

Prof. Dr. Christian Jahndorf, Rechtsanwalt

# Steuerliche Aspekte wirtschaftlicher Betätigung im Ausland über ausländische Gesellschaften

*frs-Forum bremen*

Forum für Rechnungslegung und Steuer e.V.

24. Oktober 2012

---

# Inhalt

**I. Aspekte der Strukturierung einer Auslandsgesellschaft**

**II. Grundlegende steuerliche Aspekte**

**III. Schlussbetrachtung**

# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

## 1. Abgrenzung Kapitalgesellschaft / Personengesellschaft

- Steuerrechtssubjekt (Abschirmwirkung) oder steuerliche Transparenz
- Einordnung für Besteuerungszwecke ausschließlich nach deutschem Steuerrecht (sog. Typenvergleich; RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27, RFHE 27 Seite 79 / Venezuela-Entscheidung: Einordnung einer in Venezuela als Körperschaft zu behandelnden KG als Personengesellschaft)
- Vergleichende Zusammenstellung in- und ausländischer Rechtsformen von der Finanzverwaltung in Anlage 1 zum Betriebsstättenerlass, BMF-Schreiben v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076.
- BMF 19.3.2004, betr. steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, vom 19. März 2004 (BStBl. I S. 411)

# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

## 1. Abgrenzung Kapitalgesellschaft / Personengesellschaft in Zweifelsfälle

### a) Kriterien für die Einordnung eines ausländischen Rechtsträgers als **Kapitalgesellschaft**

- die beschränkte Haftung der Gesellschafter,
- die fehlende Nachschusspflicht der Gesellschafter,
- das Fortbestehen der Gesellschaft unabhängig vom Gesellschafterbestand,
- die Fremdorganschaft,
- die freie Übertragbarkeit der Beteiligung,
- der konstitutive Charakter der Eintragung sowie
- die unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft.

# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

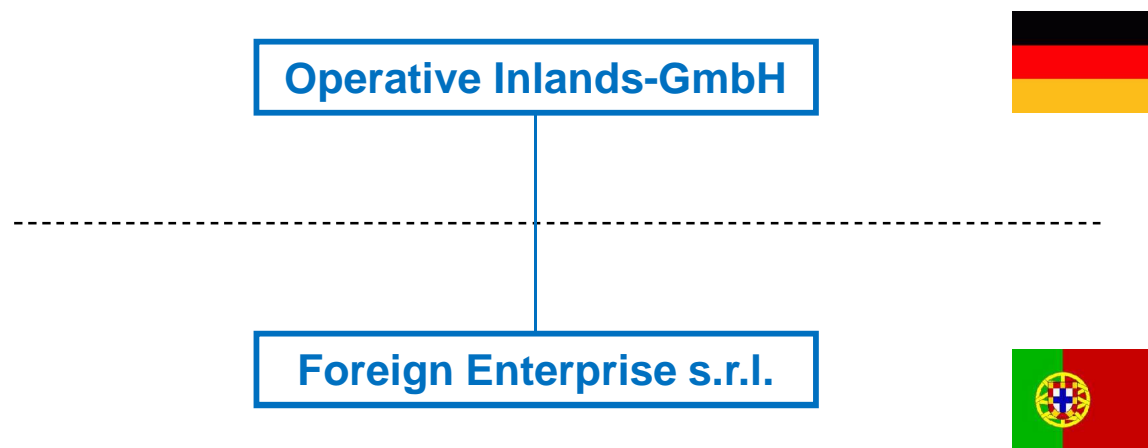
## 1. Abgrenzung Kapitalgesellschaft / Personengesellschaft

b) Kriterien für die Einordnung eines ausländischen Rechtsträgers als **Personengesellschaft**:

- unbeschränkte Haftung mindestens eines Gesellschafters,
- Ausscheiden eines Gesellschafters als Auflösungsgrund,
- Selbstorganschaft,
- Übertragung der Gesellschafterstellung nur mit Zustimmung der Mitgesellschafter.

# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

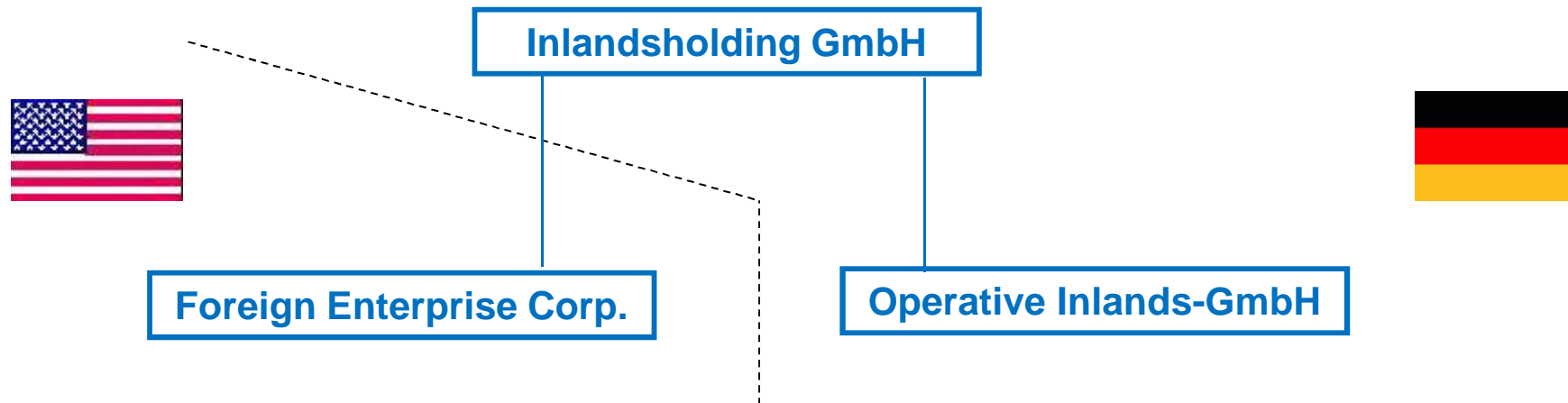
## 2. Typische Erscheinungsformen einer Beteiligungsstruktur



**Vorteile / Nachteile ?**

# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

## 2. Typische Erscheinungsformen einer Beteiligungsstruktur



**Vorteile / Nachteile ?**

# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

## 2. Typische Erscheinungsformen einer Beteiligungsstruktur

Sonderaspekte:

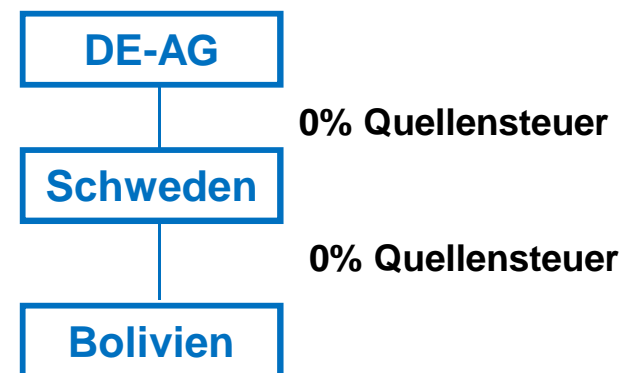
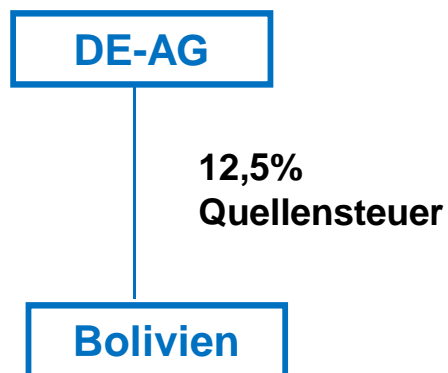
- Auslandsholdinggesellschaften zur Zusammenfassung der operativen Ergebnisse in einem Staat, z.B. USA §§ 1501, 1505 IRC Consolidated Return
- Finanzierungsaspekte im Fall der Akquisition einer Auslandsgesellschaft im hoch besteuerten Ausland (Steuer > 30%)
- Schaffung von Besteuerungsebenen, insbesondere durch Auslandsholdings (mehrfache Erfassung des steuerlichen Ergebnisses): Repartierungsstrategien



# I. Strukturierung einer Auslandsgesellschaft

## 3. Wahl des Ansässigkeitsstaates

- Abhängigkeit von den wirtschaftlichen Unternehmenszielen
- Steuerliche Aspekte: günstige DBA, Schachtelprivileg (Gewinnrepartiierung, Reduzierung der Dividendenquellensteuer)



## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### Prüfungsschema für die Errichtung und Führung von Auslandsgesellschaften

1. Steuerliche Anerkennung (Ort der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO)
2. Missbrauch, § 42 AO (Briefkasten-, Basis-, Domicilgesellschaft)
3. Schlussbesteuerung (Verlagerung von Wirtschaftsgütern/Funktionen/Geschäftschancen)
4. Hinzurechnungsbesteuerung, §§ 7ff. AStG

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### Fallszenario:

Die Solar AG mit Sitz in Sachsen ist im Bereich der Solartechnik tätig. Die nötigen Rohstoffe für die Herstellung von Solarzellen, insbesondere das derzeit knappe Silizium, werden von russischen und japanischen Lieferanten bezogen. Ein russischer Siliziumlieferant stellt der Solar AG die langfristige Lieferung großer Mengen Silizium in Aussicht, die den Bedarf für die eigene Fertigung übersteigen würden. Der Vorstand nimmt Vertragsverhandlungen auf und erwartet ein lukratives Geschäft. Er beschließt eine estnische Tochtergesellschaft als Handelsgesellschaft zu gründen, die vom russischen Lieferanten Silizium einkauft. Nicht für die Produktion benötigte Ware soll mit hohen Margen an fremde Abnehmer weiter verkauft werden. Noch vor Abschluss des Liefervertrags wird die estnische Gesellschaft in Tallin gegründet. Die Vertragsverhandlungen werden im Namen der estnischen Gesellschaft fortgeführt.

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 1. Ort der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO

- Abgrenzung inländisches/ausländisches Steuerrechtssubjekt
- Eine im Ausland von inländischen Gesellschaftern (Typenvergleich) gegründete Gesellschaft ist nur dann im Ausland steuerlich ansässig, wenn der Ort der geschäftlichen Oberleitung (= Verwaltungssitz) im Ausland ist.
- Der Ort der geschäftlichen Oberleitung ist gemeinhin dort, wo die wesentlichen Management-Entscheidungen für das Tagesgeschäft getroffen werden.
- Mittelstandsproblem:  

Zahlreiche von Inländern im Ausland gegründete Gesellschaften sind bei näherer Betrachtung **in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig** oder haben eine **Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland**.

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 1. Ort der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO

Rechtsfolgen, wenn Ort der geschäftlichen Oberleitung im Inland:

- Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland
- Vermutlich unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland
- DBA-Ansässigkeit: Deutschland (Art. 4 III DBA-MA), aber ausländische Finanzverwaltung oftmals anderer Ansicht.

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 1. Ort der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO

- Bezug zum Ausgangsbeispiel

Problem:

- Muttergesellschaft stellt häufig das Management, Management ist aber selten am Ort der ausländischen Tochtergesellschaft

- Maßnahmen:

- Sicherstellung durch interne Organisation, dass das Management tatsächlich vor Ort handelt und nicht über Handy/E-Mail von Deutschland aus agiert.
- Dieses Ansinnen stößt häufig auf völliges Unverständnis! Berater wird als Verhinderer dynamischer Geschäftsprozesse angesehen.
- Nachweise für die Anwesenheit und Tätigkeit des Managements vor Ort dokumentieren
- Regelmäßiges Screening durch interne Steuerabteilung oder Berater

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 2. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

#### § 42 Abs. 2 AO Tatbestand

„Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. **[ab 1.1.2008: ]**Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

- **Hauptanwendungsfall im internationalen Steuerrecht:** Basisgesellschaften

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 2. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

Seit 1.1.2008: Beweislastverlagerung zu Lasten des Steuerpflichtigen

Verschärfung der Rechtslage zu Lasten des Stpfl.?

Bei sog. Verdachtssachverhaltsgruppen (wozu auch Basisgesellschaften im Ausland zählen) hat die Rechtsprechung schon immer die Beweislast beim Steuerpflichtigen gesehen.



## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 2. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

#### Eigenwirtschaftliche Tätigkeit:

- Eingerichtetes Büro üblicher Ausstattung (Telefon, Fax, PC, Email, Internet)
- Fest angestelltes, qualifiziertes Personal
- Ausrichtung des Satzungszwecks auf eigene wirtschaftliche Tätigkeit und geschäftsleitende Funktion gegenüber Tochtergesellschaften; Geschäftsleitende Funktion als Gesellschaftszweck
- Entgeltliche Dienstleistung gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaften gegen gesondertes, fremdübliches Entgelt
- Wahrnehmung geschäftsleitender Funktion gegenüber mehreren (nicht zwingend über sämtliche – BFH v. 9.12.1980, VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339) Konzerngesellschaften durch Einflussnahme auf das Geschäft der Konzerngesellschaften
- Ausübung von Führungsentscheidungen (langfristige Entscheidungen, grundsätzliche Bedeutung)
- Erwerb eines Konzerns von erheblichem Gewicht

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 2. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

#### **Keine eigenwirtschaftliche Tätigkeit:**

- Entscheidungsträger entscheiden nicht am Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft
- Verwaltung ausschließlich einer Beteiligung
- Bloße Ausübung von Gesellschaftsrechten
- Beschränkung der geschäftsleitenden Funktion auf die Finanzierung einer Tochtergesellschaft
- Verwaltung eigener und/oder fremder Wirtschaftsgüter, z.B. bloßer Erwerb von Beteiligungen, Halten von Stammkapital, Halten und Verwaltung von Vermögen
- Kurzfristige Entscheidungen
- Ausführungsbezogene Entscheidungen

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 2. Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, § 42 AO

#### Rechtsfolgen:

- § 42 Abs. 1 Satz 2 AO: Bei Konkurrenz zu spezieller Missbrauchsvorschrift gilt Rechtsfolge der speziellen Norm, z.B. §§ 7, 10 Abs. 1 AStG: **Hinzurechnung**
- § 42 Abs. 1 Satz 3 AO: Sonst: **Zurechnung**

**Verhältnis der Kollisionsregel strittig! Schrifttum: Spezialgesetz soll nach wie vor Abschirmwirkung gegenüber der generellen Norm haben.**

## **II. Grundlegende steuerliche Aspekte**

### **3. Schlussbesteuerung**

#### **Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragung von Wirtschaftsgütern und Funktionen**

- materielle Wirtschaftsgüter
- immaterielle Wirtschaftsgüter
- Geschäftschancen und Funktionen

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 3. Schlussbesteuerung

#### Funktionsverlagerung, § 1 III 9-13 AStG

#### Systematische Einordnung

- Funktionsverlagerung hat in der Wirkung den Charakter einer Schlussbesteuerung, ist aber **Verrechnungspreisproblem**.

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 3. Schlussbesteuerung

#### Funktionsverlagerung, § 1 III 9-13 AStG

##### Begriff

Nach § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG liegt eine Funktionsverlagerung vor, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert wird.

##### Rechtsfolgen

Transferpaket

Gewinnpotentials vs. Einzelbewertung

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 3. Schlussbesteuerung

#### Funktionsverlagerung, § 1 III 9-13 AStG

##### Fallgruppen

- Fallgruppe 1: Gewinnpotential wird verlagert (Funktionsausgliederung, Funktionsabschmelzung)
- Fallgruppe 2: Gewinnpotential bleibt im Inland (Funktionsabspaltung)
- Fallgruppe 3: Funktionsverdoppelung

## **II. Grundlegende steuerliche Aspekte**

### **3. Schlussbesteuerung**

**Funktionsverlagerung, § 1 III 9-13 AStG**

**International anerkannter Grundsatz?**

**EU-Recht / Niederlassungsfreiheit?**



## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 4. Hinzurechnungsbesteuerung

- Deutsche Beherrschung
- „Passive Einkünfte“
- Niedrige Besteuerung im Ausland ( i.d.R. <25 v.H.)

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 4. Hinzurechnungsbesteuerung

§ 8 Abs. 2 AStG (Reaktion des Gesetzgebers auf EuGH vom 12.09.2006, C-196/04 „Cadbury-Schweppes“):

Keine Hinzurechnungsbesteuerung für inländisch beherrschte Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in der EU oder dem EWR,

- soweit die ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht und der Steuerpflichtige dies nachweist,
- Fremdvergleichsgrundsatz des § 1 AStG beachtet wurde und
- die Erteilung von Auskünften aufgrund der EG-Amtshilfe-Richtlinie zwischen den deutschen und ausländischen Behörden möglich ist.
- **[Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter: keine Änderung]**

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 4. Hinzurechnungsbesteuerung

Auswirkungen auf das Eingangsbeispiel:

Drittstaat:

- aktiver Handel mit konzernfremden Lieferanten/Abnehmern: keine Hinzurechnung
- passiver Konzerninnenhandel: Hinzurechnung

EU/EWR:

- echte wirtschaftliche Tätigkeit
- Insgesamt keine Hinzurechnung

## II. Grundlegende steuerliche Aspekte

### 4. Hinzurechnungsbesteuerung

#### Rechtsfolge

Folge:

- Behandlung der ausländischen Einkünfte als fiktive Dividende in Deutschland ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens/§ 8b KStG.
- Tatsächliche Gewinnausschüttungen sind steuerfrei, § 3 Nr. 41 EStG.

---

## **III. Schlussbetrachtung**

## HLB Dr. Schumacher & Partner GmbH

An der Apostelkirche 4  
48143 Münster

Telefon: +49 (0) 251/2808-0  
Telefax: +49 (0) 251/2808-280

info@schumacher-partner.de  
www.schumacher-partner.de

Steinstraße 27  
40210 Düsseldorf

+49 (0) 211/863269-0  
+49 (0) 211/863269-99

dsp@schumacher-partner.de

Weinligstraße 17  
04155 Leipzig

+49 (0) 341/59075-0  
+49 (0) 341/59075-24

dsp@schumacher-partner.de

**Prof. Dr. Christian Jahndorf**  
**Rechtsanwalt**