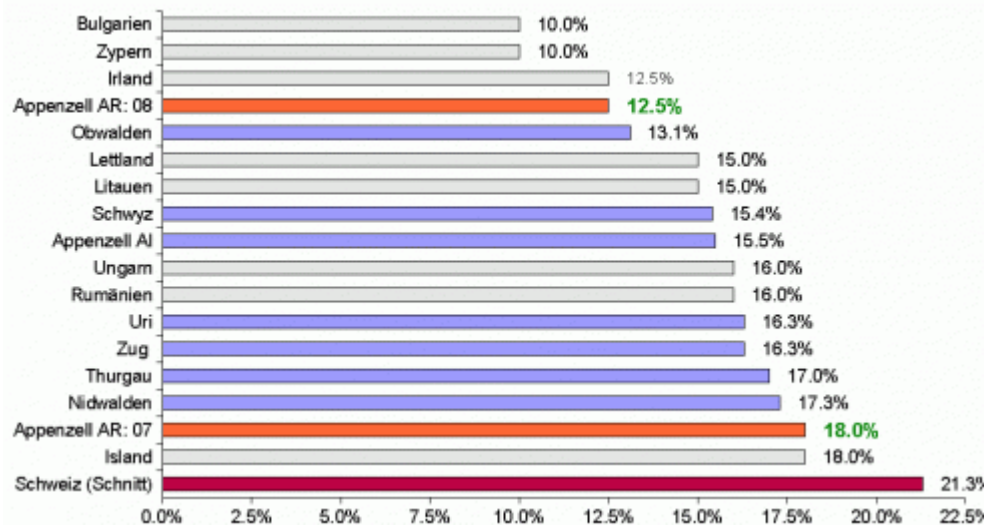


-VAE: keine Steuern,außer für Ölgesellschaften, petrochemische Betriebe und Banken. **-Schweiz:** Nach Kanton, Durchschnittssteuersatz 21%.-**Singapur**> First $100,000: Keine Steuern, $100,001 to $300,000: 8,5% Steuern, Thereafter a Flat Rate of 17%.-**Hong Kong**: 0- 17,5%. Exempt. Companies bleiben gänzlich steuerfrei. Ebenso steuerfrei bleiben ausländische Einkünfte**.-USA:** Nach Bundesstaat. Die Bundes-Körperschaftssteuer (Federal Corporate Income Tax) beträgt 15% bei Nettogewinnen bis zu $50.000. Die Steuer steigt dann progressiv an bis zum Höchstsatz von 35%.

Reale Steuerlast- Effektivsteuerbelastung

Die reinen Steuersätze tätigen in vielen Fällen keine hinreichende Aussage über die reale Steuerbelastung eines Unternehmens an einem bestimmten Standort. Dieses trifft insbesondere dann zu, wenn betriebliche Aufwendungen nur eingeschränkt abzugsfähig sind. Ein Negativbeispiel ist Deutschland nach der sogenannten Unternehmenssteuerreform (vgl. Kapital Deutsche Unternehmenssteuerreform). Denn der steuerbare Gewinn ergibt sich vereinfacht dargestellt *aus Umsatz minus absetzbaren Aufwand.* Sind in einem Land vergleichbar wenige Aufwendungen abzugsfähig, ergibt sich allein aus dieser Tatsache eine höhere Steuerbelastung, selbst bei gleichem Steuersatz in unterschiedlichen Ländern. Vergleicht man z.B. die Steuersätze Deutschland und Österreich mit den Steuersätzen von Zypern und Bulgarien, ergeben sich rein rechnerisch für Zypern und Bulgarien Steuervorteile in Höhe 20%Punkte (Deutschland) oder 15%Prozentpunkte (Österreich). Vergleicht man allerdings die Effektivsteuerbelastung sind die Unterschiede wesentlich höher, da insbesondere Zypern, aber auch Bulgarien, großzügige Regelungen zur Absetzbarkeit von Betriebskosten kennen.
Daneben/ergänzend sind Faktoren wie Abschreibungsmöglichkeiten,Aufwendungen für Fremdfinanzierungen,Besteuerung der Dividendenausschüttungen,Belastungen der natürlichen Personen (Einkommensteuer,Soli in Deutschland) usw.. zu beachten.

Rangliste Unternehmensstandorte EU-Raum - aus steuerlicher Sicht- Direktvergleich Kantone Schweiz (ohne EU Sonderzonen Kanaren und Madeira mit 0-5% Ertragssteuer)



Vorteile der Gesellschaftsgründung in der EU, durch EU-Ansässige

1. Betriebsstätten-Begriff, Gestaltungsmissbrauch

Es greift als übergeordnetes Rechtsgut die EU-Niederlassungsfreiheit und/oder Urteile des EuGHs zur Niederlassungsfreiheit. Beim Vorliegen einer ordnungsgemäßen Gründung einer Gesellschaft nach dem Recht des Sitzstaates **liegt keine Scheinfirma vor**, egal welchen Unternehmensgegenstand die Gesellschaft hat und egal, ob sie diesen (gesetzlich zulässigen oder gesetzlich nicht zulässigen) Unternehmensgegenstand auch tatsächlich ausübt. **In jedem Falle findet eine pauschale Nichtanerkennung nicht statt**. Entsprechend wird das Vorliegen einer Scheingesellschaft von der Rechtsprechung des BFH daher nur in Ausnahmefällen angenommen (Prof. Dr. Thomas Reith, Internationales Steuerrecht,Verlag Vahlen, Seite 71; BFH Urteil vom 23.06.1992,BStBl 1992 II S. 972).

Die EU-Niederlassungsfreiheit **erlaubt sogar die gezielte Ausnutzung des Steuergefälles durch Gründung von EU-Auslandsgesellschaften** (EuGH-Entscheidung Cadburry Schweppes), erforderlich ist nur Minimalsubstanz im Sinne von mehr als einem bloßen Briefkasten.

Dazu im Gegensatz:

„Nur-DBA-Sachverhalt" (Doppelbesteuerungsabkommen),nicht EU: I.d.R. ist davon auszugehen, dass ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft erforderlich ist, um die Annahme des Gestaltungsmissbrauchs (=Zwischengesellschaft, die einzig dem Zweck dient, dass inländische Besteuerungsrecht rechtswidrig zu umgehen) zu verhindern.

„Nicht-DBA-Sachverhalt“: In kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sitzstaat erforderlich, wirtschaftlicher Grund muss vorliegen, „Umkehr der Beweislast“, erhöhte Mitwirkungspflichten wenn kein G20 Abkommen.

2. Nicht-Wirkung der Deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG) bzw. nationaler Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung in anderen Ländern

Das Deutsche Außensteuergesetz beschreibt in §8 AStG: Hat ein Deutscher (natürliche oder juristische Person) beherrschenden Einfluss (mehr als 50%) auf eine Auslandsgesellschaft in einem Niedrigsteuerland (unter 25% Ertragssteuer) und realisiert diese Auslandsgesellschaft nur passive Einkünfte nach Aktivkatalog §8 AStG, so werden die Dividenden der Auslandsgesellschaft der Deutschen Besteuerung unterzogen und zwar mit Einkommensteuer (nicht Abgeltungssteuer oder Teileinkünfteverfahren), bei juristischer Person mit Deutscher Körperschaftssteuer. Ausserdem **„fiktive Ausschüttungsbesteuerung“**, also Besteuerung auch dann, wenn nicht ausgeschüttet wird. **Im europäischen Kontext ist diese Hinzurechnungsbesteuerung allerdings rechtwidrig**, entsprechend wurde das Deutsche AStG ergänzend.

Analog in anderen Ländern, die ebenfalls eine Hinzurechnungsbesteuerung kennen.

3. Nicht –Wirkung Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung, erweiterte Mitwirkungspflicht des mutmaßlich Steuerpflichtigen

Sobald der am Auslandssachverhalt beteiligte Staat mit Deutschland ein entsprechendes Abkommen abgeschlossen hat (analog Artikel 26 des OECD-Musterabkommens von 2005), tatsächlich in einem vergleichbaren Umfang Auskünfte erteilt oder hierzu zumindest Bereitschaft gezeigt hat, **kommen die besonderen Mitwirkungspflichten nicht zur Anwendung.** Die unkooperativen Staaten werden in der Grauen Liste der G20 List" aufgeführt. Bei Nicht-Beachtung der besonderen Mitwirkungspflichten drohen u.a. folgende Sanktionen:

-Versagung der Entlastung von der Deutschen Quellensteuer auf Kapitalerträge nach §50 Ab.1 und 2 oder §§44a Abs. 9 EStG

-Nichtanwendung der Abgeltungssteuer und des Teileinkünfteverfahrens

-Versagung der Steuerfreiheit für Dividenden und andere Einkünfte nach §8 Abs.1 und Abs.2 KStG und vergleichbarer Vorschriften im DBA

4. Steueroasen in der EU

Die geringsten Steuern „ohne Auflagen“ haben **Zypern und Bulgarien** mit nur 10% Ertragssteuern. Die **EU Sonderzonen Madeira und ZEC** (kanarische Sonderzone) Null bis 5% mit Auflagen (Schaffung von Arbeitsplätzen und/oder Investitionen). Im Kontext einer Firmengründung auf Madeira kann unsere Partnerkanzlei auf Madeira die erforderlichen drei Arbeitsplätze stellen (3x 400 Euro-Job).

Malta: Keine Besteuerung **für Lizenzeinnahmen und Patente**. Außerdem Investitionsförderungen bei Ansiedlung und Schaffung von Arbeitsplätzen.

England: 21% im Mittelstandssatz bis 300.000 ePfund Ertrag, dann progressiv steigend bis 30%.

5. Holdingstandorte in der EU

Als Holdingstandorte eignen sich insbesondere Zypern und die Niederlande. Beide Länder kennen das Holdingprivileg, mithin werden reine Beteiligungserlöse nicht besteuert. Zypern bietet außerdem folgende Vorteile: So gut wie keine CFC-Regelungen,nicht-Holding-Aktivitäten infizieren nicht das Holdingprivileg und werden mit nur 10% besteuert, Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten unterliegen grundsätzlich keiner Quellensteuer auf Zypern, unabhängig davon ob DBA-Sachverhalt oder nicht.

6. Wirkung EU-Fusionsrichtlinie und/oder §§21/23 Umwandlungssteuergesetz und vergleichbarer Regelungen in der EU

§23 UmwStG ist die Folge der EU-Fusionsrichtlinie. Deren Grundidee ist: Unternehmen sollen sich im EU Binnenmarkt ohne nationale Steuerhürden zusammenschließen können. Wichtig ist, dass die ausländische Gesellschaft die Mehrheit der Stimmanteile am deutschen Unternehmen hält. Was bei internationalen Konzernen seit langen Jahren gängige Praxis ist, ist nun auch für mittelständische Unternehmen möglich:

- Gewinne im Ausland dort anfallen zu lassen, wo diese aufgrund geltender DBA niedrig- oder gar nicht- besteuert werden.
- in den betreffenden Ländern mögliche staatliche Subventionen für Investoren mitzunehmen
- Kosten in dem Land anfallen zu lassen, in dem die Steuerlastungen am höchsten ist

Ergänzend besteht über §21 UmWStG die Möglichkeit, steuerneutrale Anteilsübertragungen zu realisieren. Somit müssen Anteile nicht zwingend bewertet und erworben werden.

7. EU Mutter-Tochter-Richtlinie

Im Kontext der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie gilt, dass:

-Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten **von der Quellensteuer befreit sind** und dass

-**Eine Doppelbesteuerung von Gewinnen**, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft auszahlt, **vermieden wird**.

Dazu im Gegensatz:

Nur-DBA-Sachverhalt: Quellensteuer gemäss Doppelbesteuerungsabkommen bei abfliessenden Dividenden im Sitzstaat (i.d.R. 5%-10% bei jur. Personen, 15% bei natürlichen Personen als Anteilseigner).

Nicht-DBA-Sachverhalt: Volle Quellensteuer gemäss innerstaatlichem Recht.

8. EU Zollgebiet

Innerhalb der Europäischen Union ist der Export von Waren grundsätzlich frei. Es darf kein Einfuhrzoll oder eine vergleichbare Behinderung des Imports verhängt werden. Es darf grundsätzlich auch kein Verbot oder eine Behinderung bei der Einfuhr bestimmter Waren geben. Verboten sind

- zwischen den Mitgliedstaaten Ein- und Ausfuhrzölle und Abgabe gleicher Wirkung zu erheben und
- mengenmäßige Beschränkung oder Maßnahme gleicher Wirkung bei der Ein- und der Ausfuhr.

Als zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörend gilt das Gebiet des Fürstentums Monaco. Das Fürstentum Andorra, die Republik San Marino und die Türkei sind weder Mitgliedsstaaten der EG noch gehören sie zum Zollgebiet der Gemeinschaft. Allerdings besteht zwischen der EG und jedem dieser Länder eine Zollunion (damit gelten diese Gebiete faktisch als zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörend).

Übersicht „Steuern in der EU"

EU Sonderzonen Madeira und Kanaren: 0-5% Ertragssteuern. Es bestehen Auflagen hinsichtlich eines qualifizierten Geschäftsbetriebes, Einstellung von Mitarbeitern und/oder Investitionen beim Typ II. Bei Typ I: Steuerfreiheit ohne Auflagen. Auf Wunsch kann unsere Kanzlei auf Madeira ist entsprechenden Auflagen für den Mandanten erfüllen.

Kanarische Sonderzone (ZEC): 4% Körperschaftssteuer. Es bestehen Auflagen hinsichtlich der Schaffung von Arbeitsplätzen und Investitionen.

Zypern: 10% Ertragssteuern, unabhängig von der Höhe des Ertrages. Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten unterliegen keiner Quellensteuer. Holdinggesellschaften werden nicht besteuert.

Bulgarien: 10% Ertragssteuern, unabhängig von der Höhe des Ertrages

England: 21% Ertragssteuer im Mittelstandssatz bis 300.000 ePfund Ertrag, danach progressiv steigend bis 30%. Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Engländer unterliegen keiner Quellensteuer

Andere EU Länder hier im Exposee.

Übersicht: Nicht-EU, aber Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu den wichtigsten Industriestaaten, auch mit Deutschland

-Schweiz: 15,5% Ertragssteuern in Zug. Abhängig von Kanton und Rechtsform.

-VAE/Dubai: keine Steuern.

-USA: Nach Bundesstaat. Gesamtsteuerlast i.d.R. höher als 25%.

-Singapur: Der Spitzensteuersatz liegt bei 17% Ertragssteuern, wobei der Höchststeuersatz erst bei einem Ertrag von 320.000,00 USD erreicht wird. Neugründungen Singapur:

- First $100,000: Keine Steuern
- $100,001 to $300,000 : 8,5% Steuern
- Thereafter a Flat Rate of 17%

Bereits bestehende Gesellschaften Singapur: Eingangssteuersatz liegt bei 4,5% Steuern, ansonsten gleiche Progression wie oben.

Mauritius: Onshore Companies werden mit 15% besteuert, offshore-Companies (exempt. companies, die nur außerhalb von Mauritius Geschäfte tätigen) mit 3%. Dividendenausschüttungen unterliegen keiner Besteuerung, Dividendenausschüttungen an ausländische Anteilseigner unterliegen einer Quellensteuer gemäss jeweiligen DBA.

Sonderfall Österreich:

Österreich unterhält mit Belize und Liechtenstein ein DBA.

Übersicht: I.d.R. Nicht-DBA-Sachverhalt, Nullsteueroasen

Belize,BVI,Caymann Islands, Seychellen,Panama,Nevis: Keine Besteuerung von exempt. Companies (Gesellschaften, die nur außerhalb des Sitzstaates Geschäfte tätigen), bei Cayman Islands grundsätzlich keine Besteuerung.

Beachte aber G20 Abkommen über Auskunftsvereinbarungen in Steuerangelegenheiten, i.d.R. kein DBA-Sachverhalt und/oder schnelle Annahme des Gestaltungsmissbrauchs, ergänzend Umkehr der Beweislast.

Holdinggesellschaften

Im Idealfall vereinnahmt eine Holdinggesellschaft die Dividenden der Basisgesellschaft steuerfrei und besteuert reine Beteiligungserlöse nicht. Geeignete Holdinggesellschaften in der EU sind die Niederlande, Dänemark, Spanien und Zypern. Auch die Schweiz kennt ein Holdingprivileg, jedoch 35%tige Quellensteuer bei Weiterausschüttung im Nicht-DBA-Fall. Ergänzend hier: *Aufhebung der Quellensteuern auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und der Schweiz.* Zum Thema Holdinggesellschaften hält die ETC ein eigenes Exposee bereit.

Deutsches Steuerrecht: Verlagerung von Einkünften und Vermögen in Niedrigsteuerländer

Sowohl bei innerstaatlichen Sachverhalten als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sind Steuerpflichtige bestrebt, durch entsprechende Steuergestaltungen die Steuerbelastungen weitest möglich zu minimieren.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten können vier Fallgruppen genannt werden:

-Verlagerung des Steuerobjektes (Einkaufsquelle) ins Ausland

-Verlagerung des Steuersubjektes (des Steuerpflichtigen) ins Ausland

-Verlagerung von zu versteuerndem Gewinn ins Ausland

- Verlagerung von abzugsfähigen Aufwand ins Inland

Verlagerung des Steuerobjekts ins Ausland

Zu den Unter-Fallgruppen der Verlagerung des Steuerobjekts ins Ausland gehören

- die Verlagerung von ganzen Unternehmen oder Teilen davon ins Ausland

- die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländischen Produktionsstandort

- die Gründung einer Basisgesellschaft im Ausland zur Übertragung von Unternehmensfunktionen auf eine ausländische Basisgesellschaft, §§7-14 AStG.

In diesen Fällen wird eine Einkunftsquelle (das Unternehmen selbst, Teile davon oder wenigstens einzelne Unternehmensfunktionen; z.B. der Vertrieb) oder es werden Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften dienen, ins Ausland verlagert. Die Gründe hierfür können sein Landesflucht oder/und Steuerflucht. In steuerlicher Hinsicht kann es gehen (1) um die Frage der (Einmal-) Besteuerung von eventuellen stillen Reserven (Stichwort: Realisationsprinzip) und (2) um die Frage der (laufenden) Besteuerung von Einkünften.

Verlagerung des Steuersubjekts ins Ausland

Zu den Unter-Fallgruppen der Verlagerung des Steuersubjekts ins Ausland gehören

- die Verlagerung der Geschäftsleitung ins Ausland, §12 AStG

-der Wegzug einer natürlichen Person ins Ausland, § 6 AStG die Gründung einer Basisgesellschaft im Ausland, §§7-14 AStG

- die Gründung einer Basisgesellschaft im Ausland zur Übertragung von Unternehmensfunktionen auf eine ausländische Basisgesellschaft, §§ 7-14 AStG.

Bei dieser Unter-Fallgruppe der Verlagerung von deutschen Besteuerungspotential ins Ausland spielt in der Praxis vor allem die Gründung einer Basisgesellschaft im Ausland eine wichtige Rolle. Typischerweise wird die Basisgesellschaft aus zwei möglichen gründen errichtet:

- die geschäftliche Nutzung einer ausländischen „Gesellschaft"

- die Übertragung von Unternehmensfunktionen auf eine ausländische Basisgesellschaft (zur Erzeugung einer Abschirmwirkung durch die ausländische Basisgesellschaft)

Praktisch weniger häufig kommt es dazu, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt, vor allem in niedrig besteuernde ausländische Staaten. In letzterem Falle „verlagert" sich der Steuerpflichtige selbst und damit seine unbeschränkte Steuerpflicht ins Ausland.

Verlagerung von zu versteuernden Gewinnen ins Ausland bzw. Verlagerung von abzuziehendem Aufwand ins Inland

Bei dieser Unter-Fallgruppe verlagert der Steuerpflichtige zu versteuernde Gewinne ins Ausland oder abzuziehenden Aufwand ins Inland und zwar über eine entsprechende Gestaltung von Verrechnungspreisen und Geschäftsbedingungen im Rahmen von Geschäftsbeziehungen mit im Ausland ansässigen und ihm nahe stehenden Personen, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären. Die Verlagerung von zu versteuernden Gewinnen ins Ausland ist praktisch das Spiegelbild der Verlagerung von abzugsfähigem Aufwand ins Inland. Zu dieser Unter-Fallgruppe gehören die folgenden drei Fälle:

-die verbilligte Lieferung von Waren und die verbilligte Erbringung von Dienstleistungen an ein Gruppenunternehmen im Ausland

- der verteuerte Bezug von Waren und Dienstleistungen von einem Gruppenunternehmen im Ausland

-die unangemessene Fremdkapital-Finanzierung von Tochter-Gesellschaften im Ausland durch ausländische Anteilseigner

Bei den ersten beiden Fällen findet eine verdeckte Gewinnverlagerung statt. Hierbei geht es um die Frage der Angemessenheit der Höhe von Verrechnungspreisen (Angemessenheit der Höhe nach). Bei der zweiten Unter-Fallgruppe geht es um die Frage, in welchem Umfang eine (offene) Fremdkapital-Finanzierung überhaupt dem Grunde nach steuerlich zulässig sein soll (Angemessenheit dem Grund nach; Stichwort: Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung).

Für diese vier Fallgruppen sieht das Gesetz verschiedene Arten von Abwehrmechanismen vor, die man wiederum in zwei Gruppen unterteilen kann:

- 1. Gruppe: Rechtsgrundlagen zur Berichtigung von Einkünften (Einkunftskorrekturvorschriften)

- 2. Gruppe: Rechtsgrundlagen zur Sicherung von Einkünften (Einkunftssicherungsvorschriften)

1. Gruppe: Rechtsgrundlagen zur Berichtigung von Einkünften (Einkunftskorrekturvorschriften)

Sinn und Zweck der Einkunftskorrekturvorschriften ist vor allem der Verlagerung von zu versteuernden Gewinnen ins Ausland bzw. der Verlagerung von abzuziehendem Aufwand ins Inland als Rechtsgrundlage entgegen zu wirken. Diese Vorschriften sind gerichtet auf die Berichtigung/Korrektur von Einkünften. Die Berichtigung von Einkünften bedarf als belastende Maßnahme der Eingriffsverwaltung einer Rechtsgrundlage. Das deutsche Steuerrecht kennt im Bereich der Berichtigung oder Korrektur von Einkünften fünf verschiedene Rechtsgrundlagen, diese sind die Folgenden:

- die allgemeinen Bestimmungen über Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (v.a. die §§39-42 AO) und hiervon wiederum die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 Abs. 1 AO

- die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als allgemeines Rechtsinstitut zur Berichtigung von Einkünften, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

- die verdeckte Einlage (vEL) als allgemeines Rechtsinstitut zur Berichtigung von Einkünften, §§ 8 Abs.1 KStG, Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG

- § 1 AStG

-§ 8a KStG – Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Bei diesen fünf Arten von Rechtsgrundlagen ist zu unterscheiden: Die §§ 39-42 AO und damit vor allem auch die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 Abs. 1 AO gelten in allen Bereichen des Steuerrechts und sanktionieren alle Arten von missbräuchlichen Gestaltungen. Die missbräuchliche Gestaltung von Verrechnungspreisen und Geschäftsbedingungen zwischen nahe stehenden Personen ist (insbesondere) innerhalb von § 42 Abs. 1 AO nur ein Unterfall. Die allgemeinen Rechtsinstitute zur Berichtigung von Einkünften (vGA/verdeckte Gewinnausschüttung uns vEL/verdeckte Einlage) haben nur die Berichtigung von Einkünften zum Gegenstand, allerdings bezogen auf alle Bereiche des Steuerrechts; sie sind also nicht beschränkt auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Auch § 1 AStG hat nur die Berichtigung von Einkünften zum Gegenstand, ist aber beschränkt auf grenzüberschreitende Sachverhalte. § 8a KStG (Beschränkung der Gesellschafter- Fremdfinanzierung) ist eine besondere Rechtsgrundlage im Körperschaftssteuerrecht; sie beschränkt sich auf Inbound-Sachverhalte.

2. Gruppe: Rechtsgrundlagen zur Sicherung von Einkünften (Einkunftssicherungsvorschriften)

Sinn und Zweck der Einkunftssicherungsvorschriften ist vor allem in Fällen der Landesflucht und/oder Steuerflucht dem deutschen Fiskus Besteuerungspotential zu sichern oder zu erhalten. Betroffen sind hierbei vor allem die eingangs genannten Fälle der Verlagerung des Steuerobjekts (der Einkunftsquelle) oder des Steuersubjekts (des Steuerpflichtigen) ins Ausland, bei denen eine Einkunftsquelle oder Wirtschaftsgüter, die der Erzielung von Einkünften dienen, oder das Steuersubjekt selbst ins Ausland verlagert werden. Hier gilt es insbesondere die (Einmal-) Besteuerung von eventuellen stillen Reserven sicher zu stellen und/oder das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für bestimmte (laufende) Einkünfte zu erhalten. (Auch) die Sicherung oder Erhaltung von Einkünften bedarf als belastende Maßnahme der Eingriffsverwaltung einer Rechtsgrundlage. Das deutsche Steuerrecht kennt im Bereich der Sicherung oder Erhaltung von Einkünften fünf verschiedene Rechtsgrundlagen; diese sind die Folgenden:

- die allgemeine Bestimmung über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (v.a. die §§ 39-42 AO) und hiervon wiederum vor allem die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 Abs. 1 AO

- die §§ 7-14 AStG (sog. Hinzurechnungsbesteuerung)

-die §§ 2-5 AStG (die sog. Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht)

- § 6 AStG (die sog. Wegzugsbesteuerung)

- § 15 AStG (sog. Hinzurechnungsbesteuerung bei Stiftungen)

Deutsche Steuerpolitik der letzten Jahre verschärft die Lage vieler mittelständischer Unternehmen

Immer mehr Unternehmen kämpfen ums wirtschaftliche Überleben. Dringend benötigte Liquidität oder Investitionskredite werden von den Banken nur zögerlich oder gar nicht zur Verfügung gestellt. Wenig diskutiert werden bislang die Folgen der Steuergesetzgebung insbesondere der letzten Jahre in Krisenzeiten. Die verstärkte Einführung von Substanzsteuerelementen könnte die Lage für viele mittelständische Unternehmen noch verschärfen.

Seit Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform sind Finanzierungsaufwendungen der gewerblichen Unternehmen nicht mehr in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig. Bei der Gewerbesteuer sind insbesondere Aufwendungen für Kreditzinsen zu 25 Prozent dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen. In Grenzfällen kann diese Hinzurechnung eine Gewerbesteuer auslösen, obwohl das Unternehmen kein positives Ergebnis erzielt. Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag gibt es auch bei Aufwendungen für Mieten oder Leasing für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter.

"Da zur Zahlung dieser Steuern auf die Substanz des Unternehmens zurückgegriffen werden muss, wird die ohnehin schon geringe Unternehmensliquidität weiter belastet", **Finanzierungsmodelle wie Immobilien- oder Mobilien-Leasing, die gerade in Zeiten restriktiver Kreditvergabe durch die Banken als alternative Investitionsfinanzierung zur Verfügung stehen könnten, werden seit dem Jahr 2008 gewerbesteuerlich belastet.** "Die im Gegenzug eingeführte Ausweitung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer hilft in Krisenzeiten wenig, wenn der ohne diese Hinzurechnungen ermittelte einkommensteuerpflichtige Gewinn gering ist".

Mandanten aus anderen Ländern

Neben Deutschen Mandanten (natürliche oder juristische Personen) betreuen wir auch Mandanten aus anderen Ländern, z.B. aus England,Österreich, der Schweiz oder Spanien.

Allgemein ist in diesem Kontext auszuführen, dass Deutschland mit die schärfsten Gesetze zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs hat oder Gesetze, die darauf abzielen, dass Besteuerungsrecht nach Deutschland zu verlagern (z.B. Außensteuerreformgesetz, Deutsches AStG- zentral §§ 7-14 AStG,Deutsche AO- zentral §§12/13 AO, DBA Missbrauchsklauseln,§42 AO Gestaltungsmissbrauch usw.).

Allerdings kennen auch andere Länder in der EU, die Schweiz und Österreich entsprechende gesetzliche Regelungen.

Gemeinsame Regelungen finden sich im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen (Grundlage OECD-Musterabkommen) und für Gesellschaften/Mandanten in der EU, die EU Niederlassungsfreiheit, EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und/oder EU-Fusionsrichtlinie.

So ist der Betriebsstättenbegriff in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) „legal definiert", unabhängig davon ob es sich um ein Doppelbesteuerungsabkommen aus Deutschland, Schweiz, Österreich oder anderen Juris. handelt.

Es bestehen auch „internationale Grundsätze", die auf fast alle Länder anwendbar sind, z.B.:

-**Doppelbesteuerungsabkommen** definieren das Vorliegen einer Betriebsstätte im In- und Ausland. Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden/anwendbar, so fehlt die „Abschirmwirkung" des DBAs, z.B. hinsichtlich der Quellenbesteuerung bei abfließenden Dividenden ins Ausland (verbundene Unternehmen).

-**Eine Produktionsstätte**, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer (im DBA-Sachverhalt), löst i.d.R. immer eine Betriebsstätte im Sinne aus. Ansonsten definiert sich die steuerliche Betriebsstätte über den „Ort der geschäftlichen Oberleitung".

-**Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar**,löst i.d.R. eine Repräsentanz,ein ständiger Vertreter oder ein Warenlager eine Betriebsstätte im Sitzstaat des Mandanten aus, also umgekehrt zum DBA-Sachverhalt

-**Auskunftsklauseln** in den Doppelbesteuerungsabkommen (Missbrauchs-Klauseln) oder Umkehr der Beweislast: Im Rahmen der Auskunftsklauseln können die Staaten eine Ansässigkeitsbescheinigung erwirken, um das Vorhandensein eines ordentlichen Geschäftssitzes im Betriebsstättenland zu überprüfen. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, kennen die meisten Länder die Umkehr der Beweislast: Der mutmaßlich Steuerflüchtige hat nachzuweisen, dass es sich bei der Betriebsstätte im Ausland nicht um einen Gestaltungsmissbrauch handelt (Nachweis des ordentlichen Geschäftssitzes, angestellter Direktor usw.).

-**Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie**: Ist die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie bei verbundenen Unternehmen anwendbar, so werden Dividendenausschüttungen zwischen den beteiligten Unternehmen nicht besteuert. Ansonsten bestimmen die innerstaatlichen Regelungen oder das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung bei abfließenden Dividenden. So besteuern England oder Zypern Dividendenausschüttungen an eine juristische Person außerhalb des Landes –unabhängig vom Vorhandensein eines DBAs- bei verbundenen Unternehmen nicht. Die Schweiz hat eine Quellensteuer von 35% ,sofern kein DBA anwendbar ist.

-Anwendung der EU-Fusionsrichtlinie: Bei Anwendung können sich Unternehmen in der EU, ohne steuerliche Hürden, „zusammenschließen".

Internationale Abkommen, G20/Black-List

Die G20-Liste dokumentiert die „Kooperativen- und nicht kooperativen Staaten" im Kontext von gegenseitigen Informationen in Steuerangelegenheiten. Arbeitet der Steuerpflichtige mit nicht kooperativen Staaten zusammen, kann dieses erhebliche Nachteile bedeuten, vgl. entsprechende Ausführungen in diesem Exposee.

Wichtige Begriffe aus der Internationalen Steuerlehre

Steuerliche Betriebsstätte gemäß DBA (Doppelbesteuerungsabkommen):

Ist in einem Land eine steuerliche Betriebsstätte belegen, so hat das Land das Besteuerungsrecht für die nationalen oder weltweiten Erträge, sofern in einem anderen Land keine weitere steuerliche Betriebsstätte existiert.

Merkmale der steuerlichen Betriebsstätte sind gemäß 5 DBA (Doppelbesteuerungsabkommen, Internationale Anwendung):

Eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer (je nach DBA), löst immer eine steuerliche Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft aus, unabhängig vom *„Ort der geschäftlichen Oberleitung"*. Ist dieses nicht gegeben, so definiert sich die steuerliche Betriebsstätte im DBA (Doppelbesteuerungsabkommen) zentral über den „Ort der geschäftlichen Oberleitung":

-Entweder der Mandant- oder sein Beauftragter- verlagert seinen gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat der Gesellschaft und tritt als Geschäftsführer der Gesellschaft auf ODER

-Ein im Sitzstaat Ansässiger wird als Geschäftsführer bestellt ODER

-der z.B. Deutsche Geschäftsführer der Auslandsgesellschaft weist nach, das er sich im Rahmen der notwendigen Leitungsaufgaben an der ausländischen Betriebsstätte aufhält, um diese Leitungsaufgaben gewöhnlich im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft wahrzunehmen (ORT der geschäftlichen Oberleitung als Ort der steuerlichen Betriebsstätte). Funktioniert natürlich nicht bei „notwendigen Tagesentscheidungen".

Alternativ (Nicht DBA-Recht, sondern „Gestaltung") kann im Rahmen der Konstellation ein im Betriebsstättenland Ansässiger im Sinne als Treuhand-Geschäftsführer oder angestellter Geschäftsführer auftreten.

> **Keine Betriebsstätte wird ausgelöst** durch eine Geschäftsstätte, die nur **Hilfstätigkeiten** (Beratung,Werbung,Einkauf) realisiert oder **ein reines Warenlager ist**, **sofern DBA-Sachverhalt**:

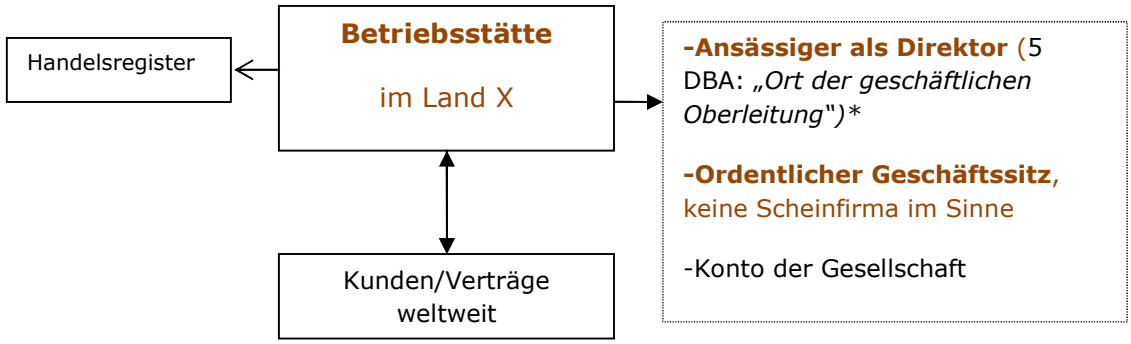
ALS BETRIEBSTÄTTEN GELTEN <u>NICHT:</u>

*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.

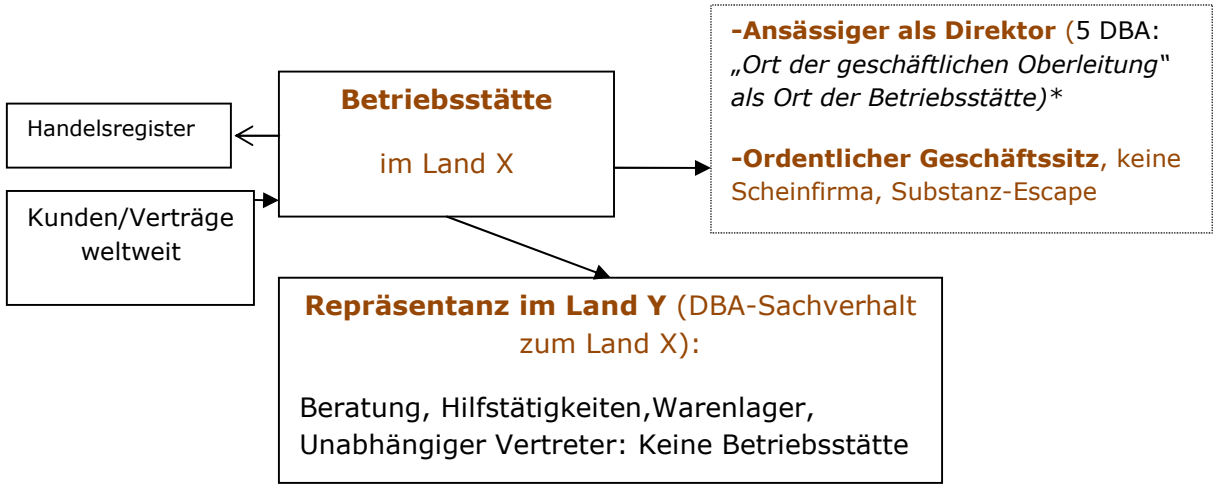
*(4) Ist eine Person - **mit Ausnahme** **eines unabhängigen Vertreters** im Sinne des Absatzes 5 - in einem Vertragstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen 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 Vertragstaates **wird nicht** schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in dem anderen Vertragstaat, 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 Vertragstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Vertragstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebstätte der anderen.*

Abbildung: Betriebsstätte im Ausland:



**Außer bei Produktionsstätte, Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer. Dann immer Betriebsstätte im Sitzstaat, unabhängig vom Ort der geschäftlichen Oberleitung. -Keine Produktionsstätte, Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer: Sind keine Tagesentscheidungen zu treffen,kann die Betriebsstätte dennoch im Ausland belegen sein, wenn der nicht im Sitzstaat Ansässige Direktor nachweist, dass er sich im Rahmen der notwendigen Leistungsaufgaben im Sitzstaat der Gesellschaft aufhält, um diese gewöhnlich im Sitzstaat zu tätigen.*

Abbildung: Betriebsstätte und Repräsentanz im DBA-Sachverhalt:



Eine Repräsentanz löst nach 5.3 DBA keine Betriebsstätte außerhalb des Sitzstaates der Gesellschaft aus.

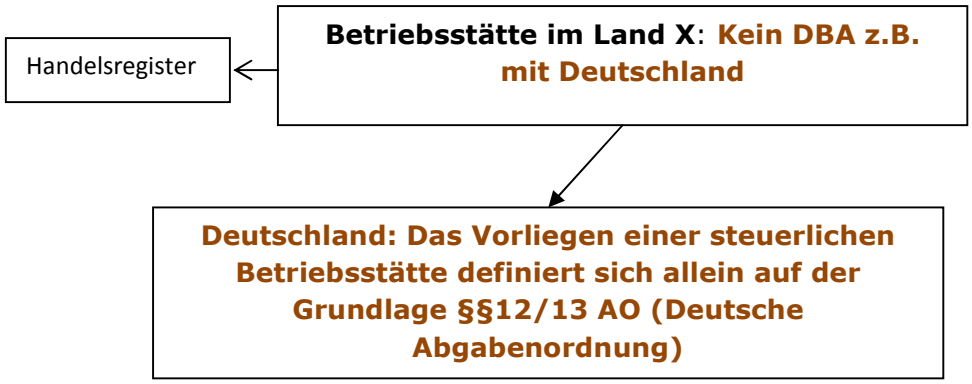
Merkmale der steuerlichen Betriebsstätte nach DBA: „Ort der Tätigkeit"

Der „Ort der Tätigkeit" löst ggf. eine steuerliche Betriebsstätte nach DBA aus, sofern eine „**feste Geschäftseinrichtung"** am „Ort der Tätigkeit" besteht, in dem die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird. Abweichend: Eine Repräsentanz oder der unabhängige Vertreter oder ein Warenlager= keine Betriebsstätte.

Hier bestehen hinreichende Gestaltungsmöglichkeiten, die den Umfang dieser Abhandlung sprengen würden. Denken wir z.B. an „Programmierer", so wird zur Ausübung der Tätigkeit i.d.R. keine feste Geschäftseinrichtung benötigt. Mithin sehr wohl Betriebsstätte am Sitz der Gesellschaft (sofern alle Betriebsstättenmerkmale erfüllt sind), auch wenn die eigentlichen Arbeiten in einem anderen Land realisiert werden.

Vorliegen einer Betriebsstätte im Nicht-DBA-Sachverhalt

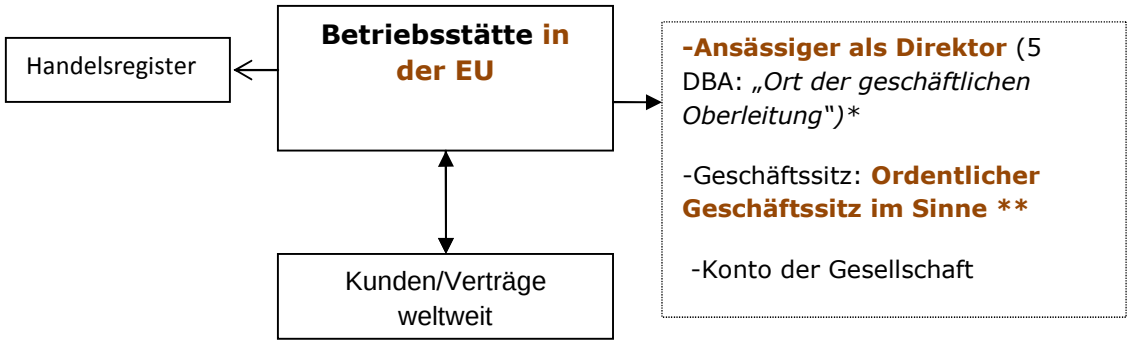
Das Vorliegen einer Betriebsstätte definiert sich auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts und nicht auf der Grundlage 5 DBA. In Deutschland also auf der Grundlage §§12/13 AO (Deutsche Abgabenordnung). Mithin löst ein Warenlager, ein ständiger Vertreter oder eine Einrichtung in Form der Repräsentanz eine Betriebsstätte außerhalb des Sitzstaates der Auslandsgesellschaft- also z.B. in Deutschland –aus.



Doppelbesteuerungsabkommen /DBA (Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung) **und „Betriebsstättenfolge"**

Das Vorhandensein einer steuerlichen Betriebsstätte im Inland (z.B in Deutschland) definiert sich allein über *5 OECD-Abkommen*. Mithin löst ein Warenlager, eine Repräsentanz (nur Hilfstätigkeiten,Werbung) keine steuerliche Betriebsstätte im Inland (z.B. Deutschland) aus.

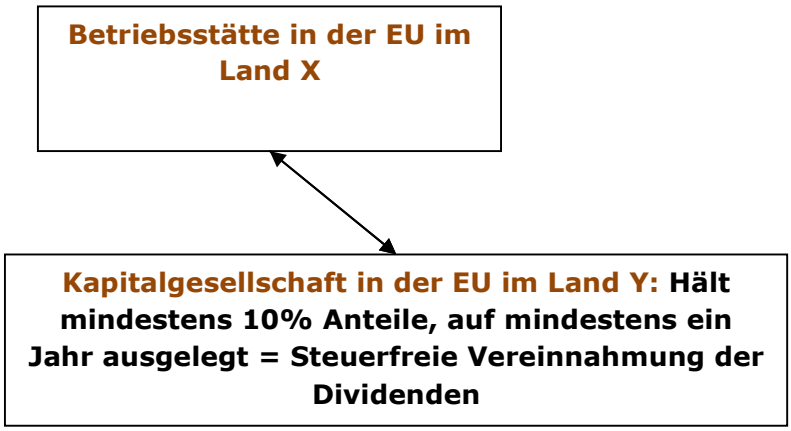
Betriebsstätte im EU-Sachverhalt:



**Außer bei Produktionsstätte, Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, Bauausführung länger als 9- 12 Monate Dauer.*
***Eingeschränkt: Gestaltungsmissbrauch liegt faktisch nur bei reinen Briefkastengesellschaften vor. Die EU-Niederlassungsfreiheit und Urteile des EuGHs sind anzuwenden.*

EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (Anwendungsbereich „verbundene Unternehmen in der EU", Schweiz-EU unter bestimmten Voraussetzungen):

Bei verbundenen Unternehmen in der EU gilt: Es erfolgt die steuerfreie Vereinnahmung der Dividenden beim ausländischen Anteilseigner, sofern der Beteiligungsschwellenwert (10%) erreicht und die Beteiligung auf mindestens ein Jahr ausgelegt ist. Deutschland kennt einen 5%tigen Körperschaftssteuervorbehalt. Bei Nur-DBA-Sachverhalten i.d.R. Quellenbesteuerungsrecht beim „Abfluss-Staat" und ggf. Anrechnungs-oder Freistellungsmethode bei der Gesellschaft, die die Dividenden vereinnahmt.



Hinzurechnungsbesteuerung nach Deutschem Außensteuergesetz

Hält ein Inländer (Deutsche natürliche oder juristische Person) Mehrheitsanteile (über 50%) an einer Auslandsgesellschaft, die in einem Niedrigsteuerland angesiedelt ist (weniger als 25% Ertragssteuern) und erwirkt diese Auslandsgesellschaft nur passive Einkünfte nach §8 AStG, so erfolgt die Besteuerung der Dividenden der Auslandsgesellschaft beim deutschen Anteilseigner, auch wenn nicht ausgeschüttet wurde (fiktive Ausschüttungsbesteuerung). Ist der Anteilseigner natürliche Person, so erfolgt die Besteuerung mit Einkommenssteuer. Innerhalb der EU ist diese Rechtspraxis jedoch rechtswidrig (EuGH-Urteil). Allerdings kann das deutsche Finanzamt dann eine Ansässigkeitsbescheinigung verlangen aus der hervorgeht, dass im Ausland ein qualifizierter Geschäftsbetrieb installiert ist.

Steuerlicher Begriff der Betriebsstätte: Deutsche AO, kontra Art. 5 OECD-MA (bei Anwendung des deutschen Steuerrechts*)

**andere Länder kennen vergleichbare Regelungen*

Im Anwendungsfall des deutschen Steuerrechts kommt es sehr darauf an, ob die steuerliche Betriebsstätte auf der Grundlage Art.5 OECD-MA 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**, Ladengeschäft 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 s**ind 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	Personen,***mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters***,der für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im	§13 AO bejaht das Vorliegen einer Betriebsstätte bereits,bei: -selbständig tätigen

Sachanweisung unterliegt, die insbesondere: -Verträge abschliesst oder vermittelt oder Aufträge einholt, -einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt **ist Betriebsstätte**	Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, wenn sie die Vollmacht dort gewöhnlich ausübt **ist Betriebsstätte**	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.

Negativbeispiel:

Betriebsstätte in Hong Kong, Warenlager in Deutschland. Da Hong Kong und Deutschland kein DBA unterhalten= Betriebsstätte in Deutschland

Positivbeispiel:

Betriebsstätte auf Zypern, Warenlager in Deutschland. Da Zypern und Deutschland ein DBA unterhalten= Keine Betriebsstätte in Deutschland

Grundlagen des Internationalen Steuerrechts: Problem der Quellenbesteuerung

Im Kontext der verbundenen Unternehmen oder die Beteiligung einer natürlichen Person an einer Auslandsgesellschaft, besteht das grundsätzliche Problem der Quellenbesteuerung im Sitzstaat der Gesellschaft. So belegen die meisten Staaten abfließende Dividenden (Gewinne nach Besteuerung) ins Ausland mit Quellensteuer. Die Quellensteuerbelastung kann i.d.R. nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen oder die Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie begrenzt werden. Im Falle des Vorliegens eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) wird die Quellensteuer bei abfließenden Dividenden ins Ausland auf die Quellensteuer gemäss DBA reduziert, liegt kein DBA-Sachverhalt vor, volle inländische Quellensteuer. Ausnahme ist hier z.B. Zypern. Zypern belegt Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten grundsätzlich nicht mit Quellensteuer unabhängig davon, ob DBA-Sachverhalt oder nicht. Bulgarien kennt eine Art „Flat-Quellensteuer" von nur 5%. Die Schweiz belegt Dividendenausschüttungen im Nicht-DBA-Sachverhalt mit 35% Quellensteuer.

Betriebsstätte im Ausland:

-Besteuerung des Ertrages (Körperschaftssteuer)

-Verbleiben Dividenden (Gewinne nach Besteuerung)

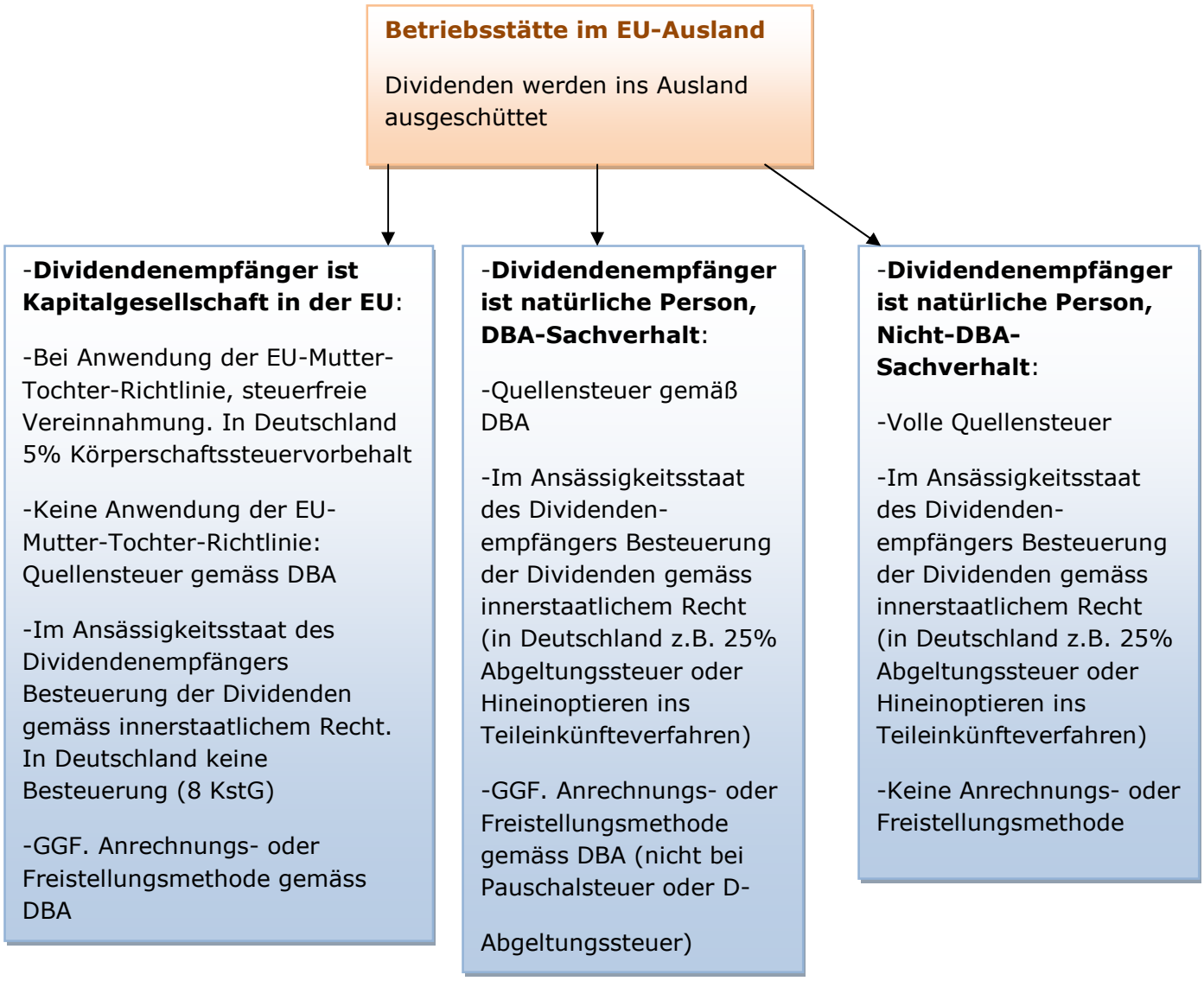
-Dividenden werden ins Ausland ausgeschüttet: Betriebsstättenland hat grundsätzlich ein Quellenbesteuerungsrecht

Dividendenempfänger außerhalb des Sitzstaates der Auslandsgesellschaft:

-Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers hat grundsätzlich das Recht, zufließende Dividenden aus dem Ausland zu besteuern

-Diese Besteuerung kann reduziert werden durch: Innerstaatliches Recht oder Doppelbesteuerungsabkommen (Anrechnungs-oder Freitstellungsmethode)

Hinsichtlich der Dividenden ist also das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates (Ausland) und das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Dividendenempfängers zu beachten. Negativbeispiel: Muttergesellschaft nicht in der EU, Tochter-Gesellschaft in der Schweiz, kein DBA: 35% Quellensteuer in der Schweiz bei abfließenden Dividenden an die Muttergesellschaft im Ausland. Positivbeispiel: Muttergesellschaft –und Tochtergesellschaft in der EU: Steuerfreie Vereinnahmung bei Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie.



Internationale Steuergestaltung für Mandanten aus der Schweiz

Neben Deutschen Mandanten (juristische und natürliche Personen) betreuen wir auch Mandanten aus der Schweiz im Rahmen der internationalen Steuergestaltung. Naturgemäß hat die Schweiz andere Steuergesetze als z.B. Deutschland. Allerdings sind einige Regelungen im Kontext der internationalen Steuerlehre identisch oder nahezu identisch:

-Betriebsstättenbegriff analog 5 OECD-Abkommen: Besteht zwischen der Schweiz und der ausländischen Betriebsstätte ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), so ist der Betriebsstättenbegriff legal definiert . Dabei unterhält die Schweiz allerdings mit anderen Ländern Doppelbesteuerungsabkommen als Deutschland. Eine Liste der aktuellen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz finden Sie unten auf dieser Seite. Doppelbesteuerungsabkommen definieren das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte im In-und Ausland und haben eine "Abschirmwirkung" z.B. im Rahmen der Quellenbesteuerung bei verbundenen Unternehmen:

- Kein Doppelbesteuerungsabkommen bei verbundenen Unternehmen: 35% Quellensteuer in der Schweiz bei abfließenden Dividenden ins Ausland
- Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden: Schweizer Quellensteuer gemäss DBA, also zwischen 5-15%, bei abfließenden Dividenden ins Ausland (Sondertatbestände bei bestimmten Konstellationen, siehe unten: Switzerland Table of Treaty Rates)

Grundsätzlich lässt sich auch für Schweizer Unternehmen ausführen, dass sich DBA-Sachverhalte Vorteilhafter auswirken als Nicht-DBA-Sachverhalte. Dabei unterhält die Schweiz Doppelbesteuerungsabkommen mit Ländern, die z.B. aus Deutscher Sicht als "Steueroasen" angesehen werden. Umgekehrt unterhält die Schweiz z.B. kein DBA mit den VAE oder Zypern. Sollen also nachteilige Folgen in diesem Kontext verhindert werden,kann hier die "Zwischenschaltung" einer Gesellschaft in einem Land mit DBA zur Schweiz sinnvoll sein.

-Regelungen/Veröffentlichungen/Gesetze der Schweizerischen Eidgenossenschaft zum Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen

DBA-Missbrauch allgemein

FAQ bezüglich KS 1999
Häufig gestellte Fragen (FAQ) bezüglich Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 (KS 1999)

FAQ bez. Art. 15 ZBstA
Häufig gestellte Fragen (FAQ) bezüglich der Anwendung der schweizerischen Missbrauchsbestimmungen auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus der EU an verbundene Kapitalgesellschaften in der Schweiz fliessen (Artikel 15 ZBstA)

- R-Mb KS 1999 - Erklärung bezüglich des BRB 1962 und der Sonderbestimmungen nach KS1999
  (Selbstdeklarations-Formular bezüglich Gesellschaftsart und Tätigkeit)
  Eingelesen am: Januar 2004 | Grösse: 87 kb | Typ: PDF
- Kreisschreiben vom 17. Dezember 1998 (KS 1999)
  bezüglich der Anwendung der Missbrauchsvorschriften (BRB 1962)auf aktiv tätige, börsenkotierte und Holdinggesellschaften
  Eingelesen am: September 2002 | Grösse: 31 kb | Typ: PDF

- Kreisschreiben vom 31. Dezember 1962 (KS 1962)
  Eingelesen am: September 2002 | Grösse: 14 kb | Typ: PDF
- BRB 1962 672.202
  Eingelesen am: September 2002 | Grösse: 14 kb | Typ: PDF
- Allg. Informationen bezüglich der Missbrauchsvorschriften
  Auszug aus der Publikation "Steuerentlastungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen".
  Eingelesen am: Juni 2005 | Grösse: 54 kb | Typ: PDF

Nicht-DBA-Sachverhalte

Bei Nicht-DBA-Sachverhalten fehlt die Abschirmwirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens, wie oben beschrieben, ergänzend Betriebsstättenbegriff,wie unten ausgeführt. Außerdem kennt auch die Schweiz in diesem Kontext die Umkehr der Beweislast. Nicht-DBA-Sachverhalte machen daher auch aus "Schweizer Sicht" nur in bestimmten Fällen Sinn:

-Im Betriebsstättenland ist ein "qualifizierter Geschäftsbetrieb" installiert (eingerichtetes Büro, angestellter Geschäftsführer und ggf. Mitarbeiter). Ergänzend: Im Betriebsstättenland befindet sich eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate. Dann auch im Nicht-DBA-Sachverhalt i.d.R Betriebsstätte im Sitzstaat

-Keine "verbundenen Unternehmen" im Kontext "Auslandsgesellschaft hält Anteile an einem Schweizer Unternehmen". Mithin würden abfliessende Dividenden in der Schweiz mit 35%tiger Quellensteuer belegt. Sinnvoll kann der umgekehrte Fall sein: Schweizer Unternehmen hält die Anteile am ausländischen Unternehmen: Da die meisten Steueroasen (Nicht-DBA-Sachverhalte) keine Quellensteuer kennen, fliessen die ausländischen Dividenden - i.d.R steuerfei- in die Schweizer Kapitalgesellschaft.

-Im Nicht-DBA-Sachverhalt sollte in der Schweiz keine Repräsentanz,kein Bevollmächtigter oder ein Warenlager vorliegen. Dieses kann eine steuerliche Betriebsstätte in der Schweiz auslösen (umgekehrt zum DBA-Sachverhalt).

-Anerkenntnis einer Betriebsstätte im Ausland

Auch in der Schweiz existieren Regelungen zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs. Mithin müssen ausländische Betriebsstätten Mindestanforderungen entsprechen, z.B.:

-Ein reines Registered-Office (Briefkasten) ist kein ordentlicher Geschäftssitz im Sinne. Es müssen nicht immer große Büroflächen sein,sondern eine "vergleichbare Infrastruktur" im Sinne. So kann für einen reinen Internetdienst ein virtuelles Office (Firmenschild,eigene Telefonnummer,Fax, zustellbare Postadresse) ausreichend sein. Die erforderliche Infrastruktur im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft hängt von verschiedenen Faktoren ab,die wir Ihnen gern im Beratungsgespräch erörtern.

-Geschäftskonto der Auslandsgesellschaft: Jede Gesellschaft muss über ein Geschäftskonto im Sitzstaat der Gesellschaft verfügen.

-Vertragsgestaltung,Rechnungsstellung: Vertragspartner ist die Gesellschaft im Ausland (Betriebsstättenland), entsprechende Rechnungsstellungen haben nach den gesetzlichen Vorschriften des jeweiligen Betriebsstättenlandes zu erfolgen

-Keine Produktionsstätte,keine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate: Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte

definiert sich i.d.R. über den Ort der geschäftlichen Oberleitung. Wird in diesem Kontext ein Treuhand-Direktor eingesetzt,sollte dieses ein Anwalt im Sitzstaat der Gesellschaft sein, der nicht hunderte von Treuhandverhältnissen innehat. Besser wäre ein "angestellter Geschäftsführer" mit Angestelltenvertrag zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer.

-Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

Entfaltet keine Wirkung,aber vergleiche Aufhebung der Quellensteuer bei EU-Sachverhalten:

-**Aufhebung der Quellensteuern auf Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und der Schweiz.**

In diesem Kontext ist allerdings Vorsicht geboten! So unterhält z.B. Zypern kein DBA mit der Schweiz, ist aber Mitglied der europäischen Union. In Folge greift die Befreiung von der Quellensteuer erst nach zwei Jahren "Haltefrist". Aufgrund der hohen Schweizer Quellensteuer von 35% ist daher bei verbundenen Unternehmen genau zu prüfen, ob sich diese Nachteilig auswirkt. Vorteile (parallele Anwendung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie) ergeben sich immer dann, wenn das beteiligte Unternehmen in der EU angesiedelt ist UND ein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz existiert UND Beteiligungshöhe und Mindesthaltedauer den Schweizer Vorschriften entspricht.

Betriebsstättenbegriff in 5 DBA

Gleiche Formulierung hinsichtlich der Legaldefinition einer steuerlichen Betriebsstätte wie bereits im Exposee ausgeführt.

Mithin:

-Eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate (in den DBAs unterschiedlich), löst immer eine Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft aus. Ansonsten definiert sich das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte über ***"Den Ort der geschäftlichen Oberleitung":***

-Entweder Sie-oder ein Beauftragter- verlagert ihren gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat der Auslandsgesellschaft tritt selbst als Geschäftsführer der Gesellschaft auf ODER

-der Schweizer Geschäftsführer der Auslandsgesellschaft weist nach, dass er sich im Rahmen der notwendigen Leitungsaufgaben gewöhnlich im Sitzstaat aufhält, um diese Leitungsaufgaben wahrzunehmen (funktioniert natürlich nicht bei notwendigen Tagesentscheidungen) ODER

-unsere Kanzlei im Ausland (Sitzstaat der Gesellschaft) stellt einen Treuhand- oder angestellten Direktor.

Geeignete Zwischenholding zur Verhinderung der 35%tigen Quellensteuer bei verbundenen Unternehmen

Ein Grundproblem in der Steuerplanung bei Schweizer Unternehmen ist die 35%tige Quellensteuer bei verbundenen Unternehmen im Nicht-DBA-Sachverhalt.

Da die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien unterhält, ergänzend Spanien Mitglied der EU ist und eine spanische Holdinggesellschaft nicht besteuert wird, eignet sich Spanien als Zwischenholding für Schweizer Mandanten.

Beispiel: Anteilseigner haben Ihren Sitz in einem Land ohne DBA zur Schweiz. Würde die Schweizer Kapitalgesellschaft direkt an die Anteilseigner ausschütten= 35% Quellensteuer. Durch die Zwischenschaltung einer z.B. spanischen Holding erfolgt die steuerfreie Durchschleusung der Schweizer Dividenden an den Anteilseigner, in den ersten beiden Jahren unter Abzug von 5% Quellensteuer. Zu beachten sind die Schweizer Missbrauchsbestimmungen, also keine Briefkastengesellschaft z.B. in Spanien.

Internationale Steuergestaltung für Mandanten aus Österreich

Unsere Kanzlei betreut Mandanten aus Österreich im Kontext der internationalen Steuerplanung auf der Ebene der juristischen und natürlichen Person:

- Gründung von Unternehmen im Ausland zur Steuersenkung, Senkung von Lohnstück-und/oder Produktionskosten
- Gründung von Holdinggesellschaften (Zwischenholding, EU-Holding,Dividendenrouting)
- Steuerplanung im Kontext der verbundenen Unternehmen, Mutter-Tochter-Gesellschaften
- Verlagerung von Einkünften/Vermögen in Niedrigsteuerländer
- DBA-Recht: DBA-Recht Österreich, Missbrauchsklauseln, Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs
- Verlagerung der unbeschränkten Steuerpflicht der natürlichen Person

Die Steuerplanung basiert dabei auf die Anwendung des österreichischen Steuerrechts (Betriebsstättendefinition,DBA-Recht und/oder DBA-Missbrauchsklauseln,Gesetze und/oder Verordnungen zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs nach AU-Recht), ergänzend findet EU-Recht entsprechende Anwendung (EU-Niederlassungsfreiheit,Urteile des EuGHs,EU-Mutter-Tochter-Richtlinie,EU-Fusionsrichtlinie usw.).

-Betriebsstättenbegriff analog 5 OECD-Abkommen: Besteht zwischen Österreich und der ausländischen Betriebsstätte ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), so ist der Betriebsstättenbegriff legal definiert (siehe unten). Dabei unterhält Österreich allerdings mit anderen Ländern Doppelbesteuerungsabkommen als Deutschland. Doppelbesteuerungsabkommen definieren das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte im In-und Ausland und haben eine "Abschirmwirkung" z.B. im Rahmen der Quellenbesteuerung bei verbundenen Unternehmen.

Grundsätzlich lässt sich auch für Unternehmen aus Österreich ausführen, dass sich DBA-Sachverhalte i.d.R. Vorteilhafter auswirken als Nicht-DBA-Sachverhalte.

Nicht-DBA-Sachverhalte

Bei Nicht-DBA-Sachverhalten fehlt die Abschirmwirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens, wie oben beschrieben, ergänzend Betriebsstättenbegriff,wie unten ausgeführt. Außerdem kennt auch Österreich in diesem Kontext die Umkehr der Beweislast. Nicht-DBA-Sachverhalte machen daher nur in bestimmten Fällen Sinn:

-Im Betriebsstättenland ist ein "qualifizierter Geschäftsbetrieb" installiert (eingerichtetes Büro, angestellter Geschäftsführer und ggf. Mitarbeiter). Ergänzend: Im Betriebsstättenland befindet sich eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 12 Monate. Dann auch im Nicht-DBA-Sachverhalt i.d.R Betriebsstätte im Sitzstaat

-Keine "verbundenen Unternehmen" im Kontext "Auslandsgesellschaft hält Anteile an einem Österreichischen Unternehmen" (Volle Quellensteuer bei abfließenden Dividenden)

-Im Nicht-DBA-Sachverhalt sollte in Österreich keine Repräsentanz,kein Bevollmächtigter oder ein Warenlager vorliegen. Dieses kann eine steuerliche Betriebsstätte in Österreich auslösen (umgekehrt zum DBA-Sachverhalt).

-Anerkenntnis einer Betriebsstätte im Ausland

Auch in Österreich existieren Regelungen zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs. Mithin müssen ausländische Betriebsstätten Mindestanforderungen entsprechen, z.B.:

-Ein reines Registered-Office (Briefkasten) ist kein ordentlicher Geschäftssitz im Sinne. Es müssen nicht immer große Büroflächen sein,sondern eine "vergleichbare Infrastruktur" im Sinne. So kann für einen reinen Internetdienst ein virtuelles Office (Firmenschild,eigene Telefonnummer,Fax, zustellbare Postadresse) ausreichend sein. Die erforderliche Infrastruktur im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft hängt von verschiedenen Faktoren ab,die wir Ihnen gern im Beratungsgespräch erörtern.

-Geschäftskonto der Auslandsgesellschaft: Jede Gesellschaft muss über ein Geschäftskonto im Sitzstaat der Gesellschaft verfügen.

-Vertragsgestaltung,Rechnungsstellung: Vertragspartner ist die Gesellschaft im Ausland (Betriebsstättenland), entsprechende Rechnungsstellungen haben nach den gesetzlichen Vorschriften des jeweiligen Betriebsstättenlandes zu erfolgen

-Keine Produktionsstätte,keine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate: Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte definiert sich i.d.R. über den Ort der geschäftlichen Oberleitung. Wird in diesem Kontext ein Treuhand-Direktor eingesetzt,sollte dieses ein Anwalt im Sitzstaat der Gesellschaft sein, der nicht hunderte von Treuhandverhältnissen innehat. Besser wäre ein "angestellter Geschäftsführer" mit Angestelltenvertrag zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer.

-Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

Gemäß EU-Mutter-Tochter-Richtlinie können Dividenden zwischen europäischen Kapitalgesellschaften steuerfrei vereinnahmt werden. Der Beteiligungsschwellenwert liegt bei:

- 20% vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2006;
- 15% vom 1. Januar 2007bis zum 31. Dezember 2008; und
- 10% vom 1. Januar 2009.

Voraussetzungen sind:

-Mindest-Beteiligungsschwellenwert muss erreicht sein

-Die verbundenen Unternehmen müssen aktive Gesellschaften im Sinne sein

-Die Gesellschaften müssen in der EU angesiedelt sein

-Die Mindesthaltefrist muss erkennbar mindestens ein Jahr sein.

-Wirkung EU-Fusionsrichtlinie

Deren Grundidee ist: Unternehmen sollen sich im EU Binnenmarkt ohne nationale Steuerhürden zusammenschließen können. Wichtig ist, dass die ausländische Gesellschaft die Mehrheit der Stimmanteile am österreichischen Unternehmen hält. Was bei internationalen Konzernen seit langen Jahren gängige Praxis ist, ist nun auch für mittelständische Unternehmen möglich:

- Gewinne im Ausland dort anfallen zu lassen, wo diese aufgrund geltender DBA niedrig- oder gar nicht- besteuert werden.
- in den betreffenden Ländern mögliche staatliche Subventionen für Investoren mitzunehmen
- Kosten in dem Land anfallen zu lassen, in dem die Steuerbelastung am höchsten ist

-Betriebsstättenbegriff analog 5 DBA:

Gleiche Formulierung hinsichtlich der Legaldefinition einer steuerlichen Betriebsstätte wie bereits im Exposee ausgeführt.

Mithin:

-Eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate (in den DBAs unterschiedlich), löst immer eine Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft aus. Ansonsten definiert sich das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte über ***"Den Ort der geschäftlichen Oberleitung":***

-Entweder Sie-oder ein Beauftragter- verlagert ihren gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat der Auslandsgesellschaft tritt selbst als Geschäftsführer der Gesellschaft auf ODER

-der österreichische Geschäftsführer der Auslandsgesellschaft weist nach, dass er sich im Rahmen der notwendigen Leitungsaufgaben gewöhnlich im Sitzstaat aufhält, um diese Leitungsaufgaben wahrzunehmen (funktioniert natürlich nicht bei notwendigen Tagesentscheidungen) ODER

-unsere Kanzlei im Ausland (Sitzstaat der Gesellschaft) stellt einen Treuhand- oder angestellten Direktor.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland (Österreich), ohne Abschirmwirkung eines DBAs und/oder EuGH-Rechtsprechung/Niederlassungsfreiheit

Betriebsstätte

7924

Maßgeblicher Anknüpfungspunkt bei den Einkünften nach § 98 Z 3 EStG 1988 ist eine inländische Betriebsstätte. Der Betriebsstättenbegriff richtet sich nach § 29 BAO, dh. jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) dient. Als Betriebsstätten gelten insbesondere:

- die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet,
- Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und
  sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter
  zur Ausübung des Betriebes dienen,
- Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

7925

Für die Qualifikation als Betriebsstätte genügt es, dass eine Einrichtung vorliegt, in der dauernd eine Tätigkeit ausgeübt wird, die den Zweck des Unternehmens unmittelbar zu fördern bestimmt ist. Dabei ist es nicht erforderlich, dass in der Betriebsstätte Geschäftsabschlüsse getätigt oder Inkassi vorgenommen werden (VwGH 14.12.1955, 2286/52). Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche gewerbliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Anlage vollzieht (VwGH 1.10.1991, 90/14/0257).

7926

Mangels betrieblich genutzter Räumlichkeiten kann in Einzelfällen auch die Wohnung des Steuerpflichtigen, von der aus er seine gewerbliche Tätigkeit entfaltet und die ihm im Rahmen dieser Tätigkeit als Kontaktadresse dient, als Betriebsstätte angesehen werden. Es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt (VwGH 12.12.1995, 94/14/0060). Eine Betriebsstätte kann für ein ausländisches Unternehmen durchaus in der inländischen Wohnung eines Dienstnehmers gegeben sein; denn auch vom Dienstnehmer angemietete Räumlichkeiten begründen für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte, wenn sie für Zwecke des Unternehmes verwendet werden. Bei einem selbständigen Fernfahrer kann - wie bei einem selbständigen Handelsvertreter (VwGH 25.2.1987, 84/13/0053, vgl. auch VwGH 12.6.1985, 83/13/0158) - eine Betriebsstätte auch durch eine Wohnung begründet sein. Es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt (VwGH 1.10.1991,90/14/0257).

7927

Übt ein Abgabepflichtiger eine beratende Tätigkeit bzw. die Tätigkeit eines selbständigen Handelsvertreters im Inland aus und verfügt er am Ort seiner Tätigkeit über eine Wohnung,ist - wird nicht Gegenteiliges nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht - die Annahme berechtigt, dass die Wohnung in Bezug auf die im Inland ausgeübte Tätigkeit als Betriebsstätte anzusehen ist (VwGH 24.10.1990, 86/13/0032). Die Frage, bei welcher Aktivitätsstruktur bzw. ab welcher Aktivitätsintensität ein von der Wohnung aus agierender Außendienstmitarbeiter (Vertreter) ohne formelle Abschlussvollmacht für ein ausländisches Unternehmen betriebsstättenbegründend wirkt, ist primär eine Sachverhaltsfrage, die nicht in generalisierender Weise entschieden werden kann. In Fällen der gegenständlichen Art kann sowohl die berufliche Nutzung der Wohnung als auch ein mit dem wirtschaftlichen Produktverkauf verbundener standardisierter Bestellvorgang zum Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte führen.

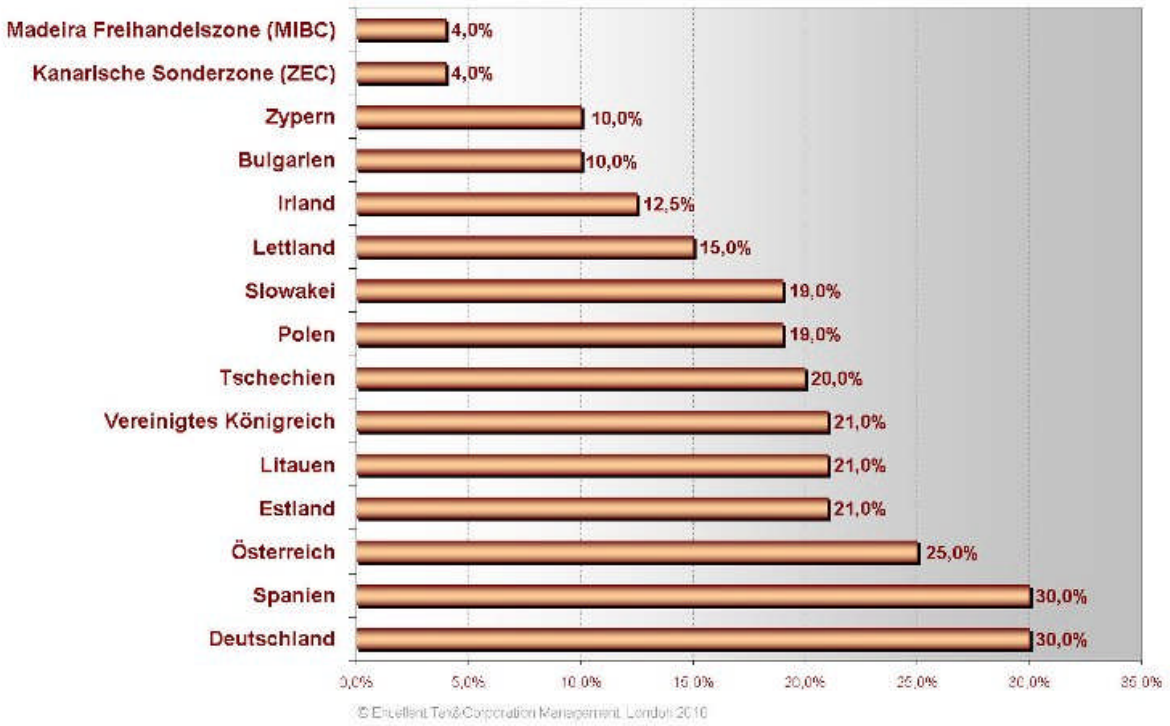
7927a

Nach herrschender Auffassung wird im Fall der bloßen Vergabe von Heimarbeit in der Wohnung des Heimarbeiters keine Betriebstätte für den Arbeitgeber begründet. Damit ist aber auch auf der Ebene des DBA die Voraussetzung des Bestandes einer "festen Geschäftseinrichtung", nicht erfüllt, sodass korrespondierend nationales und internationales Steuerrecht keine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens aufleben lassen. Ist die Tätigkeit eines PC-Arbeiters jener eines Heimarbeiters vergleichbar (wobei für "echte Heimarbeit" kennzeichnend ist, dass die Tätigkeit der Heimarbeiter auf der Beschaffungsseite, nicht aber gegenüber Kunden auf der Absatzseite des ArbeitgeberEStR Unternehmens erbracht werden), dann erscheint vorstellbar, dass weder nach inländischem noch nach Abkommensrecht eine inländische Betriebstätte begründet wird.

7928

Zu den Merkmalen einer Betriebsstätte gehört auch, dass sich die feste Geschäftseinrichtung dauerhaft in der Verfügungsmacht des Unternehmers befindet. Im Allgemeinen wird eine Verfügungsdauer von sechs Monaten hiefür ausreichen. Die bloße Mitbenutzung einer Geschäftseinrichtung (zB die bloßen Mitbenutzungsrechte an einem Schreibtisch, VwGH 25.11.1992, 91/13/0144) reichen für die Annahme einer Betriebsstätte nicht aus. Wird allerdings in einem Großraumbüro ein Arbeitsplatz einem ausländischen Unternehmen dauerhaft und ausschließlich überlassen, dann begründet dieser Arbeitsplatz eine Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen. Überlässt ein inländisches Unternehmen einem ausländischen Unternehmen einen ihrer Geschäftsräume und findet in untergeordnetem Ausmaß ein Betreten des Raumes durch Mitarbeiter des inländischen Unternehmens statt, so liegt die für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtungen vor (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084).
Betriebsstättenbegründend kann bei maßgebender Stellung in der Führung der betrieblichen Tätigkeit auch ein zur Verfügung gestellter Bürocontainer sein, selbst wenn auf Grund der Eigenart der Tätigkeit dieser nur für kürzerer Zeiträume in mehreren aufeinander folgenden Jahren benutzt wird und betriebliche Handlungen auch außerhalb desselben erfolgen (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118).

Ranglisten der Steueroasen



1. EU-Gesellschaften

Vorteile: I.d.R. DBA-Sachverhalt, Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und/oder EU Fusionsrichtlinie, Wirkung EU Niederlassungsfreiheit und Urteile zur Niederlassungsfreiheit.

1.1. **Zypern:** 10% Ertragssteuer, unabhängig vom Gewinn. Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten bleiben steuerfrei (keine Quellensteuer), unabhängig von dem Vorhandensein eines DBAs. Holdinggesellschaften werden nicht besteuert. Dividendenausschüttungen an einen Zyprioten werden mit 15% Verteidigungssteuer belegt.

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja
- Wirkung von §8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen): I.d.R. Nein, durch Rechtsfolge des EuGH-Urteils
- EU-Niederlassungsfreiheit: Ja
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Ja
- Holdingprivileg: Ja
- Bankgeheimnis: Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

Vorteil: EU-Niederlassungsfreiheit, mithin DBA-Sachverhalt, im europäischen Vergleich sehr niedrige Steuern, Dividendenausschüttungen bleiben steuerfrei, sofern an einen Nicht-Zyprioten (sonst 15% Verteidigungssteuer). Holdinggesellschaften bleiben gänzlich steuerfrei.

1.2. **Bulgarien**

- EU Sachverhalt: Ja
- DBA-Sachverhalt: Ja, unterhält mit vielen Ländern ein DBA, auch mit Deutschland
- Betriebsstätte definiert sich in Deutschland auf der Grundlage §§12/13 AO: Nein,da DBA-Sachverhalt
- Wirkung EU Niederlassungsfreiheit: Ja
- Wirkung EU-Mutter-Tochter-Richtlinie: Ja
- Wirkung §§ 23 UmwStG,Einbringung in die Europäische Union,Europa AG: Ja
- Wirkung Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, 8 AStG: Nein, wenn kaufmännischer Geschäftsbetrieb
- Ertragssteuer: 10%, Flattax, mithin auch 10% EKSt
- Quellensteuer bei Dividendenausschüttungen ins Ausland: 5% Quellensteuer, unabhängig ob DBA- oder Nicht-DBA-Sachverhalt

---

1.3. **England:** 21% im Mittelstandssatz (bis 300.000 ePfund Gewinn), danach progressiv steigend bis 30%. VAT- (USt-) Registrierung erst nach Erreichen von 60.000 ePfund zwingend. Sehr liberales Verhältnis zu Offshore-Gesellschaften, unterhält mit Isle of Man ein DBA auf der Ebene der natürlichen Personen. Verbundende Unternehmen: England besteuert Dividendenausschüttungen an eine nicht in UK-ansässige juristische Person nicht, unabhängig von dem Vorliegen eines DBAs.

- Niedrigsteuerland nach AStG: NEIN*
- EU-Niederlassungsfreiheit: Ja
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Ja
- Holdingprivileg: Nein
- Bankgeheimnis: Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

**Nach Verfügung des Bundesfinanzministeriums ist England kein Niedrigsteuerland, da grundsätzlich keine Besteuerung unter 25%*

Vorteil: EU-Niederlassungsfreiheit, mithin DBA-Sachverhalt, im europäischen Vergleich geringe Steuern im Mittelstandssatz.

1.3.1 Konstellation englische Limited mit Offshore-Gesellschaft, UK Ltd nur als Agent: Bis 90% Gewinnabführung vor Steuern möglich

Es besteht die Möglichkeit max.90% der englischen Gewinne VOR Steuern in England in das Offshore-Land zu transferieren, sofern die englische Limited nur als „Agent" auftritt (Gewinnabführungs-und Beherrschungsvertrag zwischen Offshore- und UK Ltd). Allerdings sind die Voraussetzungen für eine solche Steuergestaltung sehr hoch und nicht grundsätzlich anwendbar. Im Zweifel muss nachgewiesen werden, dass im Offshore-Staat ein qualifizierter Geschäftsbetrieb unterhalten wird und nicht nur ein Briefkasten existiert, mithin das die aktiven Geschäfte real im Offshore-Staat stattfinden. Daher eignet sich eine solche Konstellation nur in Ausnahmefällen.

1.4 **Irland**

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja

- Wirkung von 8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen): I.d.R. Nein, durch Rechtsfolge des EuGH-Urteils
- EU-Niederlassungsfreiheit: Ja
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Ja
- Holdingprivileg: Nach Art der Gründung
- Bankgeheimnis: Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Nein, es gibt aber Umwegkonstellationen

Irland hat einen Körperschaftssteuersatz von 12,5%. Nachteilig gestaltet sich u.U. die hohe Einkommensbesteuerung von 20-60% für natürliche Personen.

EU-Sonderzonen:

1.5. Portugal/Madeira

Vorteile in der Kurzübersicht:

- **EU-Gesellschaft**, mithin EU-Niederlassungsfreiheit und EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar
- Portugal/ Madeira gehört zum **umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet** (die Kanaren bzw. kanarische Sonderzone z.B. NICHT), mithin keine Einfuhrumsatzsteuer bei Einfuhr von Waren in die EU, Anwendung 6. EG-Richtlinie

  Steuern:

- Beim Typ I: **Komplette Steuerfreiheit**
- Beim Typ II: **Steuersatz von 4-5%**

Die reduzierte Steuer ist beim Typ II mit Auflagen verbunden, z.B. Schaffung von Arbeitsplätzen und kaufmännischer Geschäftsbetrieb. Unsere Kanzlei auf Madeira ist in der Lage, entsprechende Voraussetzungen zu schaffen. Hierbei werden Inländer per Vertrag bei der Gesellschaft angestellt (400 Euro/Monat) und ein Büro angemietet. Dieses verursacht natürlich monatliche Kosten.

1.6. Kanarische Sonderzone

Wir begleiten Unternehmen bei der Gründung einer Betriebsstätte auf der Kanarischen Sonderzone,ZEC. Vorteile einer Unternehmensgründung ZEC:

- -Geringe Körperschaftssteuer von 4%
- -Reduzierte MWSt von 5%
- -Wirkung der **EU-Mutter-Tochter-Richtlinie**
- -Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen

GGF Nachteilig:

-Die Schaffung von Arbeitsplätzen ist Voraussetzung für die Ansiedlung

-Qualifizierter Geschäftsbetrieb im Sinne muss vorliegen

-Mindestinvestition 50.000- 100.000 Euro in den ersten zwei Jahren nach Gründung

-Die ZEC gehört nicht zum umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet, wie z.B. Madeira

1.7. Gibraltar

Der Streit mit der EU wurde beigelegt, Gibraltar besteuert juristische und natürliche Personen nun pauschal mit 10% Körperschaftssteuer, Exempt Companies (Gesellschaften die nur außerhalb Gibraltars Geschäfte tätigen und daher keiner Steuerpflicht unterliegen) sind nicht mehr zulässig. Der ehemalige hohe Körperschaftssteuersatz von über 30% für One-Shore-Gesellschaften wurde abgeschafft. Glücksspiel-Gesellschaften werden allerdings ebenfalls mit 10% Körperschaftssteuer belegt, anders als z.B. auf Malta mit ca. 4,75% beim Malta-Holdingmodell.

Gibraltar ist nicht souveränes Überseegebiet von Großbritannien und der EU zugehörig. Gibraltar ist aber nicht umsatzsteuerrechtliches Gemeinschaftsgebiet und nicht EU-Zollgebiet. Allerdings sind die EU-Niederlassungsfreiheit, Urteile des EuGHs zur Niederlassungsfreiheit sowie EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar.

Gibraltar unterhält keine Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Ländern, somit Abschirmwirkungen eines DBAs nicht vorhanden.

1.8 Andere Steueroasen in der Europäischen Union

Für bestimmte steuerliche Konstellationen und/oder der realen Betriebsstättenverlagerung kommen noch weitere Länder in der EU in Frage:

-**Belgien**: Flat-Tax eingeführt

-**Luxemburg**: Für bestimmte Holding-Konstellationen

-**Dänemark:** Für EU-Holding (Besteuert Holdinggesellschaften nicht)

-**Niederlande mit Niederländischen Antillen**: Für bestimmte steuerliche Gestaltungen

-**Spanien**: Im Rahmen des Holdingmodells (EU Holding) oder den Erwerb einer spanischen Immobilie über eine spanische S.L.

-Tschechische Republik: Das seit dem 1. Mai 2000 rechtskräftige und im Mai 2004 novellierte Gesetz über Investitionsanreize (Gesetz Nr. 72/2000 Slg.) definiert, vereinfacht und erweitert das ursprüngliche System der Investitionsanreize. Das Gesetz wurde mit der Europäischen Kommission diskutiert und folgt den europäischen Regeln für öffentliche Förderung.

Die Im Gesetz über Investitionsanreize aufgelisteten Investitionsanreize

- Steuernachlässe- Körperschaftssteuernachlässe für einen Zeitraum vom bis zu 10 Jahren für neu gegründete Unternehmen.
- Partielle Körperschaftssteuernachlässe für einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren für bestehende Unternehmen.
- Förderung der Schaffung von Arbeitsplätzen Finanzielle Subventionen für die Schaffung neuer Arbeitsplätze.
- Förderung von Schulungen und Umschulungen Finanzielle Subventionen für Schulungen und Umschulungen von neuen Arbeitnehmern.
- Standorte Übertragung von Grundstücken und/oder Infrastruktur zu günstigen Preisen.

Die Investitionsanreize können einzeln oder als Gruppe gewährt werden und sind so entworfen, dass ihre Auswirkungen einen maximalen Einfluss auf die frühen Phasen des Projekts haben.

-Slowakei: Körperschaftssteuer 19%,keine Besteuerung der Dividendenausschüttungen.

2. Steuergestaltung mit Holding

Die Installation einer ausländischen Holding kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Basisgesellschaft im Sitzstaat gemäß 5 DBA eine steuerliche Betriebsstätte im Sinne auslöst und/oder die Basisgesellschaft aus nicht-steuerlichen Gründen nicht ins Ausland verlegt oder im Ausland angesiedelt werden soll. Beispiel: Es besteht eine Produktionsstätte z.B. in Deutschland. Eine Produktionsstätte löst gemäß 5 DBA immer eine steuerliche Betriebsstätte aus, mithin steht das Besteuerungsrecht dem Sitzstaat- in diesem Falle Deutschland zu. ODER: Es soll z.B. eine Produktionsstätte gegründet werden, wobei man sich aus Nicht-steuerlichen Gründen entscheidet, dass diese Produktionsstätte z.B. nicht der Schweiz, sondern z.B. in Deutschland, installiert werden soll.

Mithin wird die Basisgesellschaft (hier Produktionsstätte) im Sitzstaat besteuert, also in Deutschland mit 15% Körperschaftssteuer und Gewerbesteuer nach Hebesatz des Bundeslandes, ca. 30% insgesamt. Im Kontext der Gründung einer ausländischen Holdinggesellschaft als Eigner der Basisgesellschaft, fliessen die Dividenden der Basisgesellschaft (Gewinne nach Besteuerung) im optimalen Fall steuerfrei in die ausländische Holding und werden dort nicht besteuert. Obliegen der ausländischen Holdinggesellschaft Aufgaben wie Finanz- oder Verwaltungsmanagement und/oder das Halten von Lizenzen und Rechten, so kann die ausländische Holdinggesellschaft ergänzend der Basisgesellschaft in Rechnung stellen, was die Steuerlast der Basisgesellschaft entsprechend reduziert.

Eine ausländische Holdinggesellschaft macht ergänzend immer dann Sinn, wenn eine steuerfreie Durchschleusung der Dividenden an den Anteilseigner nur über eine Zwischenholding realisiert werden kann. Beispiel: Der Eigner ist in einem Land X ansässig, welches ein DBA mit Deutschland unterhält, aber nicht EU. Wäre der Eigner direkt Anteilseigner an der z.B. Deutschen Kapitalgesellschaft, würden die abfließenden Dividenden in Deutschland mit Quellensteuer belegt, also zwischen 5-15% (analoge Regelungen in vielen anderen Ländern, z.B. in Österreich oder der Schweiz). Wird hingegen z.B. eine spanische-oder zyprische Holding als Zwischengesellschaft installiert, so vereinnahmt die spanische-oder zyprische Holding die Dividenden der Basisgesellschaft (in diesem Beispiel der Deutschen Gesellschaft) unter Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie steuerfrei. Da Spanien und Zypern Weiterausschüttungen im DBA- und/oder Nicht-DBA-Sachverhalt im Kontext einer Holding keiner Quellensteuer unterwirft, werden die Dividenden legal steuerfrei an den eigentlichen Anteilseigner durchgeschleust.

2.1 Steuerreduzierte Durchschleusung bei Anwendung des Schweizer Steuerrechts

Diese steuerfreie Durchschleusung kann insbesondere für Schweizer Basisgesellschaften wichtig sein: So belegt die Schweiz abfließende Dividenden im Nicht-DBA-Sachverhalt mit 35%tiger Quellensteuer. Durch die Zwischenschaltung einer Holding, kann diese Quellensteuer auf 5%, in bestimmten Fällen sogar auf Null %, reduziert werden.

2.2 Europa AG (SE: Societas Europaea) als Holding: Einbringung von Anteilen zu Buchwerten

Über die EU-Fusionsrichtlinie können sich europäische Gesellschaften ohne nationale Steuerhürden zusammenschließen. Dabei kann die Einbringung von Anteilen zu Buchwerten, also steuerunschädlich, erfolgen (Deutsches Steuerrecht z.B. §23 Abs 4 UmwStG, Art 8 Fusionsrichtlinie). In diesem Kontext wird also eine Europa AG als Holding gegründet. Weiterer Vorteil: Eine Sitzverlegung innerhalb der EU ist jeder Zeit und ohne steuerliche Nachteile möglich.

Hier zugehört:

§ 23 UmwStG- Einbringung in der Europäischen Union (Societas Europaea, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)-Europa AG,EU Fusionsrichtlinie)

Holdinggründe im Konzernverbund

Im Konzernverbund gibt es neben den steuerlichen Gründungen auch Nicht-steuerliche Gründe:

- Rechtliche Trennung des operativen Geschäfts von der strategischen Verantwortung
- Konzentration von Führungs-und Verwaltungsaufgaben
- Führung und Verwaltung der Beteiligungen im Familienkonzern
- Konzentration von Finanzierungsfunktionen
- Bündelung von Anteilen und Gewinnpooling bei Joint –Ventures

Standortwahl

Bei der Standortwahl einer Holding spielen viele Faktoren eine Rolle:

- Standort der Tochterunternehmen (DBA-Sachverhalt, EU, Nicht-DBA-Sachverhalt)?
- Vor-und Nachteile der einzelnen Holdingstandorte, hinsichtlich den vorrangigen Zielsetzungen
- Wie werden Nicht-Holding-Aktivitäten im Sitzstaat der Holding besteuert?
- Gibt es überhaupt ein Holdingprivileg (z.B. Zypern,Schweiz,Spanien), also keine Besteuerung der zufließenden Dividenden (z.B. Zypern,Schweiz,Spanien,Niederlande.) bei reinen Beteiligungen
- Wie werden Weiter-Ausschüttungen aus der Holding ins In-und Ausland besteuert (Fragen der Quellensteuer)?
- Wie ist die Besteuerung von Zins-und Lizenzzahlungen der Holding?
- Wie gestaltet sich der Abzug von Veräußerungsverlusten und Teilwertabschreibungen?
- Wie gestaltet sich der Abzug von Beteiligungsaufwendungen/Gesellschafterfremdfinanzierung?

Um mit Ihnen gemeinsam den geeigneten Holdingstandort zu finden, müssten diese Fragestellungen in Bezug auf Ihre Konstellation und Zielsetzungen eingehend geprüft werden.

Welche Dienstleistungen bieten wir an?

Steuerliche Beratung im Rahmen des richtigen Holdingstandortes für Ihr Unternehmen. Erstellung einer steuerlichen Expertise. Gründung der Auslandsholding über die jeweilige Partnerkanzlei im Sitzstaat der Holding, Anmeldung des Holdingsprivilegs. Steuergestaltungen bei mehrstufigen Holdingmodellen (Dachholding und Zwischenholding).

Societas Europaea - Europa AG

In der EU beziehungsweise dem EWR ansässige Unternehmen haben seit dem Ende des Jahres 2004 mit der Societas Europaea eine weitere Option bei der Wahl der Rechtsform.

Mit der Societas Europaea (SE), auch europäische Gesellschaft oder Europa AG genannt, wurde eine europaweit einheitliche Rechtsform für grenzüberschreitende Unternehmen geschaffen. Es handelt sich dabei um eine Aktiengesellschaft mit einem Kapital von mindestens 120.000 Euro.

Eine SE ist allerdings nicht "eine für alle", das bedeutet ihre Ausgestaltung ist nicht für alle Staaten gleich. Vielmehr gilt in vielen Bereichen für die Europa AG weiterhin nationales Recht. Nur in wenigen Bereichen der Gesellschaftsform kommt eine europäische Vereinheitlichung tatsächlich zum Tragen.

Die Verordnung zur Einführung ist nach mehreren Jahrzehnten der Planung und Diskussion im Jahr 2001 verabschiedet worden und trat im Oktober 2004 in Kraft. Als große Schwierigkeit beim langen Ringen um eine Einigung erwies sich das Beharren der deutschen Regierung auf dem Schutz des deutschen **Mitbestimmungsrechts**.

Rechtsgrundlage für die Societas Europaea ist die EG-Verordnung 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE). Ende Dezember 2004 wurde die Verordnung in Deutschland mit dem Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SE-Einführungsgesetz SEEG) umgesetzt.

Es bestehen vier verschiedene Möglichkeiten zur Gründung einer „Europa-AG“:

- Zusammenschluss (Verschmelzung/Fusion) von bestehenden Gesellschaften,
- Gründung einer Holding-Gesellschaft,
- Gründung einer gemeinsamen Tochtergesellschaft durch mehrere Gesellschaften oder durch eine bereits bestehende SE,
- Umwandlung einer nationalen Aktiengesellschaft.

Folgende Bedingungen müssen außerdem erfüllt sein:

- Grundsätzlich können sich nur Gesellschaften aus EU- und EWR-Mitgliedstaaten an der Gründung beteiligen. Die Einbeziehung der EWR-Gesellschaften ergibt sich aus dem Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 93/2002 vom 25. Juni 2002 zur Änderung des Anhangs XXII (Gesellschaftsrecht) des EWR-Abkommens, ABl L 266 vom 3.Oktober 2002, S.69.
- Eine wesentliche Voraussetzung für die Gründung einer SE ist ein grenzüberschreitendes Element, abhängig von der jeweiligen Gründungsform (Vgl. zu den folgenden Ausführungen Art. 2 SE-VO).

    - Verschmelzung: Die beteiligten Aktiengesellschaften müssen aus mindestens zwei Mitgliedstaaten stammen (sog. Mehrstaatenbezug)
    - Holding-SE: Entweder sind wie bei der Verschmelzung mindestens zwei der beteiligten Gesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig, es besteht aber auch die Möglichkeit eines Zusammenschlusses von Gesellschaften aus demselben Mitgliedstaat, sofern mindestens zwei dieser Gesellschaften seit mindestens zwei Jahren über eine Tochtergesellschaft oder eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügen.
    - Tochter-SE: gleich wie Holding-SE
    - Umwandlungs-SE: Die umzuwandelnde Aktiengesellschaft muss seit mindestens zwei Jahren eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat haben, eine Zweigniederlassung genügt nicht.
    - Tochter-SE einer bestehenden SE: kein grenzüberschreitendes Element notwendig, weil dieses bereits bei der Gründung der ursprünglichen SE erfüllt war.
- Das Kapital muss mindestens 120.000 Euro betragen.
- Welche Rechtsträger zur Gründung einer Societas Europaea berechtigt sind, hängt von der jeweiligen Gründungsform ab. Zur Gründung einer SE durch Verschmelzung sind ausschließlich Aktiengesellschaften berechtigt, eine Holding-SE kann von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet werden, eine gemeinsame Tochter-SE kann von allen Gesellschaften nach Art. 48 Abs. 2 EGV gegründet werden (darunter fallen die Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sowie andere juristische Personen), die Umwandlung in eine SE steht wiederum nur Aktiengesellschaften zur Verfügung. Als fünfte Gründungsvariante sieht die SE-VO die Gründung einer Tochter-SE durch eine bestehende SE vor. Eine bereits gegründete SE kann sich an allen Gründungsformen beteiligen.

3. Nicht-EU, aber DBA-Sachverhalte mit Deutschland

3.1. **Schweiz:** Steuerlast richtet sich nach Kanton, da sich die Gesamtsteuerlast aus Bundessteuer (8,5%) und Kantonssteuer berechnet. Ein Ertragssteuersatz von 15,5% ist realisierbar (Zug). Besonderheit: Geleistete Steuern sind Betriebsausgaben im Sinne, was die reale Steuerlast ab dem zweiten Jahr entsprechend reduziert.

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja, jedenfalls in den Kantonen Zug, Obwalden usw..
- Wirkung von 8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen): JA
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie: Die Schweiz hat sich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unterworfen und beidseitige Anerkennung durch bil.Verträge
- Bankgeheimnis: Sehr Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja
- Inhaberaktien: JA

Vorteile: Geringe Steuerlast, Nahe am Geld, Bankgeheimnis.

Sonderfall Zweigniederlassung einer EU-Auslandsgesellschaft: Wird wie eine Schweizer Körperschaft behandelt, ohne die Verpflichtung zur Einzahlung von 20.000 CHF Stammkapital. Steuerlast im Domizilprivileg nur 8,5%.

3.2. **Dubai/VAE:** NULL-Steuern,außer bei Ölgesellschaften,petrochemische Betriebe und Banken. Unterschieden wird zwischen einer Kapitalgesellschaft in Dubai (LLC), Gesellschaften in der Freihandelszone oder Offshore-Gesellschaften.

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja
- Wirkung von 8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen): JA
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Sehr Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

Vorteile: Keine Steuern. Bei geschickter Ausgestaltung können "weiße Einkünfte" (steuerfrei in Deutschland) nach Deutschland fließen.

Nachteil: Sehr hohes Stammkapital im Vergleich zu anderen Rechtsformen, hohe Gründungs- und ggf. Lizenzgebühren, außer in Freihandelszonen müssen mindestens 51% der Gesellschaftsanteile von Einheimischen gehalten werden, Treuhandlösung möglich. Die „VAE-Offshoregesellschaft" ermöglicht die Installation einer Rechtsform ohne Stammkapital.

3.2.1: VAE-Offshore-Gesellschaft

Gemeint ist in diesem Kontext eine "Exempt Companie", also eine Gesellschaft, die nur außerhalb der VAE Geschäfte tätigt. Der Vorteil ist das geringe Stammkapital.

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt:Nein, nicht bei exempt. Companie

- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

Vorteile: Keine Steuern.

3.3. **Singapur**

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja
- Wirkung von 8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen und passiven Einkünften): JA
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Mit Deutschland Ja. Bei Offshore-Gesellschaften (exempt Company) entfaltet das DBA keine Wirkung.
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Extrem gut
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

Steuern für Erträge von Offshore-Finanzgeschäften betragen 5%. Der Spitzensteuersatz liegt bei 17% Ertragssteuern, wobei der Höchststeuersatz erst bei einem Ertrag von 320.000,00 USD erreicht wird:

Neugründungen Singapur:

- First $100,000: Keine Steuern
- $100,001 to $300,000 : 8,5% Steuern
- Thereafter a Flat Rate of 17%

Bereits bestehende Gesellschaften Singapur:

Eingangssteuersatz liegt bei 4,5% Steuern, ansonsten gleiche Progression wie oben.

3.4 **Mauritius:** Onshore Companies werden mit 15% besteuert, offshore-Companies (exempt. companies, die nur außerhalb von Mauritius Geschäfte tätigen) mit 3%. Dividendenausschüttungen unterliegen keiner Besteuerung, Dividendenausschüttungen an ausländische Anteilseigner unterliegen einer Quellensteuer gemäss jeweiligen DBA.

3.5. **USA:** Steuerlast richtet sich nach dem Bundesstaat und dem "Gegenstand". Eine Steuerlast von 15% ist in Ausnahmefällen realisierbar. Normalsteuersatz: ca. 30%.

- Niedrigsteuerland nach AStG: Je nach Bundesstaat, i.d.R. Nein
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Mittel
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja
- Inhaberaktien erlaubt: Nein

Vorteil: Die INC ist die Reinform der Aktiengesellschaft, somit gute Rechtsform zur Kapitalisierung, keine Verpflichtung zur Einzahlung von Stammkapital, gegenüber der deutschen AG geringe Kosten, Ein-Mann-Gründung möglich. Shareholder werden in vielen Bundesstaaten nicht im Handelsregister aufgeführt. Viele US Bundesstaaten kennen keine USt.

Wegfall der US-Quellensteuer und der US-„Branch Profits Tax" bei bestimmten Schachtelbeteiligungen und Betriebsstätten

Am 1. Juni 2006 unterzeichneten die Vertreter der Bundesrepublik Deutschland und der Vereinigten Staaten von Amerika ein Protokoll zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den beiden Staaten (DBA USA/D).

Dieses Protokoll wird das DBA USA/D in vielen Punkten ändern. Eine der für deutsche Muttergesellschaften (AG, GmbH, oder für US-Steuerzwecke als US-Kapitalgesellschaft behandelte GmbH & Co. KG) bedeutendsten Neuerungen ist die Nullbesteuerung bei bestimmten Fällen der Quellensteuer (Art. 10 Abs. 3 n. F.) beziehungsweise der „Branch Profits Tax" (Art. 10 Abs. 10 n.F.) und ihre tatbestandliche Verknüpfung mit einzelnen Vorschriften zu den „Limitation on Benefits" (Schranken für Abkommensvergünstigungen) des Art. 28 n. F.

Die Regelungen zur Nullbesteuerung traten ab dem 1. Januar des Jahres in Kraft, in dem die Ratifikationsurkunden ausgetauscht wurden.

4. Firmengründung in Steueroasenländern: Gründung von Gesellschaften in Nullsteueroasen/ Nicht- DBA-Sachverhalt

In aller Regel ist bei den meisten Mandanten davon auszugehen, dass sich die Firmengründung in einer sogenannten Nullsteueroase /Nicht-DBA-Sachverhalt (BVI, Seychellen, Panama usw..) nachteilig gestaltet, gegenüber einer Firmengründung in der EU bzw. mit DBA-Sachverhalt. Stichworte sind:

-Annahme des Gestaltungsmissbrauchs (nationale Gesetze/Regelungen zur Verhinderung der Steuerflucht), Umkehr der Beweislast (der mutmaßlich Steuerflüchtige muss nachweisen, dass es sich nicht um eine rechtswidrige Zwischengesellschaft handelt), Negativwirkungen der G20 Abkommen (Abkommen über Auskunftsersuchen in Steuerangelegenheiten zwischen Steueroasenländern und den G20 Staaten) und das Vorliegen einer Betriebsstätte außerhalb des Sitzstaates definiert sich nicht über 5 DBA (Doppelbesteuerungsabkommen), sondern über die innerstaatlichen Regelungen (in Deutschland also über §§12/13 A0). Für Deutsche Mandanten außerdem: Negativwirkungen der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung und Negativwirkung des Deutschen Außensteuergesetzes (§ 8 AStG, Hinzurechnungsbesteuerung).

Diese Negativwirkungen können i.d.R. nur verhindert werden, sofern:

-„Der Ort der geschäftlichen Oberleitung" nachweisbar im Sitzstaat (also z.B. auf den Seychellen,Cayman Islands usw) belegen ist: Kein Nominee- oder reiner Treuhand-Direktor, sondern angestellter Direktor im Sitzstaat mit Angestelltenvertrag zur Gesellschaft und vergleichbarem/üblichen Gehalt UND

-Im Sitzstaat (also z.B. auf den Seychellen,BVI usw) ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert wird (Büro und Mietvertrag) UND

-ein wirtschaftlicher Grund vorliegt.

Die Negativwirkungen des Deutschen Außensteuergesetzes können zu dem nur vermieden werden, sofern die Gesellschaft im Sitzstaat aktive Geschäfte nach Aktivkatalog des 8 AStG realisiert, wenn ein Deutscher Anteilseigner mehr als 50% der Shares hält (beherrschenden Einfluss).

Von obigen Betrachtungsweisen kann abgewichen werden, wenn im Sitzstaat (also z.B. auf den Seychellen, Cayman Islands usw) eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, ein land-oder forstwirtschaftlicher Betrieb oder eine Bauausführung länger als 12 Monate Dauer existiert, dann immer Betriebsstätte im Sitzstaat.

Aufgrund obiger Einlassungen eignen sich für die meisten Mandanten Gesellschaftsgründungen in der EU oder zumindest im DBA-Sachverhalt besser, als Firmengründungen in typischen Steueroasen-Ländern.

-Gesellschaftsgründungen im Nicht-DBA-Sachverhalt (Offshore Firmengründung-Nullsteueroase, z.B. BVI, Seychellen, Panama)

-**keine Abschirmwirkung eines DBAs vorhanden**

-Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland definiert **sich über innerstaatliches Recht und nicht über 5 DBA**. Mithin: Ein Warenlager, eine Repräsentanz oder der ständige Vertreter löst eine Betriebsstätte außerhalb des Sitzstaates aus

-**Keine Wirkung EU Niederlassungsfreiheit**, EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und/oder EU Fusionsrichtlinie

-**Schnelle Annahme des Gestaltungsmissbrauchs, Umkehr der Beweislast**

-**Negativwirkungen des Deutschen Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes für Deutsche Mandanten**

-Zu beachten sind ferner **die Auskunftsvereinbarungen G20**

Bewertung

Dieses bedeutet nicht, dass die Gründung einer Gesellschaft in einer Nullsteueroase/Nicht-DBA-Sachverhalt **grundsätzlich abzulehnen** ist. Dennoch müssen wir Sie über Risiken und Alternativen entsprechend informieren.

Für die meisten Mandanten eignet sich allerdings eine Gesellschaftsgründung in der EU oder NUR-DBA-Sachverhalt wesentlich besser als eine Firmengründung in einer Nullsteueroase, was die obigen Einlassungen zeigen.

Eine Firmengründung in Steueroasen-Ländern /Nicht-DBA-Sachverhalt kann unter folgenden Faktoren dennoch Sinn machen:

-Im Offshore Staat wird ein **in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb** installiert (Büro, Mietvertrag)

-**Kein Einsatz eines Nominee-oder reinen Treuhand-Direktors**, sondern mindestens ein **ständig präsenter Treuhand-Direktor oder angestellter Direktor** mit Angestelltenvertrag zur Gesellschaft und üblichen/vergleichbaren Gehalt (Ort der geschäftlichen Oberleitung als Ort der steuerlichen Betriebsstätte)

-Zwar nur Registered Office und/oder Nominee Direktor, **jedoch kein Bezug zum eigentlichen Nutznießer erkennbar** (z.B. Dividenden fliessen nicht an den Nutznießer, es ist in keinem Fall erkennbar, dass der Nutznießer die Geschicke der Gesellschaft lenkt,

die Konstellation wird den Steuerbehörden in keinem Fall bekannt, kein Geldfluss nach Deutschland oder Österreich, keine Rechnungsstellung nach Deutschland oder Österreich, Nutznießer ist als wirtschaftlich Berechtigter z.B. im Kontext des Bankkontos nicht erkennbar, kein Konto in Deutschland oder Österreich).

-**Kein Warenlager, Repräsentanz oder Bevollmächtigter/ständiger Vertreter** außerhalb des Sitzstaates der Offshore-Gesellschaft

-Shareholder/Direktor/Treugeber der Offshore-Gesellschaft **unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Land ohne analoge Regelungen/Gesetze** zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs wie z.B. Deutschland oder Österreich

-Offshore Gesellschaft ist **keine aktive Gesellschaft im Sinne**, sondern z.B. Eigner einer Gesellschaft in der EU

Sonderfall VAE

Die VAE (Vereinigte Arabische Emirate) kennen keine Ertrags-oder Einkommenssteuer, unterhalten jedoch mit den meisten Industriestaaten –auch mit Deutschland und Österreich- ein DBA (Doppelbesteuerungsabkommen). Allerdings darf es sich nicht um eine VAE-Offshore-Gesellschaft handeln, sondern entweder Dubai LLC oder Gesellschaft in einer Freihandelszone.

Sonderfall Mandanten aus Österreich

Österreich unterhält mit Liechtenstein und Belize ein DBA (Doppelbesteuerungsabkommen). Jedoch sind die DBA-Missbrauchsklauseln zu beachten, so dass dennoch ausreichend Substanz Escape (Büro) im Sitzstaat vorhanden sein muss.

Steueroasen-Gesellschaften und Kapitalgesellschaftsstruktur mit Deutschland

Vorbehaltlich der Annahme, dass im Steueroasen-Staat (Kein DBA-Sachverhalt mit Deutschland) ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert ist und am Sitz der Gesellschaft Aktiveinkünfte nach AStG realisiert werden,können die Dividenden der Steueroasengesellschaft gemäß nationalen deutschen Recht (Körperschaftssteuergesetz) unter Abzug der Schachtelstrafe von 5% steuerfrei in einer deutschen Kapitalgesellschaft vereinnahmt werden. Mithin bleiben 95% steuerfrei. Erst wenn an den Gesellschafter der deutschen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet wird- sofern natürliche Person- erfolgt die Besteuerung mit 25% Abgeltungssteuer. Werden keine Aktiveinkünfte im Steueroasenland realisiert, darf die deutsche Kapitalgesellschaft maximal nur 50% der Anteile halten. Möglich wäre dann der Einsatz eines Treuhand-Shareholders zu min. 50% oder die Gründung einer weiteren Gesellschaft außerhalb Deutschlands, die min. 50% hält.

Verlagerung des Lebensmittelpunktes in das Steueroasenland

Verlagert der Mandant oder ein Beauftragter seinen Lebensmittelpunkt in den Steueroasenstaat, um als Direktor der Gesellschaft aufzutreten (5 DBA: Ort der geschäftlichen Oberleitung), so sind die Bedingungen des jeweiligen Staates zu beachten. Z.B. Einreisebedingungen auf Cayman Islands: Min. 183.000 USD Investment in Immobilie oder Unternehmen.

Besonderheiten bei Produktionsstätten,Bauausführungen und Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen

Wird im Steueroasen-Land eine Produktionsstätte unterhalten oder eine Bauausführung länger als 12 Monate oder eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, dann immer Betriebsstätte gemäß 5 DBA, unabhängig vom Ort der geschäftlichen Oberleitung.

Welcher Offshore-Staat ist der Richtige?

Zunächst müsste geprüft werden (vgl. Ausführungen oben), ob eine Offshore-Gesellschaft (Definition hier: Kein DBA-Sachverhalt,Null-Steueroase) überhaupt die richtige Rechtsform für den Mandanten ist. In den überwiegenden Fällen muss diese Frage in der steuerlichen Praxis mit NEIN beantwortet werden. Mithin sind EU-Gesellschaften (Zypern,England, Madeira usw..) oder Gesellschaften mit DBA-Sachverhalt (z.B. die Schweiz) wesentlich besser geeignet. Sollte man allerdings zu dem Schluss kommen, dass eine Offshore-Gesellschaft in Frage kommt,so spielen bei der Auswahl des Standortes verschiedene Erwägungen eine Rolle:

- Werden Exempted Companies angeboten, also Gesellschaften die nur außerhalb des Sitzstaates Geschäfte tätigen und daher gänzlich steuerfrei sind?
- Gesamt steuerliche Situation: Einkommens-,Körperschaft-,Veräußerungsgewinn-,Quellen-,Schenkungs-oder Erbschaftssteuer für Personen und Gesellschaften?
- Wie gut ist das Bankgeheimnis,ist dieses in der Verfassung verankert?
- Gibt es Rechtshilfeabkommen, Abkommen über einen Informationsaustausch in steuerlichen Fragen? (So kommt für US Bürger oder US Firmen z.B. nur Nevis in Frage)
- Sind Inhaberaktien erlaubt, sofern für den Mandanten Inhaberaktien gewollt sind?

- Gibt es ein öffentlich zugängliches Handelsregister?
- Bei realer Betriebsverlagerung/Einwanderung: Wie sind die Bedingungen für Ausländer (Voraussetzungen,Visa usw..), gibt es Mindestlöhne,Sozialversicherungen, wie hoch sind die Lohnstückkosten,gibt es für Neuansiedlungen Subventionen usw?

Was ?	**Wer es bietet**
Extrem gutes Bankgeheimnis	Andorra,Bahamas,Cayman Islands,Isle of Man,Mauritius,Panama,Singapur,Nevis,BVI
Für Holdinggesellschaften geeignet	Cayman Islands,HongKong,Isle of Man,Vanuatu,VAE
Nullsteueroase Exmp.Status	Belize,Cook Islands,Grenada,Mauritius,Seychellen,BVI,VAE
Keine Steuer auf Fremdquelleneinkommen	Costa Rica,HongKong,Seychellen,VAE
Keine Steuern auf Veräußerungsgewinne	Andorra,Bahamas,Cayman Islands,Vanuatu,VAE
Captive Versicherungen	Bahamas,BVI,Cayman Islands,Hongkong,Isle of Man,Mauritius
Schiffsregister und Verwaltung	Bahamas,BVI,Cayman Islands,Mauritius,Panama,Vanuatu,Singapur, HongKong
Natürliche Personen:	
Keine Einkommensteuer	Andorra,Bahamas,Cayman Islands,Vanuatu, VAE
Niedrige Einkommensteuer	BVI,Hongkong,Isle of Man, Mauritius
Keine Erbschaftssteuer	Andorra,Bahamas,BVI,Cayman Islands,Isle of Man,Mauritius,Panama,Vanuatu, VAE
Inhaberaktien	Bahamas,BVI,Cayman Islands,Costa Rica,Hongkong,Mauritius,Panama, Seychellen,Vanuatu

Vor-und Nachteile von Steuerplätzen in der Karibik und den Bermudas

Staat	**Vorteile**	**Nachteile**	**Steuern**
Bahamas	Gesetzlich geregeltes Bankengeheimnis, kein automatischer Informationsaustausch in Steuersachen mit EU Staaten.	Seit 2006 Rechtshilfe in Steuersachen,allerdings nicht automatisch,sondern nur auf Anfrage. Wohnsitzname: Mindestens 150.000 B$ müssen im Land investiert werden	Keine Einkommens-,Körperschaft-,Veräußerungsgewinn-,Quellen-,Schenkungs- oder Erbschaftssteuer für Personen und Gesellschaften
BVI	Gesetzlich geregeltes Bankengeheimnis, kein automatischer Informationsaustausch in Steuersachen	Lebenshaltungskosten entsprechen US Niveau	Einkommensteuer 3-20%,Körperschaftssteuer 15%, Auslandseinkünfte bleiben steuerfrei
Cayman Islands	Gesetzlich geregeltes Bankengeheimnis, kein Informationsaustausch bei Steuerdelikten, siebt größter Bankenplatz weltweit,Hohe politische	Bei Wohnsitzname ist Investment von mindestens 180.000 USD notwendig, Lebenshaltungskosten ca. 18% über USA	Echte Nullsteuer-Oase

	Stabilität		
Niederländische Antillen	DBA mit Niederlande erlaubt die steuergünstige Verlagerung von Gewinnen auf die Antillen,keine fiskalischen Auslieferungsabkommen	Informationsaustausch-Abkommen mit der OECD,kein gesetzlich geregeltes Bankgeheimnis, hohe Besteuerung ansässiger jur. Personen	Non-Resid. zahlen für auf den NL-Antillen erwirtschaftete Erträge ca. 3% Einkommenssteuer,keine Vermögens-Erbschaft-Schenkungssteuer. Keine Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen. Offshore-Gesellschaften zahlen bis 2020 5,5%, daneben gibt es weitere Steuerbegünstigungen für bestimmte Gesellschaften
Bermudas	Steueroase für Gesellschaften	kein gesetzlich geregeltes Bankgeheimnis, Aufenthaltsgenehmigung für Ausländer praktisch nicht möglich, Immobilienerwerb unmöglich, extrem hohe Lebenshaltungskosten	Keine Einkommens-Körperschafts- oder Quellensteuer
Barbados	Keine Devisenbeschränkungen, Zollvergünstigungen	Informationsaustausch-Abkommen mit der OECD	Non-Resid. zahlen eine Einkommensteuer von 1-2,5%,keine Kapitalertrags-Erbschaft,-Schenkungs-,Grund-,oder Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen. Eine IBC zahlt, sofern Sie zu 100% in ausländischer Hand ist,2,5% Körperschaftssteuer. Inländische Firmen zahlen keine Steuern.

Firmengründung in Steueroasenländern /Nicht-DBA-Sachverhalt und..

Deutsches Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz (StHintBekG) - Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV)

Anwendungsbereich: Auslandssachverhalte mit sogenannten nicht kooperativen Staaten. Dieses sind insbesondere Staaten, die mit Deutschland kein DBA unterhalten, mithin kein Informationsaustausch analog Artikel 26 OECD-MA:

Artikel 26 des OECD-Musterabkommens von 2005

Informationsaustausch

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Verwaltung oder Anwendung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die auf Grund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen und Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Personen oder Behörden befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

(4) Wenn ein Vertragsstaat in Übereinstimmung mit diesem Artikel um Erteilung von Informationen ersucht, wendet der andere Vertragsstaat zur Beschaffung der Informationen seine innerstaatlichen Ermittlungsbefugnisse an, auch wenn er die Informationen nicht für seine eigenen Steuerzwecke benötigt. Die Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen des Absatzes 3; diese sind aber nicht so auszulegen, als erlaubten sie einem Vertragsstaat, die Erteilung der Informationen abzulehnen, nur weil er kein eigenes Interesse an ihnen hat.

(5) Absatz 3 ist nicht so auszulegen, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen abzulehnen, nur weil sie sich im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen

Grundkontext: Sobald der am Auslandssachverhalt beteiligte Staat mit Deutschland ein entsprechendes Abkommen abgeschlossen hat, tatsächlich in einem vergleichbaren Umfang Auskünfte erteilt oder hierzu zumindest Bereitschaft gezeigt hat, kommen die besonderen Mitwirkungspflichten nicht zur Anwendung. Die unkooperativen Staaten werden in der Grauen Liste der G20 List" aufgeführt. Bei Nicht-Beachtung der besonderen Mitwirkungspflichten drohen folgende Sanktionen:

-Versagung der Entlastung von der Deutschen Quellensteuer auf Kapitalerträge nach §50 Ab.1 und 2 oder §§44a Abs. 9 EStG

-Nichtanwendung der Abgeltungssteuer und des Teileinkünfteverfahrens

-Versagung der Steuerfreiheit für Dividenden und andere Einkünfte nach §8 Abs.1 und Abs.2 KStG und vergleichbarer Vorschriften im DBA

Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV)

SteuerHBekV

Ausfertigungsdatum: 18.09.2009

Vollzitat:

"Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung vom 18. September 2009 (BGBl. I S. 3046)"

Eingangsformel

Auf Grund des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f des Einkommensteuergesetzes, des § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e des Körperschaftsteuergesetzes und des Artikels 97 § 22 Absatz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, von denen § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f des Einkommensteuergesetzes durch Artikel 1, § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e des Körperschaftsteuergesetzes durch Artikel 2 und Artikel 97 § 22 Absatz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung durch Artikel 4 des Gesetzes vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2302) eingefügt worden ist, verordnet die Bundesregierung:

Abschnitt 1
Vorschriften zu § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f des Einkommensteuergesetzes

§ 1 Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten

(1) Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Vorgängen im Sinne des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f Satz 1 Teilsatz vor Doppelbuchstabe aa des Einkommensteuergesetzes stehen, dürfen, soweit nicht eine der Voraussetzungen des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f Satz 2 des Einkommensteuergesetzes erfüllt ist, den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nur mindern, wenn die in den Absätzen 2 bis 5 genannten besonderen Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten erfüllt worden sind.

(2) Auf Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Absatz 1 des Außensteuergesetzes ist § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung mit der

Maßgabe anzuwenden, dass die Aufzeichnungen für alle Geschäftsbeziehungen in sinngemäßer Anwendung des § 90 Absatz 3 Satz 3 der Abgabenordnung zeitnah zu erstellen und auf Anforderung entsprechend § 90 Absatz 3 Satz 9 der Abgabenordnung vorzulegen sind.

(3) Für Steuerpflichtige, die für die inländische Besteuerung Gewinne zwischen ihrem inländischen Unternehmen und dessen Betriebsstätten im Ausland aufzuteilen oder die den Gewinn der inländischen Betriebsstätte ihres ausländischen Unternehmens zu ermitteln haben, gilt Absatz 2 entsprechend.

(4) Der Steuerpflichtige hat für Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit einer Person, die keine nahe stehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist, insbesondere Aufzeichnungen über Folgendes zu erstellen:

1. Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen,

2. Verträge und vereinbarte Vertragsbedingungen, die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegen, und ihre Veränderung,

3. die immateriellen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige im Rahmen der betreffenden Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt,

4. die von den Beteiligten im Rahmen der Geschäftsbeziehungen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie deren Veränderungen,

5. die eingesetzten Wirtschaftsgüter,

6. die gewählten Geschäftsstrategien,

7. die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse,

8. die natürlichen Personen, die unmittelbar oder mittelbar Gesellschafter oder Anteilseigner der Person sind. Das gilt nicht, soweit mit der Hauptgattung der Aktien der Person oder eines unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafters oder Anteilseigners der Person ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

Die Aufzeichnungen nach Satz 1 sind zeitnah im Sinne des § 90 Absatz 3 Satz 3 der Abgabenordnung zu erstellen und auf Anforderung entsprechend § 90 Absatz 3 Satz 9 der Abgabenordnung vorzulegen; § 6 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung ist nicht anzuwenden. Die Aufzeichnungspflichten gelten nur für Geschäftsbeziehungen im Sinne des Satzes 1, wenn die Summe der Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus der betreffenden Geschäftsbeziehung zu einer Person im Wirtschaftsjahr den Betrag von 10 000 Euro übersteigt.

(5) Unterhält der Steuerpflichtige Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland oder bestehen objektiv erkennbare Anhaltspunkte für die Annahme, dass der Steuerpflichtige über Geschäftsbeziehungen zu Kreditinstituten im Ausland verfügt, hat der Steuerpflichtige nach Aufforderung durch die Finanzbehörde diese zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen.

§ 2 Versagung der Entlastung vom Steuerabzug

Hat eine ausländische Gesellschaft Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung vom Steuerabzug nach § 50d Absatz 1 und 2 oder § 44a Absatz 9 des Einkommensteuergesetzes und sind an dieser Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar natürliche Personen beteiligt, deren Anteil an ihr 10 Prozent übersteigt, wird diese Entlastung ungeachtet des § 50d Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes nur gewährt,

1. wenn die Gesellschaft den Namen und die Ansässigkeit der natürlichen Personen offen legt,

2. soweit keine der Voraussetzungen des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f Satz 2 des Einkommensteuergesetzes erfüllt ist.

Die Finanzbehörde kann für diese Personen eine Bestätigung nach § 50d Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes verlangen.

§ 3 Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen und Versagung des Teileinkünfteverfahrens

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung im Sinne des § 1 Absatz 5 nicht nach, sind § 2 Absatz 5b Satz 1, § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes in Bezug auf Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes, die das Kreditinstitut für Rechnung des Schuldners an den Steuerpflichtigen zahlt, und die Vorschriften über die teilweise steuerbefreiten Einnahmen nach § 3 Nummer 40 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. Satz 1 ist nicht anzuwenden, soweit eine der Voraussetzungen des § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f Satz 2 des Einkommensteuergesetzes erfüllt ist.

Abschnitt 2
Vorschriften zu § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e des Körperschaftsteuergesetzes

§ 4 Versagung der Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes

Wenn die in § 1 Absatz 2 oder Absatz 5 genannten besonderen Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt werden, sind auf Vorgänge im Sinne des § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes folgende Vorschriften nicht anzuwenden:

1. die Vorschriften über die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes sowie

2. vergleichbare Vorschriften in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Das gilt nicht, soweit eine der Voraussetzungen des § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes erfüllt ist.

Abschnitt 3
Vorschriften zu Artikel 97 § 22 Absatz 2 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

§ 5 Erstmalige Anwendung des § 90 Absatz 2 Satz 3, des § 147a, des § 162 Absatz 2 Satz 3 und des § 193 Absatz 1 und 2 Nummer 3 der Abgabenordnung

§ 90 Absatz 2 Satz 3, § 147a, § 162 Absatz 2 Satz 3 und § 193 Absatz 1 und 2 Nummer 3 der Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2302) sind erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen. Bei Anwendung des § 147a Satz 3 der Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes vom 29. Juli 2009 (BGBl. I S. 2302) im Besteuerungszeitraum 2010 sind die Einkünfte des Besteuerungszeitraums 2009 maßgebend.

Abschnitt 4
Schlussvorschriften

§ 6 Anwendungsvorschrift

Die §§ 1, 3 und 4 sind erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden. Hat der Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, sind die §§ 1, 3 und 4 erstmals ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden. § 2 ist erstmals auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 gezahlt oder gutgeschrieben werden.

§ 7 Inkrafttreten

Diese Verordnung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Schlussformel
Der Bundesrat hat zugestimmt.

Firmengründung in Steueroasenländern /Nicht-DBA-Sachverhalt und..

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Drittstaaten (teilweise EWR) über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten

Nachfolgend eine Übersicht der Abkommen zwischen der BRD und Drittstaaten über Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten. Die jeweils aktuelle Liste können Sie über unsere Kanzlei erhalten oder auf der Homepage des Bundesfinanzministerium einsehen.

Abkommensübersicht mit Stand Okt. 2010:

- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von **Anguilla** über den Informationsaustausch in Steuersachen vom 19. März 2010
- Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der **Arabischen Republik Ägypten**
- Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Commonwealth **der Bahamas** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch vom 9. April 2010
- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung **von Bermuda ü**ber den Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 3. Juli 2009
- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der **Britischen Jungferninseln** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch
- Abkommen über Informationsaustausch in Steuersachen mit den **Britischen Jungferninseln**
- Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem **Commonwealth Dominica** über den Informationsaustausch in Steuersachen
- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung **von Gibraltar** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Auskunftsaustausch vom 13. August 2009
- Abkommen über Informationsaustausch für Besteuerungszwecke **mit Gibraltar**
- Abkommen über Informationsaustausch für Besteuerungszwecke **mit Gibraltar**
- Abkommen über Auskunftsaustausch in Steuersachen auf Basis der OECD-Standards **mit Guernsey** unterzeichnet
- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der **Insel Man** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Auskunftsaustausch vom 2. März 2009
- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung **von Jersey** über den Auskunftsaustausch in Steuersachen vom 4. Juli 2008
- Für einen fairen Steuerwettbewerb: Abkommen über Auskunftsaustausch für Steuerzwecke mit **Jersey** unterzeichnet
- Abkommen mit den **Kaimaninseln** über Informationsaustausch in Steuersachen unterzeichnet
- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der **Kaimaninseln** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch vom 27. Mai 2010

- Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des **Fürstentums Liechtenstein** über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen vom 2. September 2009
- Abkommen mit **Liechtenstein** über Informationsaustausch unterzeichnet
- Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum **Monaco** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch
- Deutschland und **Monaco** gegen Steuerhinterziehung
- Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und **St. Vincent und die Grenadinen** über die Unterstützung in Steuer- und Steuerstrafsachen durch Informationsaustausch am 29. März 2010 in London
- Abkommen vom zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung der **Turks- und Caicosinseln** über den steuerlichen Informationsaustausch am 4. Juni in Grand Turk

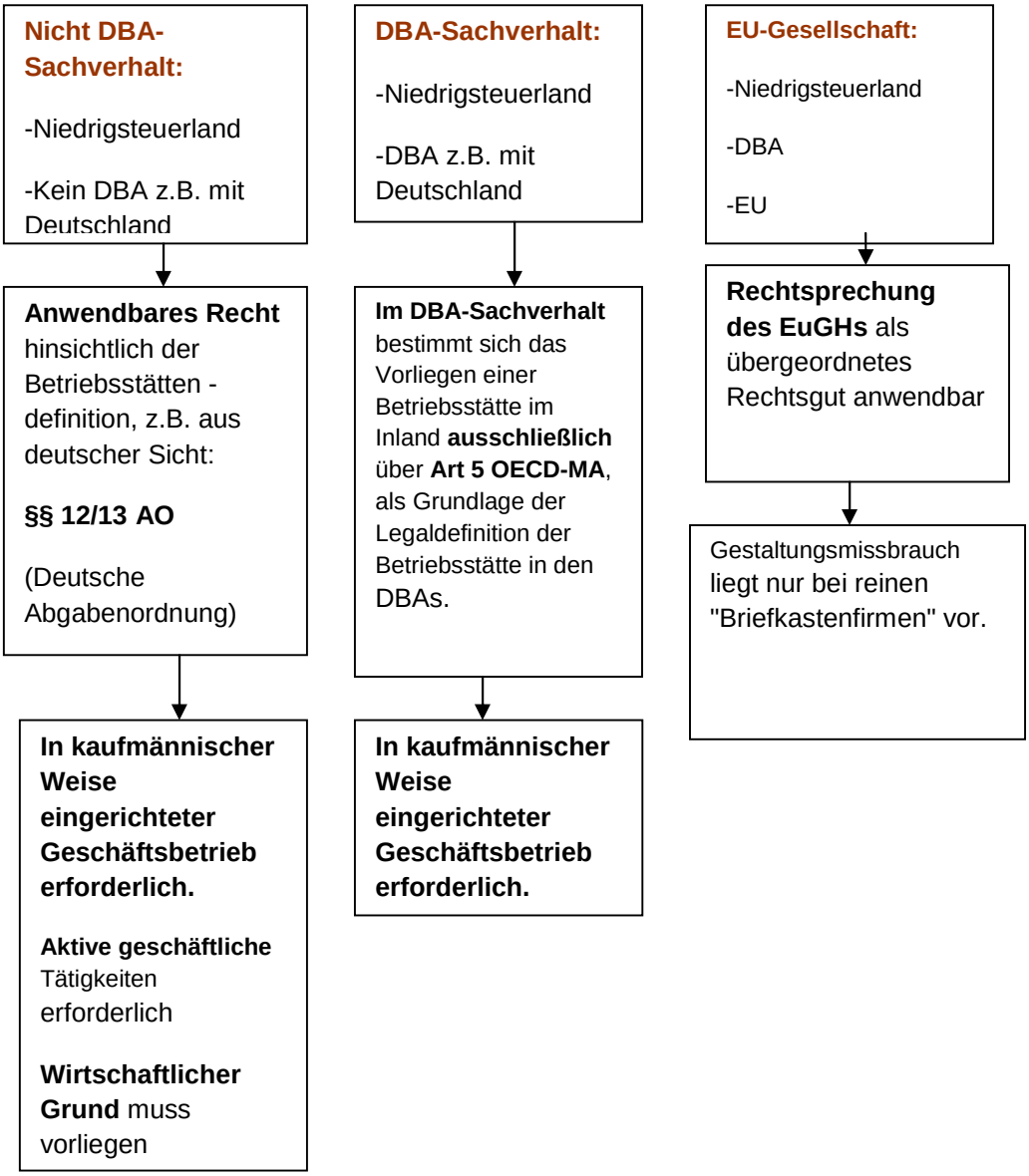
Firmengründung in Steueroasenländern /Nicht-DBA-Sachverhalt und..

G20 Abkommen

Begünstigt durch die Finanzkrise und unterstützt durch die scheinbar bereitwillige Unterstützung der sonst das Bankgeheimnis propagierenden Banken im Steuerparadies Liechtenstein im Fall „Zumwinkel" konnte sich eine internationale Armada zur Jagd auf Steuerflüchtlinge und im Kampf gegen unliebsame Steueroasen formieren. Im April 2009 war der erste Schritt getan: Auf dem Londoner Weltfinanzgipfel veröffentlichte die OECD die sogenannte Schwarze Liste der unkooperativen Länder. Und dies, obwohl einige internationale Finanzzentren zu verhindern versuchten, auf dieser Liste genannt zu werden und einer (vermeintlich negativen) farblichen Einordung von hellgrau bis schwarz, die sich nach der Kooperationsbereitschaft mit der OECD richtete, zu entgehen. Insbesondere China wollte die Veröffentlichung dieser Liste verhindern, wurde aber von führenden europäischen Nationen sowie den USA umgestimmt.

Im Kern geht es bei den G20 Abkommen also um Auskunftsersuchen in Steuerangelegenheiten. Nationale Finanzämter können Auskunftsersuchen an ausländische Finanzbehörden stellen, um einen mutmaßlichen Gestaltungsmissbrauch aufzudecken, z.B.: Wer ist Direktor der Gesellschaft, hat die Gesellschaft im Sitzstaat Substanz oder befindet sich dort nur ein Briefkasten, wer ist als Shareholder der Gesellschaft eingetragen. Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen kennt man diese Vorgehensweise im Kontext einer Ansässigkeitsbescheinigung, mithin kleine oder große Auskunftsklausel. Auch sollen ausländische Banken veranlasst werden, die wirtschaftlich Berechtigten zu benennen, wobei in vielen Ländern das Bankgeheimnis eine solche Auskunft faktisch unmöglich macht. Geben Länder keine Auskünfte, haben also das G20 Abkommen nicht unterzeichnet, beschreiben nationale Gesetze entsprechende Sanktionen, in Deutschland z.b. die Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung.

Unterschiede zwischen EU-Gesellschaften, DBA-Sachverhalt und Nicht-DBA-Sachverhalt: Grafische Übersicht



Prüfungsverfahren Deutscher Finanzämter zur Anerkenntnis der Auslandsgesellschaft

Allgemeines

Deutschland und die USA haben mit Abstand die schärfsten Gesetze zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs, bzw. Gesetze, die dafür Sorge tragen sollen, dass eine Besteuerung von Auslandsbeziehungen in Deutschland stattfindet. Dieses sind in der Übersicht:

-§§12/13 AO (Abgabenordnung): Greift kein übergeordnetes Rechtsgut (Doppelbesteuerungsabkommen), löst eine Repräsentanz, ein Warenlager oder der mutmaßliche Ort der geschäftlichen Oberleitung eine steuerliche Betriebsstätte in Deutschland aus.
-§8 AStG (Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung): Greift kein übergeordnetes Rechtsgut (Gesellschaften in der EU) und die deutsche natürliche oder juristische Person hat beherrschenden Einfluss auf die Auslandsgesellschaft, mithin werden bei der Auslandsgesellschaft nur passive Einkünfte erwirkt und ist diese in einem Niedrigsteuerland angesiedelt, werden die Dividenden in Deutschland besteuert.

-**Auskunftsklauseln** (kleine und Große), mithin sogenannte Kontrollmitteilungen zwischen Deutschland und bestimmten Staaten

-**Außensteuerreform-Gesetz**, mit der faktischen Beweislastumkehr in vielen Steuersachverhalten

-Im Rahmen der natürlichen Person: **Wegzugsbesteuerung nach § 6AStG** und die **erweiterte beschränkte Steuerpflicht gemäß § 2 AStG** und Folge

Andere Länder handhaben Auslandsbeziehungen wesentlich freizügiger. Dennoch kennen zumindest die meisten EU-Staaten und die USA ebenfalls Gesetze zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs. Im Einzelfall ist daher zu prüfen welche Anforderungen der Ansässigkeitsstaat des Mandanten hinsichtlich Auslandsbeziehungen definiert, wenn der Mandant nicht in Deutschland ansässig ist im Sinne. So kennt Österreich keine Hinzurechnungsbesteuerung analog des Deutschen AStG. Ist der Mandant/Nutznießer/Generalbevollmächtigte gar in einem Staat außerhalb der EU, der USA oder der Schweiz ansässig,können viele Normen bei Auslandsfirmengründungen in den Hintergrund treten. Dieses kann im Einzelfall dazu führen, dass ein reiner "Gründungs-Direktor" im Sitzstaat der Gesellschaft oder ein "Briefkasten" als Firmenadresse ausreichend ist, was ansonsten in die Katastrophe mündet.

Davon unabhängig sollte der Mandant allerdings folgende Überlegungen einbeziehen:

Kosten für die Gründung einer Gesellschaft,Jahresgebühren für Verwaltung/Treuhanddienste/Domizil usw. sind in den meisten Ländern voll absetzbare Betriebskosten im Sinne, reduzieren also das steuerbare Ergebnis. Und wenn ein Mandant die Gründung einer Auslandsgesellschaft aus steuerlichen Überlegungen tätigt,sollte diese Auslandsgesellschaft eigentlich genügend Umsatz/Ertrag realisieren, so dass die Gebühren für eine wasserdichte Gestaltung im Gesamtergebnis nicht mehr ins Gewicht fallen. **Gerade die "Aufwandsseite" ist ja bei den meisten Finanzbehörden ein typisches Prüfungskriterium!** Gesellschaften, die auf der Aufwandsseite gerade mal einige Hundert Euro im Jahr zu verbuchen haben, "riechen" geradezu nach Gestaltungsmissbrauch. Denn in keinem Land der Welt kostet ein Büro

nur 300 Euro pro Jahr, verlangt ein Geschäftsführer nur 10 Euro im Monat als "Gehalt" oder werden für den laufenden Geschäftsbetrieb nur einige Euros an Telekommunikationsgebühren usw. fällig.

Aus deutscher Sicht besteht ein fundamentaler Unterschied, ob bei einer Auslandsbeziehung eine EU-Gesellschaft gegründet wird und/oder ein DBA-Sachverhalt vorliegt oder es sich um Land handelt, welches mit Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterhält, wie bereits in diesem Exposee beschrieben.

Was Betriebsprüfer so wissen wollen

Mitte der 1970ziger Jahre hat der Gesetzgeber durch das Außensteuerreformgesetz die Durchgriffsbesteuerung für passive Oasengesellschaften angeordnet (zentral also für NUR-DBA-Sachverhalte im Niedrigsteuerland oder NICHT-DBA-Sachverhalte im Niedrigsteuerland). Folgen: Besondere Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen,Umkehr der Beweislast. In den vergangenen Jahren sind zudem die Missbrauchsregeln bei den Kapitalertragssteuern von Ausländern gesetzlich konkretisiert worden. Domizilgesellschaften in Oasen haben demnach keine Chancen auf Erstattung der Kapitalertragssteuer von Zinsen und Lizenzen, wenn sie die ihnen zugeschriebene Funktionen nicht selbst ausführen können. Dieses hat die Connection Niederlande-Niederländische Antillen in eine Steuerfalle gelockt.

Der Betriebsprüfer fragt zunächst nach dem konkreten Niederlassungsort der ausländischen Firma. Nehmen wir die Schweiz als Beispiel. Aus dem Regionenbuch holen Betriebsprüfer dann für diese Firma den handelsrechtlichen Domizilvermerk, z.B. "c/o" oder "bei", heraus. Damit ist erkennbar, dass die Schweizer Gesellschaft überhaupt kein Büro unterhält. Die nächste Frage gilt den Verwaltungsräten. Und siehe da, es handelt sich um Multifunktionäre, die keiner aktiven Geschäftsführertätigkeit nachgehen. Weiter wird ermittelt, ob die Gesellschaft im Sitzstaat über fachkundiges Personal verfügt, dass die Geschäftsaufgaben überhaupt erfüllen kann. Auch hier lautet die Antwort bei vielen Gründungen: Fehlanzeige.

Im nächsten Schritt holt der Betriebsprüfer eine sogenannte internationale Handelsauskunft ein. Diese kommt dann regelmäßig mit dem Vermerk zurück: Domizilgesellschaft,Auskünfte werden verweigert,keine eigenen Angestellten.

Auch die vorgelegten Bilanzen sowie Gewinn-und Verlustrechnungen der Oasengesellschaft sind für viele Finanzbeamte sehr aufschlussreich: Häufig zeigt ein Blick auf die Aufwandseite, dass der Steuerpflichtige besonders "sparsam" ist.

Funktionsverlagerung im Sinne des Deutschen AStG

Grundtenor: Die Verlagerung eines Geschäftes von Deutschland ins Ausland kann als Funktionsverlagerung im Sinne des §1 AStG (Deutsches Außensteuergesetzes) angesehen werden.

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird (zur Abgrenzung siehe § 1 Absatz 6 und 7 FVerlV). Werden mehrere Einzelfunktionen verlagert, liegt ein einheitlicher Verlagerungsvorgang vor, wenn die Verlagerungen der Einzelfunktionen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Der Tatbestand einer Funktionsverlagerung stellt nicht darauf ab, ob durch einen entsprechenden Vorgang die Gewinnerwartungen des verlagernden Unternehmens steigen (z. B. Verlagerung einer Teilefertigung auf einen Lohnfertiger mit Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode) oder ob sie gemindert werden (z. B. bei Umstellung vom Eigenhändler zum Kommissionär). Für die Tatbestandsverwirklichung ist es unerheblich, ob das verlagernde Unternehmen zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage war, die betreffende Funktion in Zukunft uneingeschränkt selbst auszuüben. Solche Umstände können Einfluss auf die Preisbestimmung haben.

§ 1 AStG: Berichtigung von Einkünften

(1) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

(2) **Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn**

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder

2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder

3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

(3) Für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind; mehrere solche Werte bilden eine Bandbreite. Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln, sind eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zugrunde zu legen. Sind in den Fällen des Satzes 2 mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte feststellbar, ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen.

Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert in den Fällen des Satzes 1 außerhalb der Bandbreite oder in den Fällen des Satzes 2 außerhalb der eingeengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich. Können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 2 durchzuführen. Dazu hat er auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich); der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt.

Es ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen. Ist der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Einigungsbereich unzutreffend und muss deshalb von einem anderen Einigungsbereich ausgegangen werden, kann auf eine Einkünfteberichtigung verzichtet werden, wenn der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Wert innerhalb des anderen Einigungsbereichs liegt. Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert (Funktionsverlagerung) und ist auf die verlagerte Funktion Satz 5 anzuwenden, weil für das Transferpaket als Ganzes keine zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte vorliegen, hat der Steuerpflichtige den Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen.

In den Fällen des Satzes 9 ist die Bestimmung von Einzelverrechnungspreisen für alle betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen nach Vornahme sachgerechter

Anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren, oder dass die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht; macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen. Sind in den Fällen der Sätze 5 und 9 wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 11 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach Absatz 1 Satz 1 einmalig ein angemessener Anpassungsbetrag auf den ursprünglichen Verrechnungspreis der Besteuerung des Wirtschaftsjahres zugrunde zu legen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist. Um eine einheitliche Rechtsanwendung und die Übereinstimmung mit den internationalen Grundsätzen zur Einkunftsabgrenzung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des Absatzes 1 und der Sätze 1 bis 12 zu bestimmen.

(4) Ist bei den in Absatz 1 genannten Einkünften in Fällen des § 162 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Schätzung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital anzusetzen, die unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu erwarten ist. Schätzungen nach § 162 Abs. 3 der Abgabenordnung bleiben unberührt.

(5) Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 ist jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder § 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

Legal Tax Constellation

Im Rahmen der steuerlichen Beratung haben wir es naturgemäß mit verschiedenen Mandantengruppen zu tun. Insbesondere mittelständische- und Großbetriebe legen Wert darauf, dass eine steuerliche Gestaltung 100% legal und "nicht angreifbar" ist. Dieses natürlich unter dem Aspekt, das diese Mandanten unter "besonderer Beobachtung" z.B. der Deutschen Finanzbehörden stehen. Gleiches Ansinnen kann aber auch von kleineren Unternehmen formuliert werden, die entsprechend Umsatz-und renditestark sind, mithin wo die Kosten einer Legal Tax Constellation in einem guten Verhältnis zum Ergebnis dieser Konstellation stehen.

Somit sollen "Grauzonen" und risikotragende Konstellationen von Anfang an ausgeschlossen werden, mithin kein mutmaßlicher Gestaltungsmissbrauch formuliert werden können. Der Fokus unserer Beratung ist mithin die absolut legale Ausgestaltung einer steuerlichen Konzeption, ohne versteckte Risiken. Die nachfolgenden Betrachtungsweisen bedeuten im Umkehrschluss jedoch nicht, dass abweichende Gestaltungen ein Gestaltungsmissbrauch darstellen.

Im Rahmen einer Steuergestaltung in der "europäischen Union" ist zusätzlich zu den unten genannten Faktoren die **Rechtsprechung des EuGHs zwingend zu beachten**, ergänzend und/oder/mithin, ob "steuerliche Hürden nach deutschem nationalen Steuerrecht" nicht gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen.

Im Rahmen der Beratung "Legal Tax Constellation" informieren wir den Mandanten, wann eine angedachte Konstellation "legal", eine "Grauzone" oder Gestaltungsmissbrauch ist. Das ist nicht immer ganz einfach, weil rechtlich hoch komplex, jedenfalls im Rahmen von "Grauzonen" (nationales deutsches Steuerrecht,DBA-Recht,EU-Recht und/oder Urteile des EuGHs usw..). Somit erhöht sich natürlich der Beratungsaufwand-und Kosten.

Steueroasen sollen "ausgetrocknet" werden

Wider besseres Wissen versuchen Deutsche Politiker immer wieder, mutmaßlich Steuerflüchtige einzuschüchtern. Leider funktioniert diese Taktik bei Deutschen "Untertanen" all zu häufig, während sich spezialisierte Steuerberater im internationalen Steuerrecht, die Mitarbeiter der Steuerabteilungen großer Unternehmen und versierte und informierte Unternehmer nur verwundert die Augen reiben. So dumm sind Deutsche Politiker allerdings nicht. Häufig wissen Sie um die komplexen Zusammenhänge. Im Kontext "Steueroasen austrocknen" sind nur bestimmte Sachverhalte des Gestaltungsmissbrauchs gemeint, zentral Firmengestaltungen in "Nullsteuer-Oasen", ohne Doppelbesteuerungsabkommen, Rechtshilfe- und/oder fiskalische Auslieferungsabkommen. Nicht gemeint sind Firmengründungen in der EU oder Firmengründungen in Ländern mit DBA zu Deutschland,sofern die Gestaltungen rechtskonform realisiert werden. Aber selbst Gestaltungen in Nullsteuer-Oasen sind unter bestimmten Voraussetzungen mit Nichten ein Gestaltungsmissbrauch. Allerdings sind die Hürden hier sehr hoch gesteckt (in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sitzstaat, Direktor ist angestellter Direktor mit gewöhnlichen Aufenthalt im Sitzstaat, aktive Geschäfte).

Legale Gestaltungsspielräume geschickt nutzen (Kleine Unternehmen)

Natürlich kann der Mandant z.B. nach Zypern reisen,sich einen dort Ansässigen "suchen" und diesen als Geschäftsführer der zyprischen Limited einstellen. Demnach ist *der Ort der geschäftlichen Oberleitung* eindeutig auf Zypern. Es besteht ein Arbeitsvertrag zwischen dem angestellten Direktor und der Gesellschaft. Ob die Gesellschaft auf Zypern dann noch ein oder mehrere Büros oder weitere Angestellte benötigt, hängt immer vom Geschäftsgegenstand und mutmaßlichen Aufwand ab. Z.B.: Ein Übersetzungsdienst, der die Aufträge an freie Mitarbeiter in der ganzen Welt abgibt, benötigt mit Nichten eine

große Infrastruktur. Wenn der Mandant nicht nach Zypern "reisen möchte", freuen wir uns natürlich, wenn unsere Kanzlei damit beauftragt wird, einen Angestellten Direktor auf Zypern zu suchen und alle erforderlichen Strukturen zu installieren. Solche Konstellationen rechnen sich i.d.R. dennoch, da Kosten für den angestellten Direktor, Büro, Buchhaltung,Steuerberatung usw.. voll absetzbare Betriebskosten im Sinne sind und das steuerbare Ergebnis entsprechend reduziert.

Wir haben z.B. auch Mandanten, die Softwareprogrammierung für große Unternehmen realisieren, wobei die eigentlichen Arbeiten z.B. nur 40 Stunden pro Monat in Anspruch nehmen. Dem Beispiel Zypern folgend (analog andere Länder im DBA-Sachverhalt), könnte der Mandant auch selbst als Direktor der Gesellschaft auftreten und die Arbeiten von Zypern aus realisieren, den gewöhnlichen Aufenthalt aber dennoch in Deutschland haben. Die Betriebsstätte würde dann- unter bestimmten Voraussetzungen- auf Zypern besteuert (Folgend 5 DBA:*(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. (2) Der Ausdruck "Betriebstätte" umfasst insbesondere: a) einen Ort der Leitung)*, ..sein Einkommen unterliegt in Deutschland der Einkommenssteuerpflicht.

Dieses sind nur zwei Beispiele für legale Gestaltungsmöglichkeiten auch kleiner Unternehmen.

Faktoren im Rahmen Legal Tax Constellation

Die Beratung würde im Rahmen der Legal Tax Constellation u.a. folgende Faktoren einbeziehen:

1. Die aktive Betriebsstätte im Ausland

Die Betriebsstätte ist im Doppelbesteuerungsabkommen legal definiert. Eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer, definiert immer eine Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft, z.B. unabhängig vom *"Ort der geschäftlichen Oberleitung":*

Der steuerliche Betriebsstättenbegriff ist in den Doppelbesteuerungsabkommen legal definiert:

Artikel 5 DBA:
(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.
(2) ***DER AUSDRUCK "BETRIEBSTÄTTE" UMFASST INSBESONDERE:***
a) einen Ort der Leitung,
b) eine Zweigniederlassung,
c) eine Geschäftsstelle,
d) eine Fabrikationsstätte,
e) eine Werkstätte,
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 BETRIEBSTÄTTEN 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 Vertragstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebstätte 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 Vertragstaates ***wird nicht*** *schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte in dem anderen Vertragstaat, 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 Vertragstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Vertragstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebstätte der anderen.*

Ist also *eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate* im DBA-Sachverhalt gegeben,**so besteht die steuerlicher Betriebsstätte im Sinne.** Dieses unabhängig vom "Ort der geschäftlichen Oberleitung". Mithin kann z.B. ein in Deutschland Ansässiger im Sinne (gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland) Geschäftsführer sein, dennoch besteht die steuerliche Betriebsstätte im Ausland.

1.1. Betriebsstätte im Ausland ohne Produktionsstätte, Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer

I.d.R. ist hier davon auszugehen, dass **"*Der Ort der geschäftlichen Oberleitung*"** die steuerliche Betriebsstätte im Ausland definiert. Im Rahmen der "Legal Tax Constellation" würden mithin folgende Möglichkeiten bestehen:

-**Der Mandant, ein Beauftragter oder ein Angestellter verlagert seinen gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat der Gesellschaft** und tritt als Geschäftsführer/Direktor der Gesellschaft auf. Gewöhnlicher Aufenthalt meint i.d.R.: Mindestens 51% des Jahres im Sitzstaat anwesend und einen festen Wohnsitz. Der Geschäftsführer/Direktor muss "in Wahrheit" mit der geschäftlichen Oberleitung der Betriebsstätte betraut sein, mithin i.d.R. Angestelltenvertrag zwischen dem Geschäftsführer/Direktor und der Gesellschaft, "übliche Vergütung" für eine solche Tätigkeit. Dieses bedeutet nicht automatisch, dass der Geschäftsführer/Direktor "als natürliche Person" keiner unbeschränkten bzw. erweiterten beschränkten Steuerpflicht mehr in Deutschland unterliegt. So ist es möglich, dass zwar die steuerliche Betriebsstätte im Ausland definiert ist, der Geschäftsführer/Direktor aber mit seinem Einkommen weiterhin in Deutschland steuerpflichtig ist.

-**Es wird ein im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft Ansässiger im Sinne als Geschäftsführer/Direktor der Gesellschaft angestellt.** Der Geschäftsführer/Direktor muss "in Wahrheit" mit der geschäftlichen Oberleitung der Betriebsstätte betraut sein, mithin i.d.R. Angestelltenvertrag zwischen dem Geschäftsführer/Direktor und der Gesellschaft, "übliche Vergütung" für eine solche Tätigkeit.

-Sind keine Tagesentscheidungen zu treffen: **Der z.B. Deutsche Geschäftsführer/Direktor (also gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland) der Auslandsgesellschaft ist regelmäßig im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft anwesend,** um die Aufgaben der geschäftlichen Oberleitung gewöhnlich wahrzunehmen (5 DBA: **ORT** der geschäftlichen Oberleitung).

Daneben müssen die für die Bewältigung der Tätigkeiten **erforderlichen Geschäftsräume** bestehen (qualifizierter Geschäftsbetrieb im Sinne) und **die Mitarbeiter**, die in der Lage sind, diese Tätigkeiten auszuführen. **Dieses deutet nicht,** dass z.B. die Domizillierung der Auslandsgesellschaft an einem BusinessCenter im Sitzstaat unzulässig ist. So gibt es gerade im Rahmen von Dienstleistungen in der modernen Telekommunikation/Internetdienste usw.. Unternehmensgegenstände, die tatsächlich keine großen Büros und /oder Personalaufwand erforderlich machen.

Welche steuerlichen Fallen lauern?

Im Rahmen der "verbundenen Unternehmen" (z.B. Deutsche natürliche oder juristische Person als Anteilseigner der Auslandsgesellschaft):

-**Wirkung der Deutschen Hinzurechnungsbesteuerung** bei beherrschenden Einfluss "des Deutschen", ausländische Betriebsstätte in einem Niedrigsteuerland (weniger als 25% Ertragssteuer) und nur passive Einkünfte im Rahmen des Aktivkatalogs § 8 AStG. **Im europäischen Kontext** ist die Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung allerdings für EU-**Rechtswidrig** erklärt worden.

-Verlegung der Deutschen Betriebsstätte außerhalb der EU: **Steuerlich die Liquidation der Deutschen Betriebsstätte** und Besteuerung des Liquidationsgewinns.

Wie das Deutsche Finanzamt prüft

Besteht ein DBA zwischen Deutschland und dem Betriebsstättenland im Ausland: Anforderung einer Ansässigkeitsbescheinigung vom ausländischen Finanzamt (besteht im Sitzstaat ein qualifizierter Geschäftsbetrieb oder nur ein "Briefkasten"). Angestelltenvertrag zwischen Geschäftsführung im Ausland und Unternehmen. Sind Angestellte erforderlich,die entsprechenden Nachweise, dass Personal im Betriebsstättenland tätig ist.

-Besteht kein DBA zwischen Deutschland und dem Betriebsstättenland im Ausland: Der mutmaßlich Steuerflüchtige möge nachweisen, dass die Konstruktion nicht der Steuerhinterziehung dient, ggf. Umkehr der Beweislast.

-EU Sachverhalte: Wie bei DBA-Sachverhalten. Allerdings greift die EU Niederlassungsfreiheit und die Rechtsprechung des EuGHs. Mithin sind die Prüfungsmöglichkeiten stark eingeschränkt.

2. Die ausländische Holding im Rahmen der Legal Tax Constellation

Die Installation einer ausländischen Holding ist ein hervorragendes Instrument, um inländische Dividenden steuerfrei ins Ausland zu lenken. Dieses insbesondere, wenn die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie Anwendung findet und der Sitzstaat Holdinggesellschaften

nicht besteuert (Zypern, Dänemark,Spanien). Grundsätzlich entfaltet die Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bei Holdinggesellschaften keine Wirkung, also auch dann nicht, wenn die Holdinggesellschaft außerhalb der EU angesiedelt ist (z.B. Schweiz):

...(8) Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, §8 Abs.1 Nr.8 AStG

Einkünfte aus **Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften** (§8 Abs.1 Nr.8 AStG) gelten immer und ohne Ausnahme als Aktiv- Einkünfte.

Charakteristik:Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, §8 Abs.1 Nr.8 AStG = Aktiv- Einkünfte ohne Ausnahme

Zum Verständnis: Nach dem UntStFG 2001 ist das Reglungsziel der Hinzurechnungsbesteuerung unter anderem eine Sicherstellung der **KSt- Vorbelastung von 25%** auf Erträge aus der Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft und eine Fortsetzung des Grundsatzes der unbegrenzten KSt-Freistellung von Beteiligungserträgen in- und ausländischer Körperschaften nach 2 §8b Abs.1 KStG und des Halbeinkünfteverfahrens nach § 3 Nr.40 EStG sowie eine Fortsetzung des Grundsatzes der KSt- Freistellung von Veräußerungsgewinnen nach § 8 Abs.1 KStg. In dieser Konsequenz sind auch Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ausländische Basisgesellschaften von der (Hinzurechnungs-) Besteuerung freizustellen. § 8 Abs.1 Nr.8 AStG eröffnet damit aber nicht den Weg für eine Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Nachschalten von weiteren Kapitalgesellschaften, denn in diesem Fall wird die Hinzurechnungsbesteuerung von etwaigen passiven Einkünften im Sinne von § 8 Abs.1 Nr.1-7 AStG solcher weiterer Kapitalgesellschaften durch **§ 14 AStG** (sog. **übertragende Hinzurechnung**) sichergestellt.

Zum Vergleich mit DBA- Recht: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften als Aktiv- oder Passivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, entspricht aber, wie ausgeführt, der Wertung von § 8b Abs.1 KStG, der im Vergleich zu dem internationalen Schachtelprivileg nach DBA- Recht in der Regel auch weiter ist.

Gestaltung der Holding im Rahmen der Legal Tax Constellation

Im Rahmen der *Legal Tax Constellation* sind an die ausländische Holding die gleichen Anforderungen zu stellen, wie bei der Betriebsstätte im Ausland (Punkt1 oben). **ALLERDINGS** qualifiziert sich eine Holdinggesellschaft ja gerade dadurch, **dass KEINE aktiven geschäftlichen** Tätigkeiten ausgeführt werden. Entsprechend eingeschränkt sind die Voraussetzungen an den "kaufmännischen Geschäftsbetrieb" im Sitzstaat. Gleiches im Rahmen der "geschäftlichen Oberleitung": Eine ständige Präsenz des z.B. Deutschen Geschäftsführers wird nicht regelmäßig erforderlich sein. Fallen lauern u.U. bei einer Schweizer Holding "mit Inländerbeteiligung", da EU-Recht nicht anwendbar ist. Wird bei einer EU-Holding ein Anwalt- oder eine andere Person- im Sitzstaat der Holding als Geschäftsführung angestellt (5 DBA:Ort der geschäftlichen Oberleitung als Ort der steuerlichen Betriebsstätte), so können an der Höhe der Vergütung und/oder dem "Arbeitsaufwand" nicht die gleichen Voraussetzungen gestellt werden, wie bei einem Geschäftsführer einer aktiven Auslandsgesellschaft. Somit ergeben sich gerade bei einer EU-Holding hinreichende "Gestaltungsmöglichkeiten", die nicht als missbräuchlich zu bezeichnen sind.

-Einbringung in die Europäische Union, §23 UmwStG, Europa AG

§23 UmwStG ist die Folge der EU-Fusionsrichtlinie. Deren Grundidee ist: Unternehmen sollen sich im EU Binnenmarkt ohne nationale Steuerhürden zusammenschließen können. Wichtig ist, dass die ausländische Gesellschaft die Mehrheit der Stimmanteile am deutschen Unternehmen hält. Was bei internationalen Konzernen seit langen Jahren gängige Praxis ist, ist nun auch für mittelständische Unternehmen möglich:

- Gewinne im Ausland dort anfallen zu lassen, wo diese aufgrund geltender DBA niedrig- oder gar nicht- besteuert werden.
- in den betreffenden Ländern mögliche staatliche Subventionen für Investoren mitzunehmen
- Kosten in dem Land anfallen zu lassen, in dem die Steuerbelastungen am höchsten ist

Im Rahmen der Legal Tax Constellation sind an die jeweiligen Betriebsstätten die gleichen Anforderungen zu stellen, wie unter Punkt 1 und 2 schrieben.

-Societas Europaea

In der EU beziehungsweise dem EWR ansässige Unternehmen haben seit dem Ende des Jahres 2004 mit der Societas Europaea eine weitere Option bei der Wahl der Rechtsform.

Mit der Societas Europaea (SE), auch europäische Gesellschaft oder Europa AG genannt, wurde eine europaweit einheitliche Rechtsform für grenzüberschreitende Unternehmen geschaffen. Es handelt sich dabei um eine Aktiengesellschaft mit einem Kapital von mindestens 120.000 Euro.

Eine SE ist allerdings nicht "eine für alle", das bedeutet ihre Ausgestaltung ist nicht für alle Staaten gleich. Vielmehr gilt in vielen Bereichen für die Europa AG weiterhin nationales Recht. Nur in wenigen Bereichen der Gesellschaftsform kommt eine europäische Vereinheitlichung tatsächlich zum Tragen.

Die Verordnung zur Einführung ist nach mehreren Jahrzehnten der Planung und Diskussion im Jahr 2001 verabschiedet worden und trat im Oktober 2004 in Kraft. Als große Schwierigkeit beim langen Ringen um eine Einigung erwies sich das Beharren der deutschen Regierung auf dem Schutz des deutschen Mitbestimmungsrechts.

Rechtsgrundlage für die Societas Europaea ist die EG-Verordnung 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE). Ende Dezember 2004 wurde die Verordnung in Deutschland mit dem Gesetz zur Einführung der Europäischen Gesellschaft (SE-Einführungsgesetz SEEG) umgesetzt.

Im Rahmen der *Legal Tax Constellation* sind an die jeweiligen Betriebsstätten die gleichen Anforderungen zu stellen, wie unter Punkt 1 und 2 schrieben.

§ 23 UmwStG Einbringung in der Europäischen Union

§23 UmwStG ist die Folge der EU-Fusionsrichtlinie. Deren Grundidee ist: Unternehmen sollen sich im EU Binnenmarkt ohne nationale Steuerhürden zusammenschließen können. Wichtig ist, dass die ausländische Gesellschaft die Mehrheit der Stimmanteile am deutschen Unternehmen hält. Was bei internationalen Konzernen seit langen Jahren gängige Praxis ist, ist nun auch für mittelständische Unternehmen möglich:

- Gewinne im Ausland dort anfallen zu lassen, wo diese aufgrund geltender DBA niedrig- oder gar nicht- besteuert werden.
- in den betreffenden Ländern mögliche staatliche Subventionen für Investoren mitzunehmen

- Kosten in dem Land anfallen zu lassen, in dem die Steuerlastungen am höchsten ist

Gesetzestext:

(1) Bringt eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) einen Betrieb oder Teilbetrieb in eine inländische Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft ein, die die Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1) erfüllt (EU-Kapitalgesellschaft) und beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, und erhält die einbringende Kapitalgesellschaft dafür neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens in der Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft und der neuen Anteile bei der einbringenden Kapitalgesellschaft § 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 2, Abs. 7 und 8 entsprechend. Satz 1 gilt auch, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft nur steuerpflichtig ist, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, oder wenn die inländische Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft erst durch die Einbringung des Betriebs oder Teilbetriebs entsteht.

(2) Bringt eine beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft ihre inländische Betriebsstätte im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft ein, so gilt für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens § 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 2, Abs. 7 und 8 entsprechend.

(3) Bringt eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs eine in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union belegene Betriebsstätte in eine beschränkt körperschaftsteuerpflichtige EU-Kapitalgesellschaft ein, so gilt für den Wertansatz der neuen Anteile § 20 Abs. 4 Satz 1, Abs. 7 und 8 entsprechend.

(4) Werden Anteile im Sinne des § 20 Abs. 1 Satz 2 an einer EU-Kapitalgesellschaft in eine andere EU-Kapitalgesellschaft eingebracht, so gilt für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, § 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6 und für die Bewertung der neuen Anteile, die der Einbringende von der übernehmenden Kapitalgesellschaft erhält, § 20 Abs. 4 Satz 1 entsprechend. Abweichend von § 20 Abs. 4 Satz 1 gilt für den Einbringenden der Teilwert der eingebrachten Anteile als Veräußerungspreis, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist. Der Anwendung des Satzes 1 steht nicht entgegen, dass die übernehmende Kapitalgesellschaft dem Einbringenden neben neuen Anteilen eine zusätzliche Gegenleistung gewährt, wenn diese 10 vom Hundert des Nennwerts oder eines an dessen Stelle tretenden rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreitet. In den Fällen des Satzes 3 ist für die Bewertung der Anteile, die die übernehmende Kapitalgesellschaft erhält, auch § 20 Abs. 2 Satz 5 und für die Bewertung der Anteile, die der Einbringende erhält, auch § 20 Abs. 4 Satz 2 entsprechend anzuwenden. § 20 Abs. 5 gilt entsprechend.

Umwandlungsgesetz: Einführung und Grundlagen der grenzüberschreitenden Verschmelzung

Das noch geltende Recht folgt der Sitztheorie. Eine deutsche Gesellschaft darf Ihren Sitz nicht ins Ausland verlegen. Beschließen die Gesellschafter dennoch die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland,führt dieses zur Liquidation der Gesellschaft. Das Gleiche

muss gelten, wenn der Sitz nur faktisch ins Ausland verlegt und in Deutschland noch nicht einmal eine Betriebsstätte verbleibt. Verlegt eine Kapitalgesellschaft oder eine andere Körperschaft, die Ihre Geschäftsleitung oder Ihren Sitz in Deutschland hat, eines von beiden ins Ausland, gilt dieses steuerrechtlich gemäß § 12 KStG als Auflösung der Gesellschaft, die die Liquidationsbesteuerung zur Folge hat. Vgl. Hierzu aber "MoMIG" (Gesetz zur Modernisierung des GmbH Rechts..).

Um die nachteiligen Folgen einer reinen Sitzverlegung zu verhindern, wurde auf EU Ebene eine Verschmelzungsrichtlinie geschaffen. Auf Deutscher Seite angelegt in der Novellierung des Umwandlungsgesetzes.

§ 122a
Grenzüberschreitende Verschmelzung

(1) Eine grenzüberschreitende Verschmelzung ist eine Verschmelzung, bei der mindestens eine der beteiligten Gesellschaften dem Recht eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unterliegt.

(2) Auf die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft (§ 3 Abs. 1 Nr. 2) an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung sind die Vorschriften des Ersten Teils und des Zweiten, Dritten und Vierten Abschnitts des Zweiten Teils entsprechend anzuwenden, soweit sich aus diesem Abschnitt nichts anderes ergibt

Fassung aufgrund des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vom 19.04.2007 (BGBl. I S. 542) m.W.v. 25.04.2007.

§ 122b
Verschmelzungsfähige Gesellschaften

(1) An einer grenzüberschreitenden Verschmelzung können als übertragende, übernehmende oder neue Gesellschaften nur Kapitalgesellschaften im Sinne des Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Oktober 2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 310 S. 1) beteiligt sein, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben.

(2) An einer grenzüberschreitenden Verschmelzung können nicht beteiligt sein:

1. Genossenschaften, selbst wenn sie nach dem Recht eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum unter die Definition des Artikels 2 Nr. 1 der Richtlinie fallen;

2. Gesellschaften, deren Zweck es ist, die vom Publikum bei ihnen eingelegten Gelder nach dem Grundsatz der Risikostreuung gemeinsam anzulegen und deren Anteile auf Verlangen der Anteilsinhaber unmittelbar oder mittelbar zulasten des Vermögens dieser Gesellschaft zurückgenommen oder ausgezahlt werden. Diesen Rücknahmen oder Auszahlungen gleichgestellt sind Handlungen, mit denen eine solche Gesellschaft sicherstellen will, dass der Börsenwert ihrer Anteile nicht erheblich von deren

Nettoinventarwert abweicht.

§ 122c
Verschmelzungsplan

(1) Das Vertretungsorgan einer beteiligten Gesellschaft stellt zusammen mit den Vertretungsorganen der übrigen beteiligten Gesellschaften einen gemeinsamen Verschmelzungsplan auf.

(2) Der Verschmelzungsplan oder sein Entwurf muss mindestens folgende Angaben enthalten:

1. Rechtsform, Firma und Sitz der übertragenden und übernehmenden oder neuen Gesellschaft,

2. das Umtauschverhältnis der Gesellschaftsanteile und gegebenenfalls die Höhe der baren Zuzahlungen,

3. die Einzelheiten hinsichtlich der Übertragung der Gesellschaftsanteile der übernehmenden oder neuen Gesellschaft,

4. die voraussichtlichen Auswirkungen der Verschmelzung auf die Beschäftigung,

5. den Zeitpunkt, von dem an die Gesellschaftsanteile deren Inhabern das Recht auf Beteiligung am Gewinn gewähren, sowie alle Besonderheiten, die eine Auswirkung auf dieses Recht haben,

6. den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaften unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung als für Rechnung der übernehmenden oder neuen Gesellschaft vorgenommen gelten (Verschmelzungsstichtag),

7. die Rechte, die die übernehmende oder neue Gesellschaft den mit Sonderrechten ausgestatteten Gesellschaftern und den Inhabern von anderen Wertpapieren als Gesellschaftsanteilen gewährt, oder die für diese Personen vorgeschlagenen Maßnahmen,

8. etwaige besondere Vorteile, die den Sachverständigen, die den Verschmelzungsplan prüfen, oder den Mitgliedern der Verwaltungs-, Leitungs-, Aufsichts- oder Kontrollorgane der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften gewährt werden,

9. die Satzung der übernehmenden oder neuen Gesellschaft,

10. gegebenenfalls Angaben zu dem Verfahren, nach dem die Einzelheiten über die Beteiligung der Arbeitnehmer an der Festlegung ihrer Mitbestimmungsrechte in der aus der grenzüberschreitenden Verschmelzung hervorgehenden Gesellschaft geregelt werden,

11. Angaben zur Bewertung des Aktiv- und Passivvermögens, das auf die übernehmende oder neue Gesellschaft übertragen wird,

12. den Stichtag der Bilanzen der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, die

zur Festlegung der Bedingungen der Verschmelzung verwendet werden.

(3) Befinden sich alle Anteile einer übertragenden Gesellschaft in der Hand der übernehmenden Gesellschaft, so entfallen die Angaben über den Umtausch der Anteile (Absatz 2 Nr. 2, 3 und 5), soweit sie die Aufnahme dieser Gesellschaft betreffen.

(4) Der Verschmelzungsplan muss notariell beurkundet werden.

Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft, §§ 11-13 UmwStG

1) Bei einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft sind die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener oder selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a des Einkommensteuergesetzes.

(2) Auf Antrag können die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert nach Absatz 1, angesetzt werden, soweit

1.

sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und

2.

das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und

3.

eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind mindestens mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. Auf einen sich daraus ergebenden Gewinn findet § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes Anwendung.

(3) § 3 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 gilt entsprechend.

(1) Für die Übernahme der übergegangenen Wirtschaftsgüter gilt § 4 Abs. 1 entsprechend. Beim Vermögensübergang von einer steuerfreien auf eine steuerpflichtige Körperschaft sind die übergegangenen Wirtschaftsgüter abweichend von § 4 Abs. 1 mit dem Teilwert anzusetzen.

(2) Bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile (§ 4 Abs. 4 Satz 2) und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Übersteigen die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der

Anteile an der übertragenden Körperschaft, so ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen; die Zuwendungen an Unterstützungskassen rechnen zu den tatsächlichen Anschaffungskosten. Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50c des Einkommensteuergesetzes oder nach § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anerkannt worden ist.

(3) Die übernehmende Körperschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungsstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird.

(4) § 4 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 sowie § 5 Abs. 1 gelten entsprechend. § 6 Abs. 1 und 2 gilt sinngemäß für den Teil des Gewinns aus der Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten, der der Beteiligung der übernehmenden Körperschaft am Kapital der übertragenden Körperschaft entspricht.

(5) Im Falle des Vermögensübergangs in den nicht steuerpflichtigen oder steuerbefreiten Bereich der übernehmenden Körperschaft gilt das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes ergibt, als Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes. § 10 gilt entsprechend. Absatz 3 gilt in diesem Fall nicht für einen verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes.

Ausflaggen der natürlichen Person: Grundsätzliche Überlegungen

(Anwendungsbereich Deutsches Steuerrecht. Die meisten Länder haben keine entsprechende Hürden analog Deutschem AStG/AO, allerdings i.d.R. einheitliche Definition hinsichtlich des gewöhnlichen Aufenthaltes)

Unsere Kanzlei begleitet Mandanten, die Ihren steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlagern möchten, um der deutschen Besteuerung zu entfliehen. Dabei sind allerdings zahlreiche Aspekte des deutschen Steuerrechts (AStG,AO) zu beachten. Insbesondere die erweiterte beschränkte Steuerpflicht (vgl. unten) bei Verlagerung des Lebensmittelpunktes in ein Land außerhalb der EU, bereitet viele Mandanten Kopfzerbrechen. Im Rahmen der "Ausflaggung der natürlichen Person" ist ergänzend darauf zu achten, dass der Mandant die "Zelte in Deutschland" gänzlich abbricht. Entscheidend sind folgende Faktoren in der Kurzübersicht:

- 51% des Jahres im Ausland (Zufluchtsland) anwesend
- Verlagerung der persönlichen Interessensschwerpunkte, mithin: Ehefrau und Kinder müssen mit ausflaggen
- Keine Wohnung mehr in Deutschland (Keine Wohnung in einem ständig nutzungsbereiten Zustand bzw. Verfügungsrechte. Ein Hotel oder wohnen bei Verwandten begründet keinen Wohnsitz)

Wie so häufig kommt es bei der Gestaltung darauf an, dass die Fallen des deutschen Steuerrechts "umschifft" werden. Die meisten Mandanten können Ihre Zelte nicht 100% abbrechen. Somit besteht unsere Aufgabe darin, eine Gestaltung zu finden, die den Steuerflüchtigen in die Lage versetzt, die alleinige oder überwiegende Besteuerung ins Ausland zu verlagern. Dabei ist die Verlagerung der natürlichen Person i.d.R. steuerrechtlich anspruchsvoller als eine Betriebsstättenverlagerung ins Ausland.

Zufluchtsländer

Neben steuerlichen Aspekten, spielen die Verbesserung der Lebensqualität und Arbeitssuche eine entscheidende Rolle. So flaggen viele Deutsche nach Spanien aus, wobei Spanien kein Niedrigsteuerland ist. Weitere Gründe für das Ausflaggen sind "erbschaftsrechtliche Erwägungen" und/oder die Sicherung des Vermögens vor dem Zugriff des deutschen Fiskus.

Sind steuerrechtliche Erwägungen im Vordergrund ,so flaggen Deutsche in die Schweiz, nach Osteuropa oder in Offshore-Länder aus. Sehr beliebt ist zudem das NON-Domc.Verfahren in England oder Zypern. Beim Ausflaggen in Nicht-EU-Länder (z.B. Schweiz) ist darauf zu achten, dass die deutsche Wegzugsbesteuerung volle Wirkung entfaltet.

Gesetzliche Grundlagen

Die Frage ist, ob der Entzug des deutschen Besteuerungsrechts grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven führt. Grundsätzlich gilt: Nur tatsächlich realisierte Gewinne/Vermögensmehrungen unterliegen der Besteuerung. Ausnahmen bestehen jedoch bereits im innerstaatlichen Steuerrecht, bei

- Entnahme von Betriebs- und Privatvermögen,
- Betriebsaufgabe
- Wegzugbesteuerung nach § 6 AStG,

- unter bestimmten Umständen bei einbringungsgeborenen Anteilen.

Der Wohnsitzbegriff im deutschen Steuerrecht

"Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird". (§ 8 AO). Dazu zählen:

- Beibehalt des deutschen Wohnsitzes auch bei mehrjährigem Auslandsaufenthalt, wenn eine für die Zwecke der eigenen Nutzung ausgestattete inländische Wohnung in einem ständig nutzungsbereiten Zustand beibehalten wird. Auf die tatsächliche Nutzung kommt es nicht an.
- Bei Eheleuten kann eine Wohnsitzaufgabe grundsätzlich zu verschiedenen Zeitpunkten erfolgen.
- Auch eine jährlich regelmäßig jeweils zweimal stattfindende Nutzung einer inländischen Wohnung während einiger Wochen begründet beispielsweise auf Grund Regelmäßigkeit und Gewohnheit einen inländischen Wohnsitz

Keine Wohnung wird begründet durch Hotelzimmer, auch nicht bei längerer Nutzung, oder Zimmer bei Eltern/Verwandten, wenn hierüber keine Verfügungsmacht besteht.

Gewöhnlicher Aufenthalt

Nach § 9 AO ist der gewöhnliche Aufenthaltsort dort, "wo eine Person sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, das sie sich an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend aufhält. Dabei kommt es nicht auf den Willen des Steuerpflichtigen, sondern auf den tatsächlichen Aufenthalt an.

Ein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland ist stets gegeben, wenn der Aufenthalt (zeitlich zusammenhängend, unter Umständen mit kurzen Unterbrechungen) sechs Monate erreicht (§9 Abs. 2 AO). Kein gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland liegt bei Grenzgängern nach Deutschland vor!

Wohnsitzbegriff in den DBA

Dabei wird grundsätzlich geprüft:

- Besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht nach innerstaatlichem deutschen Recht?

  Wenn ja,

- besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht nach ausländischem Recht?

  Wenn ja,

- wird die DBA-Ansässisgkeit geprüft.

Festlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen

Unterschieden wird dabei zwischen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen:

- Persönliche Beziehungen zu einem Vertragsstaat können zum Beispiel bestehen durch die private Lebensführung, d. h. das familiäre, gesellschaftliche, politische oder kulturelle Umfeld. Der Wohnsitz der Familie wird somit, außer bei Alleinstehenden, von erheblicher Bedeutung sein.
- Wirtschaftliche Beziehungen bestehen in besonders enger Form zu dem Staat, von wo aus der Arbeit nachgegangen wird und wo die Einkünfte verwaltet werden.

Außensteuergesetz

Deutsche, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen wollen, müssen verschiedene Aspekte des so genannten Außensteuergesetzes (AStG, auch "Lex Horten" genannt) berücksichtigen. Das AStG regelt Besteuerungstatbestände für Privatpersonen, die in ein Niedrigsteuergebiet umziehen und ihren bisherigen deutschen Wohnsitz aufgeben. **Allerdings hat der EuGH verschiedene Aspekte der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung für rechtswidrig erklärt, mithin nicht vereinbar mit der Niederlassungsfreiheit.**

Anwendungsvoraussetzungen des AStG:

☐ Es muss eine natürliche Person mit deutscher Staatsangehörigkeit sein.

☐ Von den letzten zehn Jahren vor dem Wegzug muss die Person mindestens fünf Jahre in Deutschland steuerpflichtig gewesen sein (nicht notwendigerweise am Stück).

☐ Der Umzug erfolgt in ein Gebiet mit niedriger Einkommensteuer. Ein Niedrigsteuergebiet (die österreichische Abgeltungssteuer fällt nicht darunter) wird dort angenommen, wo die Einkommensteuer um ein Drittel geringer ist als in Deutschland.

☐ Der Aussiedler behält wesentliche wirtschaftliclhe Interessen in Deutschland. Beispiele für solche Interessen sind:

- Die Beteiligung von mehr als 25 Prozent an einer Personengesellschaft (KG, GbR) mit einer Betriebsstätte in Deutschland.

- Eine Beteiligung von mehr als ein Prozent an einer deutschen Kapitalgesellschaft (AG, GmbH).

- Höhere deutsche (d.h. aus deutschen Quellen stammende) Einkünfte pro Jahr als 62.000 EUR

- Ein höheres deutsches (also dort belegenes) Vermögen als 154.000 EURO.

Wird eine dieser Voraussetzungen erfüllt, ist das Außensteuergesetz grundsätzlich anwendbar und eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht des Aussiedlers gegeben. Die Dauer dieser erweiterten beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 AStG ist grundsätzlich

zehn Jahre. Dieser Zeitraum wird im Einzelfall zwischen Deutschland und zum Zuzugsland durch DBA modifiziert.

Konsequenz: Bei Anlagen sollte auf Einkünfte (Dividenden, Zinsen) von deutschen Schuldnern verzichtet werden. Diese müssen nach wie vor in Deutschland versteuert werden - zum deutschen Steuerersatz, der auf das gesamte Welteinkommen des Aussiedlers angewandt würde (Progressionsvorbehalt). Das betrifft auch Spekulationsgewinne - unabhängig davon, ob der Kapitalgewinn aus deutschen oder ausländischen Quellen erzielt wurde. Dabei ist jedoch eine Verrechnung von Kapitalverlusten und Kapitalgewinnen möglich.

Wichtig: Durch eine entsprechende Anlageplanung kann die erweiterte beschränkte Steuerpflicht des Aussiedlers umgangen werden.

Checkliste: Wohnsitzverlagerung bei der Vermögens- und Nachfolgeplanung

Was soll erreicht werden?

- Steuerbelastung senken: laufende Ertragsteuer, Erbschaftsteuer (gegebenenfalls Vermögensteuer)
- Außensteuerliche Gründe

Kriterien des Zuzugslandes

- Voraussetzungen der Ansiedlung
- Lebensqualität (Kultur, Sprache, Sicherheit, Politik)
- Steuerliche Rahmenbedingungen
- Doppelbesteuerungsabkommen (ESt, ErbSt)
- "überdachende" Besteuerung, zum Beispiel in der Schweiz und in Großbritannien

Status quo des Vermögens, der Einkünfte

- immobil (Unternehmen, Immobilien, abhängige Tätigkeiten, Organtätigkeiten)
- mobil (Kapitalvermögen, Beteiligungen, Kunst)
- neutral (Drittstaatseinkünfte)

Was und wie kann gestaltet werden?

- Welche Vermögensteile/Einkunftsquellen sollen veräußert, verpachtet, vorweggenommen vererbt, transformiert oder mitgenommen werden?
- Soll die Staatsangehörigkeit des Zuzugslandes angenommen und die deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben werden?

Was bedeutet und bewirkt ein Wegzug einkommensteuerlich?

- Aufgabe von Wohnsitz/gewöhnlichem Aufenthalt in Deuschland
- Bei NICHT DBA-Ländern wie Liechtenstein, Monaco unter anderem: Vollständige Aufgabe ohne Ausnahme erforderlich
- Bei DBA-Ländern (OECD-Raum): Doppelwohnsitz möglich, doch überdachende Besteuerung (zum Beispiel in der Schweiz und in Großbritannien) beachten

Wirkung der Aufgabe von Wohnsitz/gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland

- Wegfall der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht, so genannte "Entstrickung" bei der ESt, nicht bei der ErbSt
- Allenfalls verbleibende beschränkte Steuerpflicht, zeitlich unbeschränkt
- Erweitert beschränkte Steuerpflicht eines Deutschen bei Wegzug in ein Niedrigsteuerland, gegebenenfalls Beschränkung durch DBA nach Ablauf des fünften Jahres nach Wegzug
- Zurückforderung der "Riester"- Zulagen und -vergünstigungen

Was bedeutet und bewirkt ein Wegzug erbschaftsteuerlich?

- Erbschaftsteuer:

  Durch Wegzug des Erblasser/Erben keine Vermeidung deutscher Erbschaftsteuer, wenn Erben/Erblasser Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat oder Inlandsvermögen vererbt wird

  Weitere Verschärfung durch Fiktion der (erweitert) unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht des Erblasser/Erben in den ersten fünf Jahren seinem Wegzug

  Erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht des Schenkers/Erblassers, § 4 AStG, bei Wegzug in ein Niedrigsteuerland nach Ablauf der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht

  Liegt ein DBA vor, teilweise Grenzen des deutschen Besteuerungsrechts

Wichtig für die Vermögensumschichtung: Liquidation von Inlandsvermögen, Verbringung in das Zuzugsland. Möglichkeiten der deutschen vorweggenommenen Erbfolge nutzen.

Steuerliche "GuV"

- Der steuerwirksame Wegzug gelingt vollständig = Idealfall
- Der steuerwirksame Wegzug gelingt nur teilweise, dann:

Lohnt die laufende ertragsteuerliche Entlastung?

Vorteile bezogen auf die eigene Lebenszeit (Barwert)
Kosten der Aufgabe und Neuansiedlung
Verluste auf Grund antizyklischer Veräußerungen
Kosten für Berater, Makler, Vermittler und anderen

Lohnt die erbschaftsteuerliche Entlastung?

"Gewicht" einer niedrigen/fehlenden Erbschaftsteuer

Steuerliche Hürden/"Fallstricke"

- Wegzugbesteuerung gemäß § 6 AStG

  Voraussetzungen:

  Beteiligung einer natürlichen Person an inländischer Kapitalgesellschaft

  Beteiligung gemäß § 17 EStG

  Mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig vor Wegzug

  Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

  Rechtsfolge:

  Besteuerung der Differenz zwischen Anschaffungskosten und gemeinem Wert

  Halbeinkünfteverfahren

  Besteuerung unabhängig vom Verlust des deutschen Besteuerungsrechts

- **Beachtung "nachlaufender" Inlandspflichten**

  Erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht, § 1 Abs. 2 und 3 EStG

  Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, § 2 Abs. 2 Nr. 1b ErbStG

  "Überdachende" Besteuerung gemäß DBA Deutschland/Zuzugsland, Steuererklärungspflicht bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht für Welteinkommen

  Steuererklärungspflicht auch bei beschränkter Einkommensteuerpflicht (zum Beispiel Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit, private Veräußerungsgeschäfte, Vermietung, Verpachtung), soweit Steuerschuld nicht durch Steuerabzug abgegolten

Nachteile/Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht

- unbeschränkte Steuerpflicht

  Ehegattensplittung

Sonderausgabenabzug

gegebenenfalls niedriger Eingangssteuersatz

- **Beschränkte Steuerpflicht**

  Beschränkung auf wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften

  Verlustverrechnung nur mit inländischen Einkünften

  Sonderausgabenabzug grundsätzlich ausgeschlossen

  Mindeststeuersatz von 25 Prozent bei Veranlagung

  Abgeltungswirkung von Abzugsteuern (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, AR-Vergütungen, gewisse gewerbliche/freiberufliche Einkünfte im Sinne von § 50a Abs. 4 EStG)

Nie wieder Steuern zahlen: Strategien zur Senkung der Einkommenssteuer durch Non-Domiciled-Status in England

Die Anforderungen an den Non-Domiciled Status in England haben sich geändert. Unten die zusammenfassende Einlassung des Finanzamtes England.

Die gute Nachricht ist: Eine Steuerbefreiung der natürlichen Person auf der Basis des Non Domiciled Status ist weiterhin möglich, allerdings haben sich die Anforderungen geändert. Gern beraten wir Sie in unserer Kanzlei über die Gestaltungsmöglichkeiten.

Grundsätzlich gilt zur Erlangung des Non Domiciles Status: Der Antragssteller/Mandant muss mindestens 183 Tage im Jahr in England verbringen (gewöhnlicher Aufenthalt, in der Praxis kaum nachprüfbar), Steuernummer und NI-Nummer (Termin beim Jobcenter London), Wohnung auf eigenem Namen, Privatkonto in England. Er muss nachweisen, dass er seinen Lebensunterhalt bestreiten kann. In einem anderen Land (zB Spanien) muss ein weiterer Lebensmittelpunkt gebildet werden, ohne dass der Mandant in diesem Land der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Wird alles richtig gemacht, sind nur die Einkünfte in England steuerbar, die auf ein englisches Konto fliessen. Ausländische Einkünfte, die auf ein Nicht-englisches Konto fliessen (zB Schweizer Konto) werden legal! nicht besteuert. Natürlich muss darauf geachtet werden, dass der Mandant z.B. in Deutschland nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (Herkunftsland). Bezogen auf Deutschland bedeutet dieses: Maximal 182 Tage im Jahr in Deutschland, keine Wohnung oder Immobilie auf eigenen Namen (..auf die tatsächliche Nutzung kommt es nicht an..,..Mietvertrag wird umgeschrieben- sofern erforderlich- z.B. auf Auslandsgesellschaft), kein persönlicher oder beruflicher Interessensschwerpunkt in Deutschland (Thema: Ehefrau muss mit ausflaggen). Je nach Gestaltung besteht die Möglichkeit, dass der Mandant im NonDomc-Status nach 7 Jahren eine Pauschalsteuer von 30.000 ePfund/Jahr entrichten muss. Aber auch hier bestehen legale Gestaltungsstrategien. Eine besondere Gestaltungsstrategie besteht in der Verbindung zwischen der Gründung einer Auslandsgesellschaft und dem NonDomc-Status, z.B.:

Betriebsstätte auf Zypern (10% Ertragssteuern), Shareholder hat den NonDomc. Status in England. Zypern besteuert Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten nicht (keine Quellensteuer auf Zypern), die Dividenden fliessen auf ein Schweizer Konto. Der Mandant unterhält ein Honorarvertrag mit der zyprischen Limited. Das Honorar fliesst auf das englische Privatkonto (Abdeckung der Lebenshaltungskosten in England). Dieses Honorar ist auf der Seite der zyprischen Limited voll absetzbar.

How 'residence' and 'domicile' affect your tax

Understanding 'residence' and 'domicile'

You are probably 'resident in the UK for tax purposes' but 'domiciled abroad' if all of the following apply:

- you live most of the time in the UK
- you and your parents were born abroad
- your permanent home is abroad
- you intend to return to your home abroad

You may be treated as '**not ordinarily resident**' if all of the following apply:

- you have only recently arrived in the UK
- you did not intend to live here for three years or more when you first arrived in the UK
- you are not in the UK for three months or more in any one year on average

How you pay tax

If you are living in the UK and are either '**domiciled abroad**' or '**not ordinarily resident**' in the UK, you can choose how you want to pay tax on your foreign income and gains (a 'gain' is when something which you own is sold for a profit).

You can:

- **either** pay tax on the 'arising basis' - which means you pay tax in the UK on all of your UK and foreign income and gains
- **or** you can pay tax on the 'remittance basis' - see the table below for what this means for you

Your tax if you choose the remittance basis

The table below shows what you pay tax on if you choose the remittance basis.

The information after the table tells you about the effect on your tax-free allowances and about possible extra charges.

Residence/domicile status	What you pay tax on if you choose the remittance basis
Not ordinarily resident in the UK and domiciled abroad	• all your UK income and gains • all your foreign gains • the foreign income that you bring to the UK (but not foreign income that you leave abroad)

Residence/domicile status	What you pay tax on if you choose the remittance basis
Resident in the UK for tax purposes but domiciled abroad	• all your UK income and gains • the foreign income and gains that you bring to the UK (but not foreign income and gains that you leave abroad)

Tax allowances if you choose the remittance basis

If the amount of foreign income and/or gains that you leave abroad is £2,000 or more in any year, and you decide to be taxed on the remittance basis, you will lose your annual UK tax-free personal allowances and Capital Gains Tax annual exempt amount. (These are explained later in this guide.)

You will lose these allowances whether you are 'not ordinarily resident' or 'resident in the UK for tax but domiciled abroad'.

Tax charges if you choose the remittance basis

If you've been resident in the UK for more than seven out of the previous nine tax years, excluding the current tax year, you may have to pay a £30,000 charge each year. This is called the 'remittance basis charge'.

How to pay tax on the remittance basis

If the foreign income **and/or** gains that you leave outside the UK in a tax year are more than £2,000 and you want to pay tax on the remittance basis you must complete a Self Assessment tax return at the end of the tax year. This is an online or paper form that you have to complete and send to HM Revenue & Customs (HMRC) every year. There is a box to tick where you claim the remittance basis.

You also use the tax return to claim any relief for any foreign tax you have paid on your foreign income and gains, and to tell HMRC about foreign income and gains that you bring into the UK.

If your foreign income and gains that you leave offshore are under £2,000

If the foreign income and/or gains that you leave outside the UK in a tax year are £2,000 or less, you can use the remittance basis without making a claim or completing a Self Assessment return. You will also be able to keep your UK personal allowances and Capital Gains Tax annual exempt amount.

However, if you bring more than £500 of your income and gains into the UK you must still complete a tax return to tell HMRC about it and pay UK tax on it.

Checkliste: Resident non Domiciled – was muss steuerlich beachtet werden? (Beispielhaft)

Maßnahmen vor Wohnsitznahme in GB

- Eröffnung eines Offshore-Kontos als Kapitalkonto

- Schließung sämtlicher Konten, auf die Zinserträge geflossen sind und Transferierung auf Kapitalkonto
- Transfer von Geldvermögen anderer laufender Konten auf Kapitalkonto
- Eröffnung eines Kontos für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit-ausgeübt in GB
- Für Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit eigenes Konto eröffnen
- Eröffnung eines Offshore-Kontos für Kapitaleinkünfte
- Eröffnung eines Offshore-Kontos für Kapitalgewinne
- Zinsen, die auf irgendeinem der genannten Konten anfallen, sollten direkt auf das Kapitaleinkünftekonto fließen

Maßnahmen nach Wohnsitznahme in GB

Überweisung nach GB in folgender Reihenfolge:

- Konto (1) mit in GB steuerbaren Einkünften (Steuersatz Einkommen/Kapitalgewinn ist schnell bei 40 Prozent)
- Reines Kapitalkonto (2)
- Kapitalgewinnkonto (3)
- Kapitaleinkünftekonto (4)

Überweisung von GB ins Ausland: in umgekehrter Reihenfolge

Steuerliche Konsequenz

Es müssen nur zusätzliche Steuern zu Konto (1) gezahlt werden, wenn aus den Konten (3) und (4) Gelder nach GB überwiesen werden. Zahlungen aus dem Konto (2) sind steuerfrei.

Planungsschritte

In GB steuerpflichtige Einkünfte vermeiden, vorrangig aus Kapitalkonto leben. Jedes Jahr aus Konto (3) und (4) wieder Kapital generieren. Im ersten Schritt sollte die Ansässigkeit in Großbritannien eingeleitet werden: Wohnung oder Immobile auf eigenen Namen, steuerliche Anmeldung, NI-Nummer, NHS (Sozialversicherung), Konto. Im Rahmen des "beruflichen Interessensschwerpunktes" kann eine englische Limited gegründet werden, wobei der Mandant/Steuerpflichtiger als Direktor oder zweiter Direktor angestellt wird. Die englischen Kollegen dokumentieren Sie mithin als Non-Domc., da Sie Ihren gewöhnlichen Aufenthalt in England gestalten wollen, aber kein englischer Staatsbürger sind. Ihre "steuerliche Ansässigkeit" greift mithin nach 6 Monaten und einem Tag in England. Bei den Planungsschritten muss zwischen der "englischen und deutschen Seite" unterschieden werden. Englische Seite: Gestaltung des Lebensmittelpunktes,Konto,NI-Nummer,NHS,steuerliche Anmeldung. Deutsche Seite: Möglichst steuerneutraler Wegzug, ggf. unter Beachtung der Aspekte des deutschen AStG und Prüfung der Rechtswidrigkeit der deutschen Wegzugsbesteuerung auf EU-Ebene. Natürlich kommt diese Gestaltung auch für Steuerpflichtige aus anderen Ländern in Betracht (z.B. Mandanten aus der Schweiz,Spanien usw..). Hinsichtlich der Steuerfreistellung im "Wegzugsland" arbeiten wir dann mit einem Steuerberater in Ihrem derzeitigen Ansässigkeitsstaat zusammen. Beachten Sie bitte, dass dieses mit zusätzlichen Gebühren verbunden ist.

Trust- Gründung im englischsprachigen Raum (angloamerikanisches Recht)

Dienstleistungen unserer Kanzlei „Gründungen von Trusts im englischsprachigen Raum" (Offshore Trust)

Unsere Kanzlei gründet für Mandanten Stiftungen/private Stiftungen und Trusts in Liechtenstein,Schweiz,Zypern,Panama,Belize,Jersey oder Cayman Islands. Die Gebühren richten sich nach dem Standort/Land, den Dienstleistungen und dem Entwurf der Stiftungs-/Trusturkunde. Gern senden wir Ihnen eine Gebührenliste zu. Im Kontext des Entwurfs der Trusturkunde rechnen wir nach anwaltlichen Stundensatz ab. Unsere Beratungsdienstleistungen im Rahmen der Gründung eines ausländischen Trusts oder Stiftung umfassen:

- -Auswahl des richtigen Landes für die Errichtung des Trust/ der Stiftung
- -Einbringung von Vermögenswerten
- -Trusturkunde, Trustvereinbarungen
- -Der Einsatz von Trusts in der Unternehmensnachfolge, der Trust als Obergesellschaft einer Auslandsholding
- -Der Unternehmenstrust: Ausgestaltung,Trusturkunde,Verwaltungsgesellschaft usw.
- -Der Unternehmertrust zur Haftungsbegrenzung: Gründung der Verwaltungsgesellschaft und Unternehmenstrust, ggf. Familientrust

Der Trust: Grundlagen zum Thema Trust im Ausland (Offshore Trust)

Ähnlich wie die Stiftung funktioniert ein Trust: Wird er z.B. auf den Kanalinseln Guernsey oder Jersey installiert, gilt angelsächsisches Recht, sofern alle Voraussetzungen analog einer Betriebsstätte (zentral "Ort der Entscheidungen", keine "erkennbare" Fernsteuerung z.B. von Deutschland aus) vorhanden sind. Verwaltet wird der Trust häufig über eine Bank, beispielsweise in der Schweiz (was wir allerdings nicht mehr empfehlen können, aufgrund des "aufgeweichten Bankgeheimnisses" und/oder Auskunftsvereinbarungen, G20 Abkommen usw.).

Begünstigte sind meist Verwandte oder der Gründer selbst. Dieser legt fest, was mit dem Trustvermögen geschieht. Faktisch ist der Trust somit eine Vermögensverwaltung unter fremden Namen. Steuern fallen vor Ort nur an, wenn der Begünstigte auch auf den Inseln wohnt. Das ist aber die Ausnahme. Die Motive einer Trustgründung können sehr unterschiedlich sein: Schaffung von familiengebundenen Vermögen,Kontrolle des Begünstigten,Schutz des Vermögens vor dem Zugriff Dritter, Schutz von betrieblichen Vermögen usw..

Vorteile von Trusts:

- Im Falle des Ablebens des Trust-Eigentümers ermöglicht diese Gesellschaftsform Angehörigen oder zuvor bestimmten dritten Personen, die vorhandenen Nachlasswerte schnell und steuerfrei zu übernehmen.
- Auch lässt sich darüber beispielsweise ein Nießbrauchrecht zugunsten des noch lebenden Ehegatten sichern.

Doch Vorsicht! Deutsche Steuerpflichtige sollten beachten, dass die testamentarische Errichtung eines Trusts wegen des zwingend anzuwendenden deutschen Erbrechts "eigentlich" nicht möglich ist (es sei denn, es werden "Gestaltungsmöglichkeiten" richtig und konsequent implementiert); eine Ausnahme besteht lediglich in Einzelfällen hinsichtlich im Ausland gelegenem Grundvermögen. Darüber hinaus unterliegt aber auch

die lebzeitige Errichtung eines Trusts strengen Restriktionen: Da das deutsche Recht die gespaltene Rechtsinhaberschaft des Trusts nicht zulässt, können zum Beispiel in Deutschland gelegene Grundstücke, Beteiligungen an deutschen Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland nicht wirksam auf einen Trust übertragen werden. Gleiches gilt bei Aktien, Wertpapieren oder sonstige Kapitalanlagen. **Dieses Manko lässt sich allerdings durch eine Kapitalanlage in ausländische Investmentfonds oder die Einbringung des Vermögens in eine ausländische Kapitalgesellschaft, an der der Trust beteiligt ist,umgehen.**

Trustgründung für Deutsche oder Personen/Unternehmen aus dem nicht englischsprachigen Rechtsraum

Zentral ist, dass eine erkennbare "Fernsteuerung" z.B. von Deutschland aus, zur Versagung der Anerkennung des Trust führen kann. Aus diesem Grunde werden die meisten Trusts von Personen oder Unternehmen aus dem englischsprachigen Rechtsraum gegründet, da hier die Rechtlage anders ist. Wie oben beschrieben lautet das Motto für z.B. Deutsche Mandanten "Raus aus Deutschland". Im Kontext von Unternehmen können ausländische Trusts z.B. wirksam als Obergesellschaft einer ausländischen Holding eingesetzt werden. Mithin werden in den Planungsstufen i.d.R. ausländische Kapitalgesellschaften gegründet, die Ihre Betriebsstätten im Ausland belegen haben und eine ausländische Holding als Eigner der Basisgesellschaft/en. Die Ober - (Besitzgesellschaft) der Holding ist dann der ausländische Trust. Doch Vorsicht!: "Billiggründungen", die einer Nachprüfung nicht Stand halten, werden schnell zur Steuerfalle und/oder zur Nicht-Anerkennung des ausländischen Rechts. Es muss wie immer in der ausländischen Gestaltungsplanung der Nachweis vermieden werden, dass es sich bei den Gesellschaften (und dem Trust) nur um Zwischengesellschaften im Kontext der Briefkastengesellschaft handelt, die einzig dem Zweck dienen, das inländische Besteuerungsrecht rechtwidrig zu umgehen. Umso mehr sind in diesem Kontext Gestaltungen der Briefkastengesellschaft", der Einsatz eines Nominee-Direktors, die leichte Erkennbarkeit der Fernsteuerung z.B. von Deutschland aus usw.. zu vermeiden. Auf der Ebene des Trusts ist die professionelle Ausarbeitung der Trusturkunde, die professionelle Beratung und die Auswahl eines seriösen Verwalters des Trust von entscheidender Bedeutung. Da mit der Gründung eines Trusts eine weitreichende und dauernde Disposition über das Eigentum getroffen wird, wäre es verfehlt, an dieser Stelle zu sparen.

Auf der Ebene der natürlichen Person heißt des ebenfalls "Raus aus Deutschland" und i.d.R. "rein in eine ausländische Kapitalgesellschaft", die dem englischsprachigen Recht unterliegt. Deutsche Vermögenswerte sollten, sofern möglich, ins Ausland "transferiert" werden und von der ausländischen Kapitalgesellschaft gehalten werden.

Beispiel der Planungsschritte bei der Errichtung eines Trust für Mandanten aus dem Nicht-englischsprachigen Rechtsraum (vereinfachte Darstellung)

-**Gründung einer Kapitalgesellschaft im englischsprachigen Rechtsraum**, z.B. Zypern. Vermeidung der Annahme des Gestaltungsmissbrauchs aber:

Einschub>

Gesellschaften in der EU, gegründet durch Ansässige in der EU:

Es greift als übergeordnetes Rechtsgut die EU-Niederlassungsfreiheit und/oder Urteile des EuGHs zur Niederlassungsfreiheit. Beim Vorliegen einer ordnungsgemäßen Gründung einer Gesellschaft nach dem Recht des Sitzstaates liegt keine Scheinfirma vor, egal welchen Unternehmensgegenstand die Gesellschaft hat und egal, ob sie diesen (gesetzlich zulässigen oder gesetzlich nicht zulässigen) Unternehmensgegenstand auch

tatsächlich ausübt. In jedem Falle findet eine pauschale Nichtanerkennung nicht statt. Entsprechend wird das Vorliegen einer Scheingesellschaft von der Rechtsprechung des BFH daher nur in Ausnahmefällen angenommen (Prof. Dr. Thomas Reith, Internationales Steuerrecht,Verlag Vahlen, Seite 71; BFH Urteil vom 23.06.1992,BStBl 1992 II S. 972).

Die EU-Niederlassungsfreiheit ***erlaubt sogar die gezielte Ausnutzung des Steuergefälles durch Gründung von EU-Auslandsgesellschaften*** *(EuGH-Entscheidung Cadburry Schweppes), erforderlich ist nur Minimalsubstanz im Sinne von mehr als einem bloßen Briefkasten.*

Mithin: Der in kaufmännischer Weise eingerichtete Geschäftsbetrieb ist i.d.R. in diesem Kontext nicht erforderlich, allerdings ist ein reines Registered-Office zu wenig. GGF. abzuraten ist auch die Gestaltung mit einem Treuhand-Direktor, besser wäre die Implementierung eines „angestellten Direktors" im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft, also Angestelltenvertrag zwischen Direktor und Gesellschaft mit vergleichbaren Gehalt. Wir haben hier Lösungsmöglichkeiten durch Stellung eines Anwaltes im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft als angestellter Direktor. Alternativen wären: Der Mandant –oder ein Beauftragter verlagert seinen Lebensmittelpunkt/ gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat der Auslandsgesellschaft und tritt selbst als Direktor der Gesellschaft auf. Rechtsgrundlage:5 OECD-MA/ DBA: Ort der geschäftlichen Oberleitung als Ort der steuerlichen Betriebsstätte.

-**Übertragung von inländischem Vermögen in die ausländische Betriebsstätte**, Auslandsgesellschaft legt an und nicht natürliche Person z.B. in Deutschland, Auslandsgesellschaft erwirbt Vermögen, z.B. kauft das Haus in Spanien.

-**Auswahl des geeigneten Landes für den Trust**

-**Auswahl des geeigneten Verwalters für den Trust (Rechtsanwalt-/Notar im Sitzstaat)**

-**Gestaltung der Trusturkunde durch Rechtsanwalt**

-**Trust im englischsprachigen Rechtsraum** wird Obergesellschaft der Zwischengesellschaft, also z.B. der zyprischen Ltd.

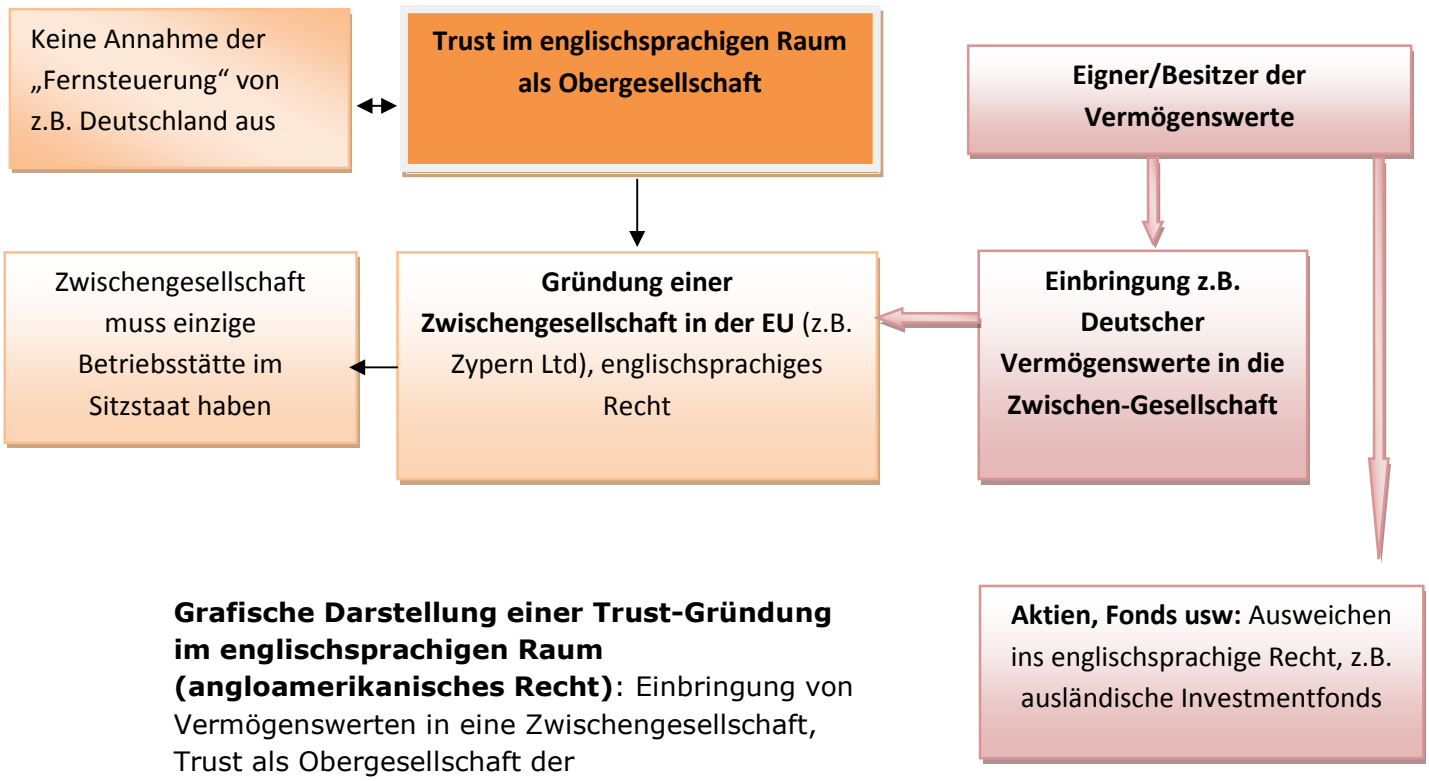
Typischer Inhalt einer Vereinbarung über die Errichtung eines Ermessenstrusts zu Lebzeiten

1. Bezeichnung der Treuhand (Namensidentität mit den am Trust beteiligten Personen nicht erforderlich, auch Fantasienamen möglich)
2. Erläuterungen, wie die in der Trusturkunde verwendeten Begriffe zu verstehen sind
3. Vorgehensweise im Falle einer nachträglichen Einbringung von Vermögen in den Trust
4. Ermächtigung des Verwalters zur Verteilung der Einkünfte des Trusts bzw. zur Ausschüttung des Treuhandvermögens nach Beendigung des Trusts
5. Ermächtigung des Verwalters zum Ausschluss oder zur Benennung zusätzlicher Begünstigter
6. Regelungen für den Fall, dass zum vorgesehenen Zeitpunkt keine Verteilung vorgenommen oder kein Begünstigter benannt werden kann (Thesaurierung der Einkünfte)
7. Ermächtigung zur Verwaltung des Treuguts
8. Befugnis des Verwalters zur Gewährung fortlaufender Unterhaltsleistungen oder von Vorschüssen auf die Endverteilung an die Begünstigten vor Beendigung des Trusts

9. Bestimmung der Verwaltervergütung
10. Bestimmung über die Ernennung von Nachfolgeverwaltern
11. Gerichtsstandklausel, Rechtswahlklausel sowie Bestimmung des Erfüllungsortes, an dem die Verwaltung stattfinden soll
12. Ausschluss des Errichters bzw. seines Gatten aus dem Kreis der Begünstigten (soweit aus steuerlichen Gründen erforderlich)
13. Haftungsfreistellung des Verwalters
14. Widerrufsklausel (falls gewünscht)

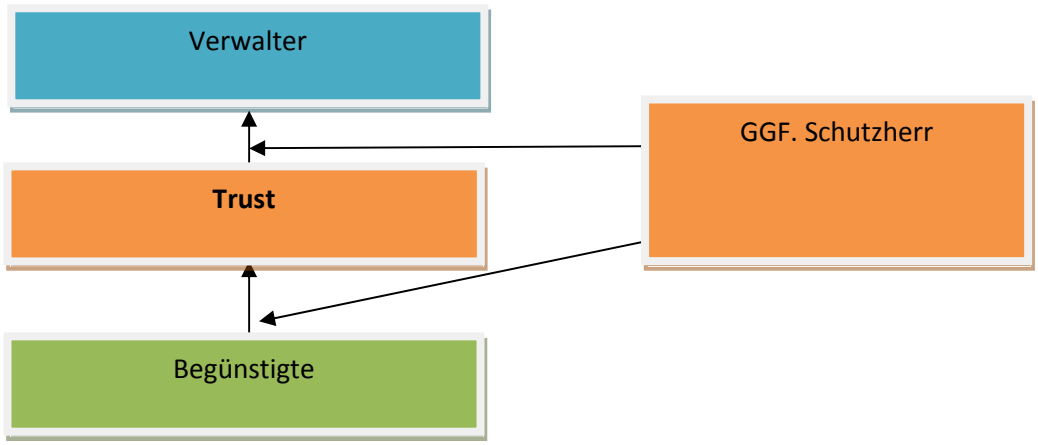
Anschließend werden etwaige zusätzliche Befugnisse des Verwalters sowie die Vermögensgegenstände, die in den Trust eingebracht worden sind, aufgelistet.

Übertragung von Vermögenswerten aus dem Nicht-englischsprachigen Raum

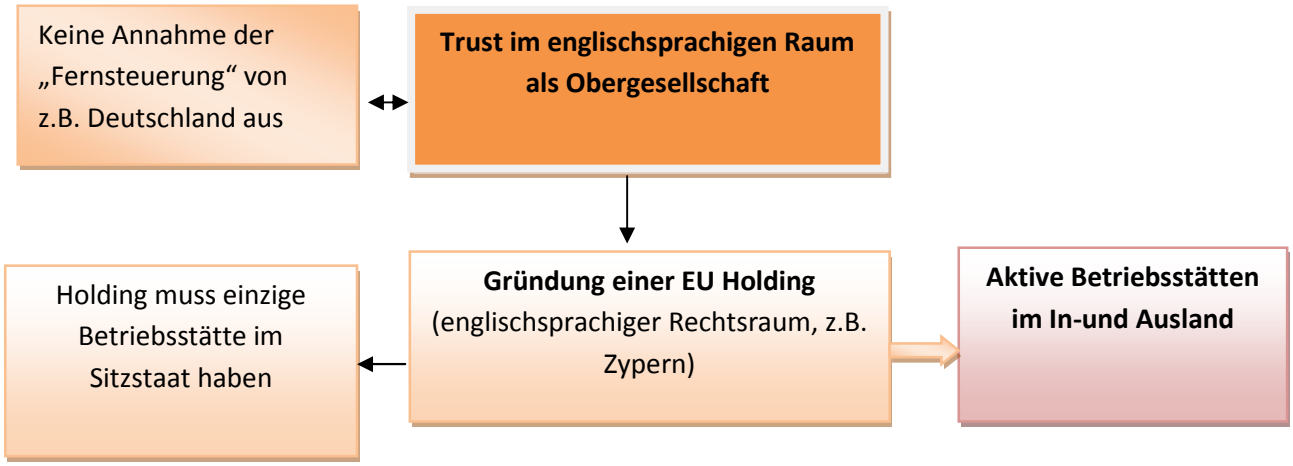


Grafische Darstellung einer Trust-Gründung im englischsprachigen Raum (angloamerikanisches Recht): Einbringung von Vermögenswerten in eine Zwischengesellschaft, Trust als Obergesellschaft der

Prinzip des Trusts mit Schutzherr

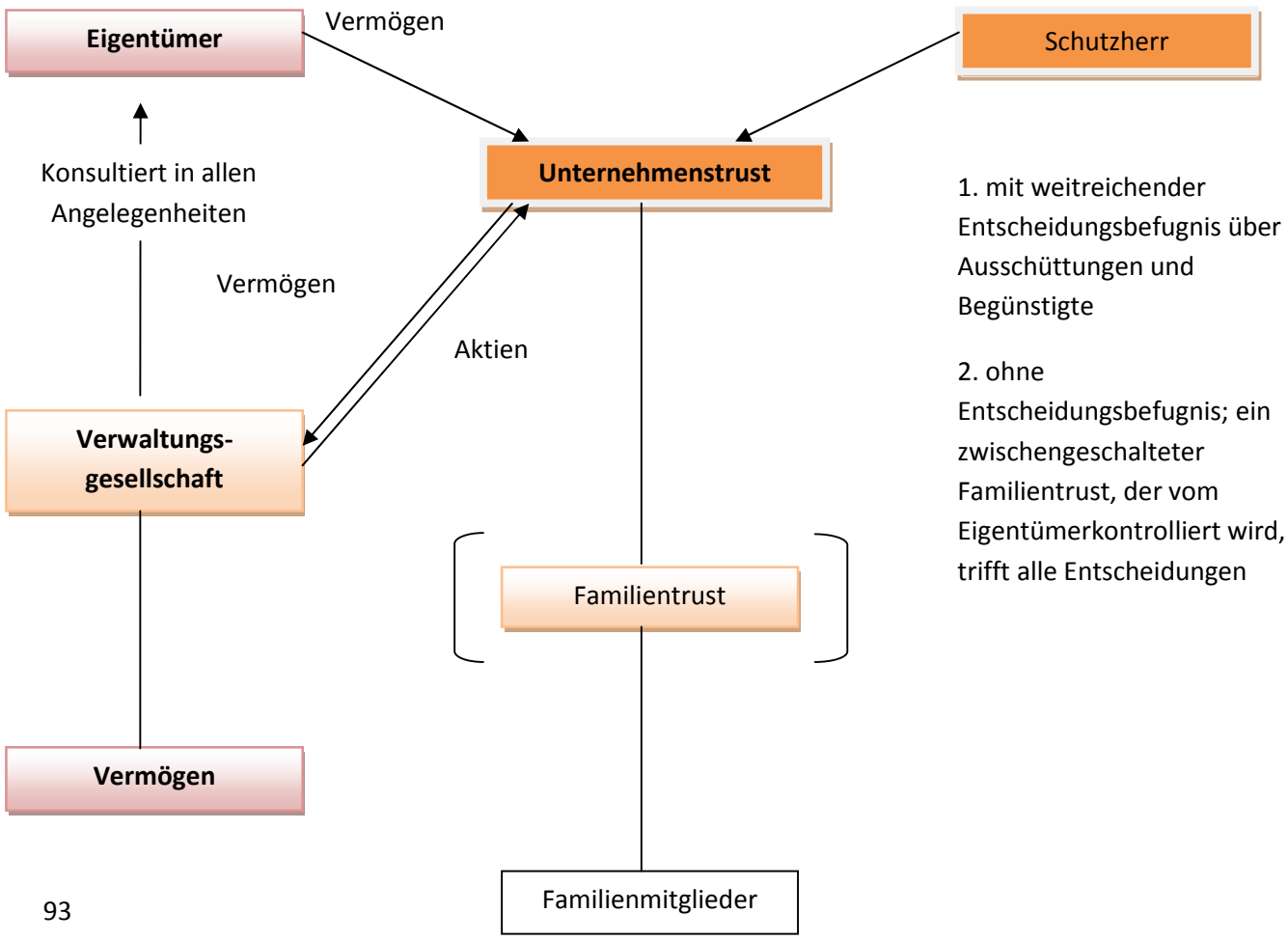


Trustgründung: Der Unternehmenstrust



Grafische Darstellung Unternehmenstrust

Der Einsatz eines Trust in der Unternehmensnachfolge (grafische Übersicht)



Trust-Gründung zur Verhinderung der EU Zinsbesteuerung

Welche Einkünfte fallen unter die EU-Zinsen?

Der EU-Zinssteuer bzw. dem grenzüberschreitenden Informationsaustausch unterliegen folgenden Einkünfte:

- Zinszahlungen auf Bankkonten
- Periodische Kuponzahlungen bei Anleihen
- Zinsen auf Geldmarkt- und Treuhandanlagen
- Aufgelaufene Zinsen bei Verkauf oder Rückzahlung von Diskontpapieren (Zero-Bonds)
- Aufgelaufene oder kapitalisierte Zinsen bei Verkauf oder Rückzahlung von periodisch verzinsten Forderungen (insbesondere Stückzinsen)
- Ausschüttungen von Investmentfonds, soweit sie auf Zinserträge des Fonds zurückzuführen sind
- Bei Veräußerung oder Rückzahlung von Investmentfondsanteilen erzielte Erträge, sofern sie auf die Zinserträge des Fonds zurückzuführen sind

Unter die EU-Quellensteuer fallen dagegen **nicht:**

- Zinseinkünfte aus *grandfathered* Anleihen: Zu diesen gehören Anleihen, die vor dem 01.03.2001 emittiert wurden und bei denen am dem 01.03.2002 keine Aufstockung vorgenommen wurde (z.B. 5,5 Prozent DEPFA Deutsche Pfandbriefbank, Pfandbrief G6 von 1999 [10], WKN 351017)
- Ausschüttungen aus Investmentfonds, soweit der Fonds weniger als 15 Prozent seines Vermögens in zinsgenerierenden Anlagen investiert hat
- Erträge, die beim Verkauf oder Rückzahlungen von Fonds erzielt werden, sofern der Fonds weniger als 40 Prozent seines Vermögens in zinsgenerierenden Anlagen investiert hat
- Zinserträge, die im Zusammenhang mit Versicherungen anfallen
- Erträge aus Aktienanlagen (Dividenden und Veräußerungsgewinne)
- Erträge aus Bonus- und Discountzertifikaten
- Erträge aus Kombizinsanleihen für die Jahre, in denen keine Zinsertrag anfällt

Achtung: Höheres Risiko

Die EU-Zinssteuer könnte zwar durch die Investition in Kapitalanlagen umgangen werden, welche nicht der EU-Zinssteuer unterliegt. Diese sind jedoch mit einem höheren Anlagerisiko behaftet.

Stiftungen und Trusts einsetzen

Eine andere Möglichkeit zur Umgehung der Quellensteuer besteht darin, die Vermögenswerte in eine Stiftung, Auslandsgesellschaft oder auch in einen Trust

einzubringen. Die Stiftung und die Auslandsgesellschaft sind taugliche Instrumente zur Umgehung dieser Regelung, weil die **Richtlinie nur für Privatpersonen gilt**. Bei den Trust handelt es sich dagegen um rechtlich unselbstständige Sondervermögen des Trustverwalters (trustee). Deshalb fallen nur bestimmte Gestaltungen unter die EU-Zinssteuer bzw. den grenzüberschreitenden Informationsaustausch.

- Wenn die Regelungen n der Trusturkunde den Begünstigten Ansprüche gegen den Trust zuspricht (Berechtigungsbegünstigte – fixed trust), gilt der ausländische Verwalter des Trust Zahlstelle der Zinszahlung. Je nach Rechtslage im jeweiligen Land muss er dann entweder die Daten über seine Auszahlungen an die Begünstigten den ausländischen Behörden melden – in Deutschland an das Bundeszentralamt für Steuern – oder die Zinsquellensteuer einbehalten und abführen.
- **Ist der Trust aber als Ermessungstrust ausgestaltet,** bei dem der Verwalter entscheiden Kann, ob er an die Begünstigten ausschüttet oder nicht, gilt er selbst als Empfänger der Zinszahlung und die Bank, von der die Zahlung kommt, als Zahlstelle. Zu einer Meldung an die Steuerbehörden oder einem Einbehalt der Zinsquellensteuer kommt **es dann nicht**, wenn der Verwalter eine **juristische Person ist.** Wäre allerdings eine natürliche Person als Verwalter eingesetzt, z.B. der Ehegatte oder Errichter, müsste die Bank eine entsprechende Meldung an den Wohnsitzstaat des Verwalters machen.

Standortanalyse Unternehmensverlagerung: Arbeitskosten

Die Topstandorte für Dienstleister (Quelle: Manager Magazin, kleine Auswahl)

Für Unternehmen, die einfache Dienstleistungen erstellen, ist die EU-Erweiterung ein Glücksfall. Nirgendwo sonst in Europa sind die Standortbedingungen besser als in den neuen osteuropäischen Beitrittsländern. Zu diesem Ergebnis kommt eine exklusive Studie des manager magazins.

Hamburg - Die Standortbedingungen für Anbieter einfacher Dienstleistungen unterscheiden sich im neuen Europa massiv. Das zeigen die Ergebnisse einer Untersuchung, in der das manager magazin den neuen großen EU-Binnenmarkt analysieren ließ. Mehr als 1200 Regionen in 25 Ländern durchleuchtete der Standortberater Henner Lüttich, der die Studie für manager magazin durchgeführt hat.

Ein Blick auf die Top 20 zeigt, wo die Dienstleisterparadiese liegen. Einsame Spitze im Vergleich der besten Standorte für einfache Dienstleistungen ist EU-Neuling Estland; die fünf Regionen des Landes belegen die ersten fünf Plätze im mm-Ranking.

Die verbleibenden 15 Positionen teilen sich auf zwischen Lettland, der Slowakei, Polen und Slowenien. Der Durchmarsch der Esten muss jedoch relativiert werden. Die Dichte der Spitzenplatzierungen hängt wohl auch mit der Größe und der Bevölkerungszahl des baltischen Landes zusammen. Bei 1,4 Millionen Einwohnern lassen sich kaum regionale Unterschiede aufzeigen.

Estland bietet also als Ganzes attraktive Bedingungen. Der Ostsee-Anrainer weist die niedrigsten Arbeitnehmerentgelte auf. Im Bereich der Dienstleistungen betragen die Gehälter im Schnitt rund 500 Euro - für Unternehmen ein sehr günstiger Wert. Die Zahl der durchschnittlich geleisteten Arbeitszeit je Beschäftigtem im Jahr beträgt in Estland 1836 Stunden. Damit liegt das Land nahe dem europäischen Höchstwert von 1893 Stunden.

Dienstleistung: Die 20 besten Regionen Europas							
Rang	Land	Region	Arbeit-nehmer-entgelte[1]	Arbeits-stunden[2]	Unter-nehmens-steuern[4]	Arbeits-losen-zahl[5]	Beschäf-tigten-anteil[3]
1	Estland	Põhja-Eesti	489	1836	0	30700	0,2492
2	Estland	Lõuna-Eesti	489	1836	0	20700	0,2492
3	Estland	Lääne-Eesti	489	1836	0	9400	0,2492
4	Estland	Kesk-Eesti	489	1836	0	8000	0,2492
5	Estland	Kirde-Eesti	489	1836	0	23200	0,2492
6	Lettland	Kuzeme	352	1879	15	66300	0,2638
7	Lettland	Riga	352	1879	15	31900	0,2638
8	Slowakei	Bratislav-skykraj	582	1792	19	24600	0,4327
9	Polen	Szczecinski	568	1893	19	81000	0,1928
10	Slowenien	Podravska	1042	1727	25	15900	k. A.
11	Slowenien	Goriska	1042	1727	25	1900	k. A.
12	Polen	Centralny Slaski	595	1893	19	139100	0,1828
13	Lettland	Zemgale	352	1879	15	20200	0,2638
14	Polen	Poludnio-woslaski	595	1893	19	91000	0,1828
15	Polen	Jelenio-gorsko-walbrzyski	606	1893	19	167100	0,1881
16	Polen	Radomski	881	1893	19	87000	0,2511
17	Slowenien	Pomurska	1042	1727	25	6000	k. A.
18	Polen	Ciechanow-skoplocki	881	1893	19	69000	0,2511
19	Polen	Lodzki	589	1893	19	87000	0,1690
20	Slowenien	Osrednje-slovenska	1042	1727	25	12400	k. A.

Wo sich das Investment lohnt

In einer Studie hat das manager magazin über 1200 Regionen der neuen EU durchleuchtet. Gesucht wurden die besten Standorte für Unternehmen aus klassischer Industrie, Dienstleistung und Hochtechnologie. Das Ergebnis zeigt: Deutschland muss um seine Zukunft kämpfen.

Hamburg - Im Standortwettbewerb innerhalb des großen europäischen Binnenmarkts, ist Deutschland weit abgeschlagen. Zu diesem Ergebnis kommt eine Untersuchung im Auftrag des manager magazins, für die mehr als 1200 Regionen einschließlich der neuen Beitrittsländer auf Basis einer Vielzahl von Kriterien analysiert wurden.

Weder für klassische Industrieansiedlungen, noch für einfache Dienstleistungen oder für Hightech-Ansiedlungen sind deutsche Regionen attraktive Standorte. In allen Disziplinen belegen selbst die besten deutschen Regionen nur mittlere Tabellenplätze.

Auf den Spitzenrängen finden sich die am weitesten entwickelten Beitrittsländer in Osteuropa - Estland, Polen, Ungarn, die Tschechische und die Slowakische Republik -, aber auch Regionen in Alt-EU-Staaten wie Österreich und Irland.

Klassische Industrie: Die 20 besten Regionen Europas

Rang	Land	Region	Arbeitnehmerentgelte[1]	Produktivität[2]	Arbeitsstunden[3]	Unternehmenssteuern[4]
1	Estland	Põhja-Eesti	392	15626	1768	0
2	Estland	Kesk-Eesti	392	15626	1768	0
3	Estland	Lääne-Eesti	392	15626	1768	0
4	Estland	Lõuna-Eesti	392	15626	1768	0
5	Estland	Kirde-Eesti	392	15626	1768	0
6	Irland	Dublin	2901	87963	1916	12,5
7	Irland	Mid-East	2901	87963	1916	12,5
8	Irland	South-East	2901	87963	1916	12,5
9	Irland	Mid-West	2901	87963	1916	12,5
10	Irland	South-West	2901	87963	1916	12,5
11	Polen	Jeleniogorsko-walbrzyski	741	27943	1850	19
12	Polen	Centralny Slaski	809	25097	1850	19
13	Irland	Border	2231	47980	1916	12,5
14	Irland	West	2231	47980	1916	12,5
15	Polen	Poludniowoslaski	809	25097	1850	19
16	Irland	Midland	2231	47980	1916	12,5
17	Tschechien	Moravskoslezsky	566	28238	1785	24

18	Tschechien	Ustecky	544	27303	1785	24
19	Ungarn	Gyor-Moson-Sopron	533	30411	1755	18
20	Litauen	Vilniaus (Apskritis)	405	18322	1744	15

Durchschnittswerte jeweils für Beschäftigte in der Industrie: 1 in Euro pro Monat; 2 Bruttowertschöpfung in Euro pro Jahr; 3 pro Jahr. 4 in Prozent.
Die angegebenen Kriterien sind nur eine Auswahl des gesamten Katalogs. Weitere Informationen zu Standortstudie und Methode finden Sie hier.
Quelle: Contor GmbH.

Hochtechnologie: Die 20 besten Regionen Europas

Rang	Land	Region	Arbeitnehmerentgelte[1]	Produktivität[2]	Arbeitsstunden[3]	Unternehmenssteuern[4]	Beschäftigtenanteil[5]
1	Irland	Mid-East	2707	112913	1880	12,5	0,0788
2	Irland	Dublin	2707	112913	1880	12,5	0,0788
3	Irland	South-East	2707	112913	1880	12,5	0,0788
4	Irland	Mid-West	2707	112913	1880	12,5	0,0788
5	Irland	South-West	2707	112913	1880	12,5	0,0788
6	Irland	Border	2179	57253	1880	12,5	0,0806
7	Irland	West	2179	57253	1880	12,5	0,0806
8	Irland	Midland	2179	57253	1880	12,5	0,0806
9	Estland	Põhja-Eesti	369	14552	1773	0	0,0941
10	Estland	Kesk-Eesti	369	14552	1773	0	0,0941
11	Österreich	Rheintal-Bodensee-gebiet	2748	54559	1750	25	0,1299
12	Österreich	Linz-Wels	2857	62155	1750	25	0,1180
13	Österreich	Steyr-Kirchdorf	2857	62155	1750	25	0,1180
14	Groß-britannien	Halton and Warrington	3329	81295	1872	30	0,0898
15	Ungarn	Fejer	622	28885	1751	18	0,1281
16	Estland	Kirde-Eesti	369	14552	1773	0	0,0941
17	Ungarn	Veszprem	622	28885	1751	18	0,1281
18	Österreich	Salzburg und Umgebung	2725	60833	1750	25	0,0789
19	Österreich	Graz	2758	58599	1750	25	0,0928
20	Groß-britannien	West Cumbria	3329	122431	1872	30	0,0523

Durchschnittswerte jeweils für Beschäftigte im Bereich Hochtechnologie:
1 in Euro pro Monat; 2 Bruttowertschöpfung in Euro pro Jahr; 3 pro Jahr.

4 in Prozent. 5 Bevölkerungsanteil der Beschäftigten im Hightech-Bereich..

Anhang: AStG (Deutsches Außensteuergesetz) und Aktiveinkünfte

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 Auslandgesellschaft nur passive Einkünfte erwirtschaftet und die Auslandsgesellschaft im 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 Körperschaftssteuer 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.

Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung bei nur passiven Einkünften der Basisgesellschaft

- Die Auslandsgesellschaft ist eine Gesellschaft innerhalb der EU UND es wird ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Ausland installiert, also ein voll eingerichtetes Büro und mindestens ein Mitarbeiter
- Es wird ein Treuhand-Shareholder (ausländische Gesellschaft) vorgeschaltet
- Der Mehrheits-Eigner ist als natürliche oder jur. Person nicht in Deutschland ansässig im Sinne. Die meisten Länder kennen keine analoge Regelung wie die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, außer USA.

Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Holdinggesellschaften

Es greift §8 Abs.1 Nr. 8 AStG: Einkünfte aus **Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften** (§8 Abs.1 Nr.8 AStG) gelten immer und ohne Ausnahme als Aktiv-Einkünfte. Bei Holdinggesellschaften also grundsätzlich keine Wirkung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung.

BFH, Urteil vom 3. 5. 2006 - I R 124/ 04; FG Baden-Württemberg

Eine Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) setzt die "niedrige Besteuerung" (§ 8 Abs. 3 AStG) der ausländischen Beteiligungsgesellschaft (sog. Zwischengesellschaft) voraus. Entspricht die nach dem maßgeblichen ausländischen Recht geschuldete Steuer (Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 82/ 01, BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4) dem in § 8 Abs. 3 AStG angeführten Schwellenwert der Steuerbelastung, liegt auch dann keine

"niedrige Besteuerung" vor, wenn der ausländischen Steuerfestsetzung ein behördliches Verfahren vorausgegangen ist, in dem auf gesetzlicher Grundlage und unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen der Umfang einer Steuerermäßigung festgelegt wurde.

Aktiveinkünfte nach Deutschem AStG

§ 8 Abs.1 AStG enthält die folgenden neun Aktiv- Einkünfte

1. **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

Einkünfte aus **Land-** und **Forstwirtschaft** gelten immer und ohne Ausnahme als **Aktiv- Einkünfte.** Erforderlich ist aber eine tatsächliche und ernsthafte Ausübung von land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten.

Charakteristik: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 8 Abs.1 Nr.1 AStG = Aktiv- Einkünfte ohne Ausnahme

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Aktiv – Einkünfte im AStG entspricht auch der Qualifizierung als Aktivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen.**

2. **Einkünfte aus Produktions- oder Industrietätigkeiten. § 8 Abs.1 Nr.2 AStG**

Auch die Einkünfte aus Produktions- oder Industrietätigkeiten (§ 8 Abs.1 Nr.2 AStG) gelten immer ohne Ausnahme als Aktiv- Einkünfte. Erforderlich ist aber auch hier eine tatsächliche und ernsthafte Ausübung von produktiven oder industriellen Tätigkeiten, also zum Beispiel eine Be- oder Verarbeitung von bestimmten Produkten.

Charakteristik: Einkünfte aus Produktionstätigkeiten, §8 Abs.1 Nr.2 AStG = Aktiv- Einkünfte ohne Ausnahme

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Produktions- oder Industrietätigkeiten als Aktiv- Einkünfte im AStG entspricht auch der Qualifizierung als Aktivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**.

3. **Einkünfte aus Bank- und Versicherungsgeschäften, § 8 Abs.1 Nr.3 AStG**

Die Einkünfte aus Bank- und Versicherungsgeschäften gelten nach § 8 Abs.1 Nr.3 AStG grundsätzlich als Aktiv- Einkünfte, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass ein kaufmännischer Geschäftsbetrieb unterhalten wird, es sei denn (Ausnahme!) die Geschäfte werden überwiegend mit dem Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person betrieben (dann Passivtätigkeit)

Charakteristik: Einkünfte aus Bank- und Versicherungsgeschäften, § 8 Abs.1 Nr.3 AStG = Aktiv- Einkünfte, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Bank- und Versicherungsgeschäften als Aktivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**.

4. **Einkünfte aus Handelstätigkeiten, § 8 Abs.1 Nr.4 AStG**

Die Einkünfte aus **Handelstätigkeiten** gelten nach § 8 Abs.1 **Nr.4** AStG grundsätzlich als Aktiv-Einkünfte, soweit nicht (Ausnahme!) die Basisgesellschaft die Voraussetzungen

= einer sog. **Verkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.a)), oder = einer sog. **Einkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.b))

erfüllt (dann Passivtätigkeit!), es sei denn (Gegenausnahme!), der Steuerpflichtige weist nach, dass (1) die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (sog. **Qualifizierter Geschäftsbetrieb**),

(2) die ausländische Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und

(3) und die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt werden (dann wieder Aktivtätigkeit!).

Charakteristik: Einkünfte aus Handelstätigkeiten, § 8 Abs.1 Nr.4 AStG = Aktiv- Einkünfte mit Ausnahmecharakter, aber Gegenausnahme möglich

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Handelstätigkeiten als Aktiv-Einkünfte im AStG entspricht auch der Qualifizierung als Aktivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**.

§ 8 Abs1 Nr.4 lit. a) und lit. b) wurden durch das **St VergAbg 2003** inhaltlich neu gefasst.

Die bisherige Formulierung „Güter oder Waren aus dem Geltungsbereich dieses Gesetzes an die ausländische Gesellschaft liefert“ wurde geändert in „Verschaffung der Verfügungsmacht an Gütern oder Waren“. Nach der Neuregelung ist es nicht mehr erforderlich, dass Güter oder Waren über die Grenze vom Inland ins Ausland oder umgekehrt verbracht werden. Mit dem neuen Wortlaut gelten als passiver Handel nunmehr auch rein inländische Warenbewegungen, rein ausländische Warenbewegungen oder Warenbewegungen über ein Drittland. Voraussetzung ist nach dem neuen Recht nur noch, dass der jeweilige Käufer an den Gütern oder Waren die Verfügungsmacht erhält. Die weitere Änderung von § 8 Abs.4 lit. a) AStG durch das Korb 2- Gesetz 2003 war nur redaktioneller Art.

(5) Einkünfte aus Dienstleistungen, § 8 Abs.1 Nr.5 AStG

Die Einkünfte aus **Dienstleistungen** gellten nach § 8 Abs.1 **Nr.5** AStG grundsätzlich als **Aktiv-Einkünfte**, soweit nicht (Ausnahme!) die Basisgesellschaft

1. sich des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden unbeschränkt steuerpflichtigen Person bedient (Fall von Nr.5 lit. a); Basisgesellschaft **bezieht Dienstleistungen**) (dann Passivtätigkeit!), oder
2. die Dienstleistung an den Steuerpflichtigen oder an eine ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehende unbeschränkt steuerpflichtige Person erbringt (Fall von Nr.5 lit. b); Basisgesellschaft **erbringt Dienstleistungen**) (dann Passivtätigkeit!), es sei denn (Gegenausnahme, aber nur für den Fall 2., dass die Basisgesellschaft Dienstleistung erbringt), der Steuerpflichtige weist nach, dass (1) die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (sog. **Qualifizierter Geschäftsbetrieb**), (2) die ausländische Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und (3) und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten werden ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von

§ 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt (dann für diesen Fall wieder Aktivtätigkeit!)

Charakteristik:
Einkünfte aus Dienstleistungen, § 8 Abs.1 Nr.5 AStG = Aktiv- Einkünfte mit Ausnahmecharakter, aber Gegenausnahme möglich (jedoch nur für den Fall, dass Basisgesellschaft Dienstleistung erbringt)

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Dienstleistungen als Aktiv-Einkünfte im AStG entspricht auch der Qualifizierung als Aktivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**.

(6) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, §8 Abs.1 Nr.6 AStG

Die Einkünfte aus **Vermietung und Verpachtung** gelten nach (dem Eingangswortlaut) von § 8 Abs.1 **Nr.6** AStG grundsätzlich als **Aktiv- Einkünfte**, ausgenommen (Ausnahme!)

1. Fall von Nr.6 **lit. a**): die Überlassung der Nutzung von **Rechten**, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen (dann Passivtätigkeit!), es sei denn (Gegenausnahme!), der Steuerpflichtige weist nach, dass (1) die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet und (2) und diese Tätigkeiten werden ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt (dann wieder Aktivtätigkeit!), oder

2. Fall von Nr.6 **lit. b**): die Vermietung oder Verpachtung von **Grundstücken** (dann Passivtätigkeit!), es sei denn (Gegenausnahme!), der Steuerpflichtige weist nach, dass die Einkünfte daraus nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreit wären (dann wieder Aktivtätigkeit), oder
3. Fall von Nr.6 **lit. c**): die Vermietung oder Verpachtung von **beweglichen Sachen** (dann Passivtätigkeit), es sei denn (Gegenausnahme!), der Steuerpflichtige weist nach, dass (1) die ausländische Gesellschaft einen Geschäftsbetrieb gewerbemäßiger Vermietung oder Verpachtung unterhält, (2) die ausländische Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und (3) alle zu einer solchen gewerbsmäßigen Vermietung oder Verpachtung gehörenden Tätigkeiten ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt werden (dann wieder Aktivtätigkeit!).

Charakteristik:
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, §8 Abs.1 Nr.6 AStG = (formal) Aktiv- Einkünfte mit (jedoch 100%-igem) Ausnahmecharakter (damit materiell im Grunde Passiv- Einkünfte), aber Gegenausnahme möglich

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im AStG formal (grundsätzlich) als Aktiv- Einkünfte, materiell dagegen als Passiv- Einkünfte entspricht (im Ergebnis) auch der Qualifizierung als Aktivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**.

Die Vermietung und Verpachtung wird in § 8 Abs.1 Nr.6 AStG nur deshalb im Ausgangspunkt formal als Aktivtätigkeit dargestellt, damit sich diese Einkunftsart in die den Nrn. 1-5 AStG zu Grunde liegenden Systematik des Aktivkatalogs von § 8 Abs.1 AStG (Grundsatz, Ausnahme, Gegenausnahme) einfügt. In materieller Hinsicht decken die in lit. a)- lit. c) genannten Ausnahmen dagegen sämtliche Vermietungs- und Verpachtungsfälle ab und werden damit allesamt als Passivtätigkeit qualifiziert, es sei denn, es kommt eine der in der Praxis eher seltenen

Gegenausnahmen zu Anwendung.

Die Sanktion von § 8 Abs.1 **Nr.6 lit. a**) AStG richtet sich vor allem gegen sog. **Patent-Verwaltungsgesellschaften**. Die Gegenausnahme in § 8 Abs.1 **Nr.6 lit. b**) AStG ist erforderlich, um die Hinzurechnungsbesteuerung nicht in Widerspruch zu etwaigen DBA- Regelungen zu setzen. Die Gegenausnahme in § 8 Abs.1 **Nr.6 lit. c**) AStG will vor allem **Leasinggesellschaften** von der Passivtätigkeit ausnehmen.

(7) Einkünfte aus der Aufnahme/ Vergabe von Kapital, § 8 Abs.1 Nr.7 AStG

Die Einkünfte aus der **Aufnahme/ Vergabe von Kapital**, §8 Abs.1 **Nr.7** AStG grundsätzlich als **Aktiv-Einkünfte**, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige nachweist, dass dieses Kapital ausschließlich auf ausländische Kapitalmärkten (und nicht bei einer ihm oder der ausländischen Gesellschaft im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person) aufgenommen und

1. außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes gelegenen Betrieben oder Betriebsstätten, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter die Nrn. 1-6 fallenden Tätigkeiten beziehen, oder

3. innerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes gelegenen Betrieben oder Betriebsstätten zugeführt wird. Ziel des Gesetzgebers mit der Regelung in § 8 Abs.1 Nr.7 AStG ist die Sanktionierung von **Konzern- Finanzierungsgesellschaften**.

Charakteristik:
Einkünfte aus der Aufnahme/ Vergabe von Kaptial, §8 Abs.1 Nr.7 AStG = Aktiv- Einkünfte, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind

Zum **Vergleich mit DBA- Recht**: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Handelstätigkeiten als Aktiv-Einkünfte im AStG entspricht auch der Qualifizierung als Passivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen **Doppelbesteuerungsabkommen**.

Querverbindung: In zahlreichen Steuergesetzen wird eine Begünstigung ausländischer Einkünfte von einer **aktiven Tätigkeit** im Ausland abhängig gemacht. Hierzu wird oftmals auf den Einkünftekatalog in **§8 Abs.1 Nr.6 AStG** verwiesen, nicht jedoch auf Einkünfte aus der Aufnahme/ Vergabe von Kapital im Sinne von § 8 Abs.1 Nr.7 AStG. Dieser Technik folgt insbesondere der Wortlaut von §8 Abs.1 Nr.7 AStG selbst.

(8) Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, §8 Abs.1 Nr.8 AStG

Einkünfte aus **Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften** (§8 Abs.1 Nr.8 AStG) gelten immer und ohne Ausnahme als Aktiv- Einkünfte.

Charakteristik:
Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, §8 Abs.1 Nr.8 AStG = Aktiv-Einkünfte ohne Ausnahme

Zum Verständnis: Nach dem UntStFG 2001 ist das Reglungsziel der Hinzurechnungsbesteuerung unter anderem eine Sicherstellung der **KSt- Vorbelastung von 25%** auf Erträge aus der Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft und eine Fortsetzung des Grundsatzes der unbegrenzten KSt- Freistellung von Beteiligungserträgen in- und ausländischer Körperschaften

nach 2 §8b Abs.1 KStG und des Halbeinkünfteverfahrens nach § 3 Nr.40 EStG sowie eine Fortsetzung des Grundsatzes der KSt- Freistellung von Veräußerungsgewinnen nach § 8 Abs.1 KStg. In dieser Konsequenz sind auch Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ausländische Basisgesellschaften von der (Hinzurechnungs-) Besteuerung freizustellen. § 8 Abs.1 Nr.8 AStG eröffnet damit aber nicht den Weg für eine Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Nachschalten von weiteren Kapitalgesellschaften, denn in diesem Fall wird die Hinzurechnungsbesteuerung von etwaigen passiven Einkünften im Sinne von § 8 Abs.1 Nr.1-7 AStG solcher weiterer Kapitalgesellschaften durch **§ 14 AStG** (sog. **übertragende Hinzurechnung**) sichergestellt.

Zum Vergleich mit DBA- Recht: Die Qualifizierung der Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften als Aktiv- oder Passivtätigkeit im Sinne der meisten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, entspricht aber, wie ausgeführt, der Wertung von § 8b Abs.1 KStG, der im Vergleich zu dem internationalen Schachtelprivileg nach DBA- Recht in der Regel auch weiter ist.

(9) Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder der Herabsetzung ihres Kapitals, § 8 Abs.1 Nr.9 AStG

Einkünfte aus der **Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft** sowie aus deren **Auflösung** oder der **Herabsetzung ihres Kapitals** (§ 8 Abs.1 **Nr.9** AStG) gelten grundsätzlich als **Aktiv- Einkünfte**, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige nachweist, das der Veräußerungsgewinn auf Wirtschaftsgüter der anderen Gesellschaft entfällt, die anderen als den in

§ 10 Abs.6 Satz 2 AStG genannten Tätigkeiten (Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter) dienen oder dass der Veräußerungsgewinn auf Beteiligungen der anderen Gesellschaft entfällt (anderenfalls Passivtätigkeit!). § 8 Abs.1 Nr.9 AStG folgt mit dieser Regelung grundsätzlich der Regelung in § 8 Abs.1 Nr.8 AStG, macht aber für Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter eine **Ausnahme**; solche Veräußerungsgewinne gelten als **Passiv/ schädlich**.

Charakteristik:
Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder der Herabsetzung ihres Kapitals, § 8 Abs.1 Nr.9 AStG = Aktiv- Einkünfte, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind

(10) Einkünfte aus anderen in § 8 Abs.1 AStG nicht genannten Einkunftsquellen

Einkünfte aus anderen in dem Aktiv- Katalog des § 8 Abs.1 AStG nicht genannten Einkunftsquellen qualifizieren in jedem Fall als Passivtätigkeit.

Zusammenfassende Übersicht über die **Einkunftsarten**

Tätigkeiten **(Ausgangspunkt:Aktivtätigkeit)**	**Aber: gegebenenfalls passive Tätigkeit (als Ausnahme)**	**Aber: gegebenenfalls aktiveTätigkeit (als Gegenausnahme)**
Land- und Forstwirtschaft, § 8 Abs.1 **Nr.1** AStG	Keine **Ausnahme** denkbar	Keine **Gegenausnahme** erforderlich

Produktions- oder **Industrietätigkeit** , § 8 Abs.1 **Nr.2** AStG	Keine **Ausnahme** denkbar	Keine **Gegenausnahme** erforderlich
Bank- und Versicherungs- **Tätigkeiten,** § 8 Abs.1 **Nr.3** AStG	Als **Ausnahme** passive Tätigkeit, wenn a)ein kaufmännischer Geschäftsbetrieb nicht unterhalten wird oder b)(überwiegendes) Betreiben der Geschäfte mit Inlandsbeteiligtem oder diesem nahe stehender Person	Keine **Gegenausnahme** gegeben

Vermeidung der Verlagerung von Einkünften und Vermögen

Tätigkeiten **(Ausgangspunkt:** **Aktivtätigkeit)**	**Aber: gegebenenfalls passive** **Tätigkeit (als Ausnahme)**	**Aber: gegebenenfalls aktive** **Tätigkeit (als Gegenausnahme)**
Handelstätigkeiten, § 8 Abs.1 **Nr.4** AStG	Als **Ausnahme** passive Tätigkeit, wenn a)Lieferungen von Inlandsbeteiligtem oder diesem nahe stehender Person aus dem Inland an die Gesellschaft oder b)Lieferungen der Gesellschaft aus dem Ausland an Inlandsbeteiligten oder diesem nahe stehende Personen	**Gegenausnahme** zu lit. a) und lit. b) möglich; erfordert, Nachweis, dass die Gesellschaft für die Geschäfte einen **kaufmännischen Geschäftsbetrieb** unter **Teilnahme im allg. Wirtschaftsverkehr** unterhält und dass ein Inlandsbeteiligter oder eine diesem nahe stehenden Person bei Vorbereitung, Abschluss und Ausführung der Geschäfte **nicht mitwirken**
Dienstleistungen, § 8 Abs.1 **Nr.5** AStG	Als **Ausnahme** passive Tätigkeit, wenn a)die Gesellschaft sich eines Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person	Zu lit. a) **keine Gegenausnahme möglich**

	bedient b)die Gesellschaft Dienstleistungen zugunsten eines Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person erbringt	**Gegenausnahme** zu lit. b) möglich; Erford. Nachweis wie bei **Handelstätigkeit**
Vermietung und Verpachtung, § 8 Abs.1 **Nr.6** AStG	Als **Ausnahme** passive Tätigkeit, wenn a)Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen b)Vermietung und Verpachtung von Grundstücken c)Vermietung und Verpachtung von beweglichen Sachen	**Gegenausnahme** zu lit. a) erfordert Nachweis, dass die Gesellschaft Ergebnisse **eigener F+E- Arbeiten** auswertet, die **ohne Mitwirkung** eines Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person unternommen wurden **Gegenausnahme** zu lit. b) erfordert Nachweis, dass die Einkünfte **nach einem DBA steuerfrei** wären, wenn sie ein Inlandsbeteiligter unmittelbar bezogen hätte **Gegenausnahme** zu lit. c) erfordert Nachweis, dass die Gesellschaft einen **Geschäftsbetrieb gewerbsmäßiger Vu V** unter **Teilnahme am allg. Wirtschaftsverkehr** betreibt und das ein Inlandsbeteiligter oder eine diesem nahe stehende Person bei Vorbereitung, Abschluss und Ausführung der Geschäfte **nicht mitwirken**

Tätigkeiten **(Ausgangspunkt:** **Aktivtätigkeit)**	**Aber: gegebenenfalls passive Tätigkeit (als Ausnahme)**	**Aber: gegebenenfalls aktive Tätigkeit (als Gegenausnahme)**
Aufnahme und dar- **lehensweise Vergabe von Kapital**, §8 Abs.1 **Nr.7** AStG	Als regelmäßige Ausnahme **passiv**	**Gegenausnahme** erfordert Nachweis, dass **Kapitalaufnahme auf ausländischen Märkten** von nicht nahe stehenden Personen zur Finanzierung (fast) ausschließlich **aktiver ausländischer Betriebe** (§ 8 Abs.1 Nr.1-6 AStG) oder **inländischer Betriebe**
Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, § 8 Abs.1 **Nr.8** AStG	Keine **Ausnahme** denkbar	Keine **Gegenausnahme** erforderlich
Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, § 8 Abs.1 **Nr.9** AStG	Als **Ausnahme** passive Tätigkeit, wenn der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung von Anteilen an KAC- Gesellschaften stammt	Keine **Gegenausnahme** erforderlich und bei Veräußerung von Anteilen an KAC- Gesellschaften Gegenausnahme nicht möglich
Andere in § 8 Abs.1 AStG nicht genannte Einkunftsquellen (der Aktiv- Katalog wird überhaupt nicht angesprochen)	In jedem Fall passiv	Keine **Gegenausnahme** möglich

Die 25%- Grenze

Eine niedrige Besteuerung im Sinne von § 8 Abs.1 AStG ist nach § 8 Abs.3 AStG gegeben, wenn die **Ertragsteuerbelastung** der (passiven) Einkünfte im Sitzstaat der Basisgesellschaft (grundsätzlich) weniger als **25%** beträgt. Dies gilt nicht, wenn diese niedriege Ertragsteuerbelastung auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht, oder wenn die danach in Betracht zu ziehende Steuern nach dem Recht des betreffenden Staates um Steuern gemindert wird, die die Gesellschaft, von der die Einkünfte stammen, zu tragen hat. Vor dem Inkrafttreten des StSenkG 2000 galt noch ein Steuersatz von 30% oder weniger. **Steuern anderer Staaten** (z.B.Qellensteuer eines Drittlands) waren früher nicht zu berücksichtigen, sind nach dem UntStFG 2001 nunmehr aber zu Gunsten des Steuerpflichtigen in die Ermittlung der (ausländischen) Ertragsteuerbelastung einzubeziehen. Seitens des Gesetzgebers ist geplant, mittelfristig im Rahmen von § 8 Abs.3 AStG zu überprüfen, wie und ggf. unwieweit **Verlustverrechnungen im Ausland** bei der Feststellung einer niedrigen Besteuerung zu berücksichtigen sind.

Ermittlung der (ausländischen) Ertragsteuerbelastung

Ausgangspunkt ist der ausländische **Ertragsteuertarif** (Steuersatz) auf die (passiven) Einkünfte der Basisgesellschaft. Die (ausländische) Ertragsteuerbelastung entspricht in der Regel dem Satz der Ertragsteuer des Sitzstaates. Allerdings sind außer dem Ertragsteuertarif noch weitere Unstände zu berücksichtigen, insbesondere **Vorzugs- Steuersätze** und **Steuerbefreiungen**. Die ausländische Ertragsteuerbelastung kann auch deshalb über oder unter dem Steuersatz von 25% liegen, weil die ausländischen Gewinnermittlungsvorschriften zur Bestimmung der **Steuerbemessungsgrundlage** verglichen mit den deutschen Gewinnermittlungsvorschriften günstiger oder ungünstiger sein können, die betreffenden Einkünften also mit einem Betrag in die (ausländische) Steuerbemessungsgrundlage einbezogen worden sind, der gegebenenfalls höher oder niedriger ist, als er bei Anwendung des deutschen Steuerrechts anzusetzen wäre. In diesen Fällen ist eine **Belastungsberechnung** anzustellen. Hat eine Basisgesellschaft **gemischte Einkünfte** (also Aktiv- Einkünfte und Passiv-Einkünfte) so sind zunächst die Einkünfte aus passiver Tätigkeit (die Zwischeneinkünfte) von den übrigen Einkünften **herauszuisolieren**. Sodann erfolgt eine „Gegenüberstellung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte und den um Sitzstaat der Basisgesellschaft zu entrichtenden Steuern. **Anhaltspunkte** zur Bestimmung der (ausländischen) Ertragsteuerbelastung ergeben sich aus der **Anlage 1** zu §8 AStG. Diese Anlage enthält eine Zusammenstellung der Ertragsteuertarife, der Steuervergünstigungen und Privilegien in Gebieten, die für die Anwendung der §§ 7-14 AStG besonders in Betracht kommen; **Anlage 2** zu § 8 AStG enthält einen Überblick über weitere Gebiete.

Literaturempfehlungen und Quellennachweise:

- **Übersicht "Internationales Steuerrecht":** Thomas Reith, Internationales Steuerrecht, Verlag Vahlen (Prof.Dr.Thomas Reith,M.A.; Rechtsanwalt und Notar Stuttgart, Honorarprofessor für Internationales Steuerrecht)
- **Dubai/VAE:** Rechtliche Rahmenbedingungen für Geschäftstätigkeiten in den VAE, Rechtsanwalt Jörg Seifert (Fax: 00971-4-2628111)
- **Steueroasen**, Hans Lothar Merten, Walhalla Fachverlag

Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf deutsche Steuervorschriften, neuste 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 Versteuerung 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 Versteuerung 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.

EuGH rügt die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung: Grundsatzurteil des EuGH in der Rechtsache Cadbury Schweppes

In Zukunft wird die Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsinvestitionen kaum noch die Kopfschmerzen wie heute bereiten. Hintergrund ist das am 12. September 2006 veröffentlichte Urteil des EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ (C-196/04), welches die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung in weiten Teilen hinfällig werden lässt, da sie gegen die europarechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit verstößt. Der EuGH hat ausgeführt, dass die dargestellten Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung nur greifen dürfen, wenn es sich um „rein künstliche Konstruktionen“ handelt. Das bloße Ausnutzen von bestehenden Steuergefällen innerhalb der EU ist nicht als ein solcher Missbrauch anzusehen. Etwas anderes gilt laut EuGH nur bei Einschaltung von sog. Briefkastengesellschaften. Die Frage, ob der Steuerpflichtige mittels einer „rein künstlichen Gestaltung“ versucht, Gewinne ins niedrig besteuernde Ausland zu verlagern, muss anhand objektiver Kriterien geprüft werden. Als mögliche in Betracht kommende Kriterien nennt der EuGH die Ausstattung der ausländischen Gesellschaft mit Geschäftsräumen und Personal.

Im deutschen Steuerrecht werden Gestaltungen unter Einschaltung von Briefkastengesellschaften bereits durch § 42 AO erfasst, der den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

verhindern soll. Aus diesem Grund dürfte sich kaum noch ein Anwendungsbereich für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung ergeben. Steuerpflichtige, die derzeit Hinzurechnungsbeträge der inländischen Besteuerung zu unterwerfen haben, sollten mit Hinweis auf das Urteil des EuGH gegen ihre diesbezüglichen Steuerbescheide Einspruch einlegen.

Das Bundesfinanzministerium hat als Reaktion auf das EuGH-Urteil bereits eine sorgfältige Prüfung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung angekündigt. Bis zur Überarbeitung bzw. Aufhebung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung muss diese bei Steuergestaltungen aber dennoch als (nun aber geringerer) Risikofaktor beachtet werden.

EU-Rechtsprechung: Haftung der Mitgliedsländer, Sanktionsmöglichkeit der EU Organe

Vorwort/ Ausgangsbasis: Deutschland ist immer noch nicht in der europäischen Union angekommen. Das Urteil **Cadbury Schweppes** zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung zeigt, dass Deutschland seine Hausaufgaben nicht erledigt und geltendes EU-Recht nicht umsetzt. Tatbeständlich: Ein Mandant der ETC gründete eine zyprische Limited, die nur passive Einkünfte im Sitzstaat (Zypern) erwirkt. Die deutsche Kapitalgesellschaft des Mandanten hat beherrschenden Einfluss, also mehr als 50% Anteile. Im Beratungsgespräch mit dem Mandanten und seinem Stb erläuterte die ETC, dass es derzeit besser ist, wenn die deutsche Kapitalgesellschaft nur maximal 50% der Anteile hält, da Deutschland das europäische Recht noch nicht innerstaatlich umgesetzt hat und somit zu befürchten wäre, dass bei einem beherrschenden Einfluss und nur passive Einkünfte im Sitzstaat, eine Hinzurechnungsbesteuerung fingiert wird. Der Steuerberater des Mandanten führte nicht zu Unrecht aus, man es darauf ankommen lässt, zumal ein Steuerbescheid rechtswidrig wäre.

Szenario: Das deutsche Finanzamt schickt einen Steuerbescheid infolge der Anwendung 8 AStG und Folge, also fiktive Besteuerung beim deutschen Anteilseigner. Die Anwälte der ETC und der Stb des Mandanten legen Widerspruch ein, in Sachstand des **Cadbury Schweppes** Urteils, ursächlich der Missachtung der EU-Niederlassungsfreit. „Der Einspruch ist begründet“, aber wer trägt die „finanziellen Schäden“ des Mandanten? Mithin stellt sich die Frage der Haftung aus Vertragsverletzung zu Lasten des Landes, dass sich vertragswidrig verhält?

Zum Vortrag:

Das zentrale EuGH Urteil bezüglich der Sanktionsmöglichkeit von supranationalen Organisationen gegenüber Mitgliedsstaatlichen Organen ist das im Jahre 1991 erlassene „Francovich Urteil“[1]. In Pfadabhängigkeit zu diesem Urteil liegen die Urteile „Brasserie

du pecheur / Factortame III“[2], sowie als entscheidende neuere Urteile das Urteil „Köbler“[3] und das Urteil „Kommission / Italien“[4].

Vor diesen Urteilen stellte sich die Sanktionsmöglichkeit der EU Organe gegenüber wie folgt dar: Allgemein herrschte eher ein Sanktionsdefizit vor. Denn das Klagesystem des EG Vertrages enthielt gegenüber den Organen der Mitgliedsstaaten keine effektiven Sanktionsmittel um vertragsbrüchiges Verhalten konsequent zu sanktionieren.

Art. 228 (ex 171) des EG Vertrages ermöglicht es zwar dem EuGH die Mitgliedsstaaten zur Zahlung eines Zwangsgeldes oder Pauschalbetrages zu zwingen, nämlich unter der Vorraussetzung, dass ein Mitgliedsstaat nach der Aufforderung und Fristsetzung der Kommission Maßnahmen eines EuGH Urteiles nicht erfüllt hat und der EuGH diesen Zustand erneut festgestellt hat. Die Durchsetzung dieser Sanktion ist aber höchst uneffizient im EG Vertrag gelöst. So sind nach Artikel 256 (ex 192) EGV Mitgliedsstaaten von der Zwangsvollstreckung ausgeschlossen.

Wie dieses Beispiel zeigt, war auf Grund der unvollständigen Rechtslage eine effektive Sanktionierung kaum möglich.

In dem Francovich Urteil entwickelte nun der EuGH erstmals eine Staatshaftung der Mitgliedsstaaten in Bezug auf eine nicht fristgerechte oder falsche Umsetzung von EU Richtlinien durch die Mitgliedsstaaten.

Auch wenn in diesem Kapitel die Sanktionsmöglichkeit des EuGH gegenüber den nationalen Gerichten im Mittelpunkt steht, so muss das Francovich Urteil hier doch Erwähnung finden, da die nachfolgenden Urteile, welche sich auch auf Nationalstaatliche Gerichte beziehen sich in einem unmittelbaren Kontext zu diesem befinden.

Im Mittelpunkt dieses Urteiles stehen somit die Staatshaftung und das Individualschutzrecht der Unionsbürger. Ausgelöst wurde dieses Urteil durch die Klage einer italienischen Bürgerin Namens Andrea Francovich, welche vor einem italienischen Nationalstaatlichen Gericht beklagte, dass sie nicht in den Genuss von Lohnzahlungen ihres Konkurs gegangenen Arbeitnehmers käme, da der italienische Staat die EU Richtlinie 80/987 nicht fristgerecht umgesetzt hätte, welche einen Schutz von Arbeitnehmern bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitnehmers garantiere.[5]

Dieser Fall gelangte über Art. 234 EGV an den EuGH, welcher aus der Rechtsdoktrin des „effet utile“ ableitete, dass es zu einer Minderung des europäischen Rechtsschutzes käme, wenn es den Bürgern der EU nicht möglich wäre bei einem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht durch die Mitgliedsstaaten eine Entschädigung durch diese zu erhalten. Der EuGH gelangte somit zu der Auffassung, der Gedanke der Staatshaftung dem Wesen der EG Verträge immanent seien.[6]

Jedoch sei erwähnt, dass sich diese Staatshaftung nur rechtfertige, wenn die Sanktion unmittelbar im Kontext des Vertragsverstoßes steht.[7]

Inwieweit lässt sich nun der im Francovich aufgestellte Staatshaftungsanspruch nicht nur gegen Mitgliedsstaaten, sondern auch gegen EU Recht unkonforme Urteile nationaler Gerichte begründen. Diese Frage blieb lange offen. Denn im Mittelpunkt dieser Frage steht der Kernpunkt der richterlichen Unabhängigkeit. So hat sich die Kommission lange Zeit dagegen verwehrt, als Reaktion auf das Fehlverhalten Mitgliedsstaatlicher Gerichte ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten.[8]

Erst im Jahr 2003 haben zwei Urteile des EuGH die Möglichkeit der Staatshaftung bei EU Recht unkonformen Urteilen von nationalen Gerichten konkretisiert. In dem EuGH Urteil „Köbler“ klagte ein österreichischer Professor Namens Köbler dagegen, dass ihm eine nach 15 jähriger Dienstzeit zustehende Alterszulage von den österreichischen Behörden mir dem Argument verwehrt wurde, dass diese Dienstzeit nicht ausschließlich in Österreich, sondern auch in anderen EU Mitgliedsstaaten geleistet wurden sei. Die Beschränkung auf österreichische Hochschulen sah Herr Köbler als Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit an. Der Fall ging durch mehrere Instanzen und endete in letzter Instanz vor dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof. Der Verwaltungsgerichtshof nutze den Artikel 234 EGV und gab den Fall zur Vorlage an den EuGH. Der EuGH verwies wiederum auf einen ähnlich gelagerten Fall, in dem er bereits entschieden hatte, und fragte, ob eine Vorlage im Lichte dieses Urteils noch relevant sei. Der Verwaltungsgerichtshof nahm daraufhin das Vorlagersuchen zurück und legte nach der Kenntnisnahme des bereits bestehenden EuGH Urteils das Urteil zu Ungunsten des Herrn Köbler aus. Dieser zog erneut vor ein zuständiges Landesgericht und stellte Klage gegen die Republik Österreich. Dieses stellte erneut eine Vorlage an den EuGH, in dem es wissen wollte, ob die EuGH Rechtsprechung zur Staatshaftung auch auf Fälle höchstrichterlichen Unrechts anwendbar sei. [9]

Das Urteil des EuGH konkretisierte nun einen Punkt in seiner ständigen Rechtssprechung zum Thema Staatshaftung, der lange ungeklärt blieb, und in der wissenschaftlichen Literatur lange umstritten war. So deklarierte er in seinem ersten Leitsatz des Urteils:

> „Der Grundsatz, dass die Mitgliedsstaaten zum Ersatz von Schäden verpflichtet sind die einem Einzelnen durch ihnen zuzurechnende Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstehen, ist auch dann anwendbar, wenn der fragliche Verstoß in einer Entscheidung eines letztinstanzlichen Gerichts besteht. Dieser aus dem Wesen der mit dem EG-Vertrag geschaffenen Rechtsordnung folgende Grundsatz gilt nämlich für jeden Verstoß eines Mitgliedstaats gegen das Gemeinschaftsrecht unabhängig davon, welches mitgliedstaatliche Organ durch sein Handeln oder Unterlassen den Verstoß begangen hat.“[10]

Die Haftung für letztinstanzliche Gerichte ist jedoch nur durchsetzbar, sofern das Maß an Klarheit und Präzision der verletzten Vorschrift, die Vorsätzlichkeit des Verstoßes, die Entschuldbarkeit des Rechtsirrtums und gegebenenfalls die Stellungnahme eines Gemeinschaftsorgans berücksichtigt werden.

Interessant in diesem Zusammenhang ist die Parallelität der EuGH Rechtsprechung mit der Argumentationsweise des Völkerrechtes, von dem sich der EuGH ja im Falle der Doktrin vom Vorrang des Gemeinschaftsrechtes distanzierte, denn genau wie im Köbler Urteil so wird auch im Völkerrecht der Staat als Einheit bezeichnet, unter die neben der Exekutive und der Legislative auch die Judikative fällt und somit der Schadensverursachende Verstoß auch auf die Judikative fallen kann.[11]

So argumentiert der Generalanwalt Lèger in seinen Schlussanträgen zum Kögler Urteil, dass die Unabhängigkeit der Justiz noch die Rechtskraft von Urteilen oder die Unparteilichkeit nationaler Gerichte der Einbindung letztinstanzlicher Gerichte in die Staatshaftung wiedersprechen.[12]

Während die Köbler Entscheidung sich letztendlich auf den Prozess des Vorabentscheidungsverfahrens bezieht, stand beim Urteil „Kommission / Italien das Vertragsverletzungsverfahren im Mittelpunkt, welches sich jedoch ebenfalls auf Nationalstaatliche Gerichte auswirken kann.

Die Ausgangslage dieses Rechtsstreites lag darin, dass nach italienischem Recht Unternehmen die Erstattung von Zollabgeben nur dann erhalten konnten, wenn sie nachwiesen, diese Zollabgaben nicht auf den Verbraucher umgelegt zu haben. Der EuGH rügte in einem früheren Urteil diese Handhabe mit der Begründung der komplizierten Darstellbarkeit einer solchen Umlegbarkeit auf den Verbraucher. Zwar änderte das italienische Parlament daraufhin teilweise die gesetzlichen Rahmenbedingungen, allerdings legten die italienischen Gerichte bis hin zum Corte suprema di cassazione die rechtlichen Rahmenbedingungen weiterhin so aus, dass die betroffenen Unternehmen benachteiligt wurden. Somit leitet die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 226 EGV ein.

Das Urteil des EuGH kommt daraufhin zu folgender Aussage:

„Eine Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats kann grundsätzlich gemäß Artikel 226 EG unabhängig davon festgestellt werden, welches Staatsorgan durch sein Handeln oder Unterlassen den Verstoß verursacht hat, selbst wenn es sich um ein verfassungsmäßig unabhängiges Organ handelt.“[13]

Somit können nationale Gerichte nach diesem Urteil also auch im Zuge des Vertragsverletzungsverfahren in eine Staatshaftung bei Missachtung des EU Rechts eingebunden werden.

Lasteyrie du Saillant-Entscheidung

Der französische Code générale des impôts (CGI) sieht in seinem Art. 167// eine Wegzugsbesteuerung vor. Danach werden bei einem Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person in das Ausland stille Reserven besteuert, die in Geschäftsanteilen gebunden sind. Erfasst werden alle Beteiligungen des Wegziehenden, durch die er selbst oder nahe Verwandte berechtigt werden, mindestens 25% der Gewinne einer französischen Aktiengesellschaft zu beziehen. Allerdings ist die Möglichkeit einer 5-jährigen Stundung der Steuer vorgesehen, falls der Wegziehende seine Gewinne nicht realisiert. Neben weiteren verfahrensrechtlichen Voraussetzungen ist die Stundung von einer ausreichenden Sicherheitsleistung des Steuerpflichtigen abhängig. Hält der Steuerpflichtige nach Ablauf der fünf Jahre nach wie vor seine Anteile, wird die Steuer erlassen.

Monsieur Hughes de Lasteyrie du Saillant verlegte seinen Wohnsitz von Frankreich nach Belgien. Er war zur Hälfte an einer französischen Gesellschaft beteiligt. Der Wert dieser Beteiligung war deutlich höher, als ihre Anschaffungskosten. Der französische Fiskus wollte die Differenz der Besteuerung nach Art. 167bis CGI unterwerfen.

Hiergegen wendete sich der Kläger, da er trotz der möglichen Stundung darin eine Beschränkung seiner Niederlassungsfreiheit (sowie eine Verletzung französischen Verfassungsrechts) sah. Der Conseil d'État legte dem EuGH am 14. Dezember 2001 die Sache zur Vorabentscheidung vor.

Die Entscheidung des EuGH

Der EuGH sah in Übereinstimmung mit dem Votum des Generalanwalts in der Regelung des Art. 167bis CGI eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit.

Dass die Wegzugsbesteuerung eine **Beschränkung** der Niederlassungsfreiheit darstellt, war dabei nicht umstritten. Der EuGH hat argumentiert, dass trotz der Stundungsmöglichkeit von der Regelung jedenfalls eine abschreckende Wirkung ausgehe, seinen Wohnsitz zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit im Ausland zu wechseln. Schon die Auferlegung der Steuer stelle eine Benachteiligung aufgrund des Umzugs dar, auf die tatsächliche Zahlungsverpflichtung komme es nicht an.

Weiterhin sah der EuGH eine Beschränkung in den Voraussetzungen für die Gewährung der Stundung. Insbesondere bedeute es einen Liquiditätsverlust für den Kläger, wenn er eine Sicherheitsleistung stellen müsse.

Der EuGH sah die Beschränkung auch nicht als gerechtfertigt an. Die von Frankreich und vier weiteren beigetretenen Mitgliedstaaten vorgetragenen **Rechtfertigungsgründe** wurden zurückgewiesen.

Hauptstreitpunkt war der grundsätzlich anerkannte Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung des Rechtsmissbrauchs. Allerdings sah der EuGH die in Art. 167bis CGI getroffene Maßnahme als zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zum Erhalt der Wirksamkeit von Steuerkontrollen unverhältnismäßig an. Es gebe mildere Mittel, da dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Gegenbeweises abgeschnitten werde. Die Steuerbehörden müssten im Einzelfall nachweisen, dass eine missbräuchliche Gestaltung vorliege. Dass dieser Beweis schwer zu führen sei, hielt der EuGH für unerheblich.

Auch den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems verwarf der EuGH. Es sei dem französischen Gesetzgeber offenkundig nicht darum gegangen, in Frankreich entstandene Gewinne vollständig und einmal zu besteuern. So würden einerseits auch Gewinne besteuert, die während einer außerhalb Frankreichs verbrachten Zeit entstanden seien. Zudem führe die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf den Veräußerungsgewinn u.U. dazu, dass auch während des Aufenthalts in Frankreich entstandene Gewinne unversteuert blieben.

Die von der französischen Regierung daneben dargelegte Gefahr von Steuermindereinnahmen sieht der EuGH in ständiger Rechtsprechung nicht als eine mögliche Rechtfertigung für Beschränkungen an. Dasselbe gilt für Schwierigkeiten bei der Aufteilung des Besteuerungsgutes zwischen mehreren beteiligten Staaten.

Folgen des Urteils

In Folge des Urteils steht jede Form der Wegzugsbesteuerung innerhalb der EG in Zweifel. Das deutsche Außensteuergesetz sieht z.B. in § 6 ebenfalls die Aufdeckung der stillen Reserven bei Wegzug vor.

Die EU-Kommission hat die Bundesrepublik Deutschland unter Androhung eines Vertragsverletzungsverfahrens zur Stellungnahme aufgefordert

---

Manninen-Entscheidung

Mit der **Manninen-Entscheidung** hat der EuGH das endgültige Ende von Körperschaftsteuer-Anrechnungssystemen in der Europäischen Union besiegelt.

Sachverhalt und Streitgegenstand

Herr *Petri Mikael Manninen*, ein finnischer Staatsbürger war in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig und besaß Aktien einer schwedischen Gesellschaft. Diese schüttete Gewinne in Form von Dividenden aus.

Der Körperschaftsteuersatz für in Finnland ansässige Kapitalgesellschaften beträgt 29% und ist damit genauso hoch wie der Steuersatz für die Kapitaleinkünfte, darunter auch Dividenden, die bei natürlichen Personen in Finnland einem Steuersatz von 29% unterliegen. Um eine Doppelbesteuerung der Dividenden zu vermeiden, gewährte das finnische Recht den Aktionären eine *Steuergutschrift* in Höhe von 29/71 der ausgeschütteten Dividende, so dass die Gesamtbelastung von Gewinnen bei 29% liegt.

Diese Steuergutschrift wird jedoch nur in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen gewährt, die Dividenden von einer in Finnland ansässigen Gesellschaft beziehen. Die beantragte Steuergutschrift hinsichtlich der Dividenden der schwedischen Gesellschaft wurde Herrn Manninen verwehrt, wogegen er vor Gericht zog. Das Gericht setzte das Verfahren aus und rief den EuGH an.

Die Entscheidung des EuGH

Mit seinem Urteil vom 07. September 2004 (Rs. C-319/02), *Petri Mikael Manninen* hat der EuGH entschieden, dass es gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags, namentlich die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn für Dividenden, die von einer finnischen Gesellschaft an ihre finnischen Aktionäre ausgeschüttet werden, eine Steuergutschrift gewährt wird, für Dividenden, die finnische Aktionäre von in anderen Mitgliedsländern ansässigen Gesellschaften empfangen, jedoch nicht. Eine derartige Regelung hält nämlich finnische Aktionäre tendenziell davon ab, ihr Kapital in Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten anzulegen (Rz. 22). Ebenso wirkt sich eine derartige Regelung aus Sicht der Gesellschaften in den anderen Mitgliedstaaten beschränkend aus, da sie tendenziell davon abgehalten werden, in Finnland Kapital aufzunehmen. (Rz. 23)

Diverse Rechtfertigungsversuche, der der Verhandlung beigetretenen Regierungen, verwarf der EuGH in seinem Urteilsspruch.

Er verpflichtete somit Finnland, einem in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von Gesellschaften in einerm anderen Mitgliedstaat empfängt (hier: Schweden), eine

Steuergutschrift in Höhe der tatsächlich in dem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer (also nicht immer 29/71) zu gewähren. (Rz. 54)

Auswirkungen des Urteils

Insgesamt besteht einhellig die Auffassung, dass Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren, wie sie ja auch in Deutschland von 1977 bis 2000 bestanden, innerhalb Europas damit fiskalisch nicht mehr tragbar sind.

Finnland

In Vorwegnahme des zu erwartenden Urteilsspruchs hat Finnland sein Körperschaftsteuersystem reformiert und die Dividendenbesteuerung angepasst. Die Steuersätze wurden geringfügig gesenkt, dafür wurde das System der Steuergutschrift aufgegeben.

Deutschland

In Deutschland wurde bereits im Jahr 2000 mit dem Steuersenkungsgesetz der Wechsel vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren vollzogen, was im Nachhinein, trotz der damals stellenweise geäußerten harschen Kritik überwiegend als glückliche Entscheidung betrachtet wird. Da das deutsche Anrechnungssystem dem finnischen hinreichend ähnlich war, wird überwiegend erwartet, dass es ebenso europarechtswidrig ist. Per Vorlagebeschluss vom 24. Juni 2004 hat das Finanzgericht Köln dem EuGH diese Frage zur endgültigen Klärung vorgelegt (Rechtssache Meilicke C-292/04).

Wenn - wie erwartet - auch das ehemalige deutsche Anrechnungsverfahren europarechtswidrig war, drohen dem Fiskus erhebliche Einnahmeausfälle, da bei sämtlichen noch nicht bestandkräftig gewordenen Veranlagungen ein Anspruch auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer droht. Es wird sogar diskutiert, ob dies auch bis zum Jahr 1990 rückwirkend möglich ist.

Gerritse-Entscheidung

Mit der **Gerritse-Entscheidung** hat der EuGH bekräftigt, dass beschränkt Steuerpflichtige nicht schlechter als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden dürfen.

Sachverhalt und Streitgegenstand

Herr *Arnoud Gerritse*, ein niederländischer Staatsbürger mit Wohnsitz in den Niederlanden ist grundsätzlich in den Niederlanden unbeschränkt steuerpflichtig. Er ist als Schlagzeuger tätig und erzielte im Jahr 1996 für einen Auftritt in Deutschland ein Honrar von ca. 6.000 DM, wobei ihm Kosten von ca. 1.000 DM entstanden sind.

Die damals geltenden steuerlichen Regelungen sahen vor, dass Herr Gerritse auf die Einnahmen eine pauschale Steuer von 25% zu entrichten hat (§ 50a Abs. 4, Abs. 5 S. 4 EStG 1997). Einem in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen wäre dagegen der Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen gestattet worden. Sein Antrag, wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden, wurde abgelehnt, da seine Einkünfte in den Niederlanden zu hoch waren (§ 1 Abs. 3 EStG 1996).

Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens hat das FG Berlin dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuches die Frage vorgelegt, ob die Regelung des § 50a EStG 1997 mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 (ehem. 52) EG-Vertrag vereinbar ist.

Entscheidung des EuGH

Der EuGH stellte in seiner Entscheidung vom 12. Juni 2003 (Rs. C-234/01) zunächst klar, dass es sich um eine Frage der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49, ehem. 59 EGV) handelt, da es sich nur um eine vorübergehende Leistung handelt.

Die Vorlagefrage teilte er in zwei Teilfragen auf: zum einen die Frage nach der Besteuerung der Bruttoeinkünfte (ohne Abzug der Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage, zum anderen die Frage nach der Berücksichtigung des Grundfreibetrags und des progressiven Steuersatzes.

Besteuerung der Bruttoeinkünfte unvereinbar mit dem EG-Vertrag

Mit der ersten Teilfrage befasste sich der EuGH nur sehr kurz. Vorschriften, die Gebietsfremden (beschränkt Steuerpflichtigen) den Abzug von Werbungskosten versagten, seien eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung von vergleichbaren Situationen, die die Gefahr einer unzulässigen Diskriminierung von Nichtansässigen bedeuteten.

Steuerabzug in Höhe von 25% bedingt zulässig

Ausführlicher wurde dagegen die Frage behandelt, ob die Anwendung eines festen Steuersatz von 25% zulässig sei, oder ob auf die Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen der normale Tarif inklusive Grundfreibetrag und Progression anzuwenden ist. Letztlich verwarf der EuGH die Ansicht des Klägers, dass auch bei beschränkt Steuerpflichtigen der Grundfreibetrag zu berücksichtigen sei. Der Grundfreibetrag diene der steuerlichen Berücksichtigung des Existenzminimums, wofür grundsätzlich der Wohnsitzstaat zuständig sei. Allerdings darf die Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht die Steuer übersteigen, die sich bei der Anwendung des progressiven Steuersatzes auf die um einen Betrag in Höhe des Grundfreibetrags erhöhten Einkünfte ergeben würde.

Eurowings-Entscheidung

Mit der **Eurowings-Entscheidung** hat der EuGH die hälftige Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer für unvereinbar mit der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 (59 a.F.) des EG-Vertrags erklärt.

Sachverhalt und Streitgegenstand

Bei der Gewerbesteuer, die eine deutsche Besonderheit darstellt, wird nicht der Gewinn der Steuer unterworfen, sondern eine andere Größe, die sich *Gewerbe-Ertrag* nennt, und die sich durch Modifikationen vom Gewinn ableitet. Eine dieser Modifikationen war (und ist, s.u.) die hälftige Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG. Diese Vorschrift betrifft vor allem Leasingzahlungen. Damit soll pauschalisiert eine Gleichbehandlung von Unternehmen, die selbst erworbene und im (zivilrechtlichen und wirtschaftlichen) Eigentum stehende Wirtschaftsgüter einsetzen und von Unternehmen, die diese Wirtschaftsgüter mieten und bei denen die Mietzahlungen den Gewinn mindern, erreicht werden. Die nur halbe Hinzurechnung soll dabei berücksichtigen, dass zumindest die Abschreibungen den Gewinn mindern.

Allerdings kommt diese Vorschrift nur dann zur Anwendung, wenn die Miet- und Pachtzahlungen nicht beim Empfänger dieser Zahlungen (also in der Regel dem Leasinggeber) bereits der Gewerbesteuer unterliegen. Damit soll eine Doppelbelastung mit Gewerbesteuer vermieden werden. Im Ergebnis kommt es also nur dann zu einer hälftigen Hinzurechnung von Leasingzahlungen, wenn der Leasinggeber nicht der Gewerbesteuer unterliegt, also z.B. eine Privatperson oder ein nicht gewerbesteuerpflichtiger Unternehmer oder im Ausland ansässig ist.

In Übereinstimmung mit dem geltenden deutschen Steuerrecht wurde die Eurowings Luftverkehrs AG im Jahr 1993 zur Gewerbesteuer veranlagt. Dabei wurden Leasingzahlungen für ein Flugzeug, das sie von einem in Irland ansässigen Unternehmen geleast hatte, ihrem Gewerbeertrag hälftig hinzugerechnet. Gegen dieses Vorgehen legte die Eurowings AG Einspruch und nach dessen Ablehnung Klage beim Finanzgericht ein, da ihrer Auffassung nach § 8 Nr. 7 GewStG mit der Dienstleistungsfreiheit des EG-Vertrags unvereinbar sei. Diese Frage wurde dann als Vorabentscheidungsersuchen dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt.

Die Entscheidung des EuGH

Die Bundesregierung war dem Verfahren beigetreten und vertrat den Standpunkt, dass es durch die genannten Vorschriften nicht zu einer Diskriminierung von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen komme, da diese ja nicht der deutschen Gewerbesteuer unterlägen und sich somit nicht in einer vergleichbaren Situation befänden. Durch die Beschränkung der Vorschriften auf den Fall, dass der Leasinggeber nicht selbst der Gewerbesteuer unterliegt, komme es auch in inländischen Fällen in einigen Konstellationen zu Hinzurechnungen. Es werde aber immer eine Einmalerfassung der Zahlungen sichergestellt.

Der EuGH hat dagegen ausgeführt, dass die Dienstleistungsfreiheit nicht nur Diskriminierungen, sondern jegliche Beschränkungen des grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehrs verbiete. Da den Fällen, in denen es auch bei einem Leasing von einem deutschen Leasinggeber zu einer Hinzurechnung kommt, keine große wirtschaftliche Bedeutung beikomme, treffe die Regelung des § 8 Nr. 7 GewStG primär ausländische Leasinggeber, die ja nie der Gewerbesteuer unterliegen. Somit sei es für deutsche Unternehmen nachteilig, Wirtschaftsgüter von ausländischen Unternehmen zu mieten. Die daraus resultierende Ungleichbehandlung von deutschen und in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Leasinggebern sei nicht gerechtfertigt und daher nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar.

Folgen des Urteils

Als Reaktion auf das Urteil hatte die Bundesregierung im Entwurf des **Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz** vorgesehen, Miet- und Pachtzinsen generell, allerdings nur noch zu 25% dem Gewerbeertrag hinzuzuechnen. Der Entwurf ist jedoch nicht Gesetz geworden, die ursprüngliche Regelung ist bis heute noch anzuwenden, allerdings auf innereuropäische Sachverhalte beschränkt. Mit dem **Steuervergünstigungsabbaugesetz** wurde ein erneuter Anlauf zu einer Änderung gestartet, der jedoch gleichfalls nicht Gesetz geworden ist.

Marks-&-Spencer-Entscheidung

Mit der **Entscheidung** in der Rechtssache **Marks & Spencer** hat der EuGH am 13. Dezember 2005 festgelegt, unter welchen Bedingungen ein Mitgliedstaat einem Unternehmen die grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten verwehren darf.

Sachverhalt und Streitgegenstand

Nach britischem Körperschaftsteuerrecht können Konzerne die Gewinne und Verluste ihrer konzernangehörigen Unternehmen miteinander verrechnen. Diese Möglichkeit ist aber auf Konzerntöchter im Inland beschränkt.

Das britische Einzelhandelsunternehmen Marks & Spencer begann 1975 seine Expansion auf den europäischen Kontinent und gründete Filialen u. a. in Frankreich, Belgien und Deutschland. Ab Mitte der 1990er Jahre begannen die Tochterunternehmen in diesen Ländern Verlustvorträge anzuhäufen. Marks & Spencer beendete die Expansionsstrategie 2001 durch Verkauf der Töchter bzw. Aufgabe des Geschäftsbetriebes.

Gegenüber der britischen Finanzverwaltung beantragte Marks & Spencer, die aufgelaufenen Verluste der drei Tochterunternehmen mit den Gewinnen der britischen Konzernmutter zu verrechnen, um so

zu einer erheblichen Reduzierung der Steuerlast zu kommen. Da das britische Recht eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung nicht zulässt, wurde dies abgelehnt.

Die Entscheidung des EuGH

Mit Urteil vom 13. Dezember 2005 (Rs. C-446/03) entschied der EuGH, dass die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich einem Verbot der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung nicht entgegensteht. Der Mitgliedstaat muss dem Unternehmen diese Möglichkeit aber eröffnen, wenn ausgeschlossen ist, dass die Verluste des Tochterunternehmens anderweitig genutzt werden können.

Das Verbot der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie geeignet ist, Unternehmen von der Gründung von Tochterunternehmen im europäischen Ausland abzuhalten. Diese Beschränkung ist aber unter gewissen Voraussetzungen durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt. Der EuGH zieht dabei den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems heran, ohne diesen Rechtfertigungsgrund aber ausdrücklich zu nennen.

Der EuGH führt aus, es könne „zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden.“ In diesem Sinne handele es sich bei Gewinnen und Verlusten „steuerrechtlich gesehen um die zwei Seiten derselben Medaille“. Würde man hingegen die Verlustverrechnung völlig freigeben, entstünde praktisch ein Optionsrecht der Unternehmen, Gewinne der Besteuerung des einen Staates zu entziehen und sie dafür einem anderen Staat zuzuschlagen.

Weiterhin bestehe die Gefahr, dass Verluste doppelt, also sowohl im Staat des Tochterunternehmens als auch in dem der Mutter angerechnet würden. Auch dem müssten die Mitgliedstaaten entgegenwirken können.

Die von Großbritannien gewählte Lösung eines allgemeinen Verbots von Verlustverrechnungen über die Grenze hinweg ist allerdings unverhältnismäßig. Dem Unternehmen muss im Ausnahmefall die Möglichkeit einer Verrechnung eröffnet werden. Dieser Ausnahmefall liegt vor, wenn die Tochtergesellschaft alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, in ihrem Sitzstaat ihre Verluste steuerlich zu nutzen und auch zukünftig keine Möglichkeit besteht, diese im Sitzstaat der Tochter geltend zu machen.

Auswirkungen des Urteils

Das Urteil verlangt von den Mitgliedstaaten, unter bestimmten Bedingungen im Ausland entstandene Verluste bei der Besteuerung im Inland gewinnmindernd zu berücksichtigen. Noch nicht abzusehen ist, ob die auch vom EuGH gesehenen Gefahren dieser Entwicklung vermieden werden können.

Für Deutschland sind teilweise erhebliche Steuermindereinnahmen (bis zu 50 Mrd. €) befürchtet worden. Zwar lassen auch die Regelungen des deutschen Steuerrechts zur Organschaft eine Verrechnung inländischer Gewinne mit ausländischen Verlusten generell nicht zu. Jedoch gibt es keine verlässlichen Zahlen, wie viel ungenutzte Verluste in ausländischen Töchtern deutscher Konzerne aufgelaufen sind. Zudem müssten die vom EuGH genannten Voraussetzungen für eine Geltendmachung in Deutschland nachgewiesen werden. Insbesondere dürfte es schwer sein nachzuweisen, tatsächlich alle Möglichkeiten einer Nutzung der Verluste im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft ausgereizt zu haben. Das Bundesministerium der Finanzen geht daher davon aus, dass es nur zu geringen fiskalischen Auswirkungen kommen wird.

Überraschend ist, dass das Urteil im Gegensatz zum Schlussantrag des Generalanwalts keine Beschränkung der Wirkung enthält. Von einer solchen zeitlichen Beschränkung hatten sich die Mitgliedstaaten eine deutliche Minderung des fiskalischen Risikos versprochen. Im vorliegenden Fall allerdings scheint dies wegen des schmalen Anwendungsbereichs des Urteils auch nicht notwendig gewesen zu sein.