

## London Consulting&Trustee Ltd



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**

- **Steuerrechtliche Grundlagen (Betriebsstätte, DBA-Sachverhalt, Nicht-DBA-Sachverhalt)**
- **Firmengründung im Ausland: Rangliste der besten Steuermodelle**
- **Ausflagen der natürlichen Person**

**Autor: Jürgen Bittger, London Consulting&Trustee Ltd – Hamburg**

Blumenau 44- 2.OG- 22089 Hamburg, Tel: 040 25319882- Fax: 040 25319916  
[info@london-consulting.org](mailto:info@london-consulting.org)

[www.london-consulting.org](http://www.london-consulting.org)

**Vertretung Berlin:** Einstein Palais, Friedrichstraße 171, 10117 Berlin

## Inhalt

In aller Kürze: Wichtige Begriffe aus der internationalen Steuerlehre vorab .....	5
Detailliert: Steuerlicher Begriff der Betriebsstätte: Deutsche AO, kontra Art. 5 OECD-MA .....	9
Nicht-Deutsche Mandanten (Zentral Österreich, Schweiz).....	11
Ranglisten der Steueroasen .....	12
1. EU-Gesellschaften.....	12
2. Holding-Modelle.....	16
-Organschaftsmodell (Fast steuerfreie Vereinnahmung beim deutschen Anteilseigner) .....	16
3. Nicht-EU, aber DBA-Sachverhalte .....	17
4. Firmengründung Offshore: Gründung von Gesellschaften in Nullsteueroasen/ Nicht- DBA-Sachverhalt (Offshore Company).....	19
Steueroasen-Gesellschaften und Kapitalgesellschaftsstruktur mit Deutschland .....	21
Welcher Offshore-Staat ist der Richtige? .....	22
Mandanten, die Ihren steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland haben.....	24
Grundsätzliches zur Thematik .....	25
1.1. Gesellschaftsgründung ohne Verlagerung des Lebensmittelpunktes, aber Besteuerung im Sitzstaat/Niedrigsteuerland .....	25
Unterschiede zwischen EU-Gesellschaften, DBA-Sachverhalt und Nicht-DBA-Sachverhalt.....	27
Vor- und Nachteile im Rahmen von grenzüberschreitenden Sachverhalten und Beteiligungen .....	29
Prüfungsverfahren deutscher Finanzämter zur Anerkennung der Auslandsgesellschaft .....	30
§ 23 UmwStG Einbringung in der Europäischen Union .....	34
Umwandlungsgesetz: Einführung und Grundlagen der grenzüberschreitenden Verschmelzung .....	35
Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft, §§ 11-13 UmwStG .....	38
Societas Europaea- Europäische Aktiengesellschaft -Europa AG.....	39
Anhang DBA-Betriebsstättenbegriff: .....	41
Ausflagen der natürlichen Person: Grundsätzliche Überlegungen.....	42
Der Wohnsitzbegriff im deutschen Steuerrecht .....	43
Gewöhnlicher Aufenthalt .....	43
Wohnsitzbegriff in den DBA .....	43
Festlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen .....	43
Checkliste: Wohnsitzverlagerung bei der Vermögens- und Nachfolgeplanung.....	45
Nie wieder Steuern zahlen: Strategien zur Senkung der Einkommenssteuer durch Non-Domiciled-Status in England .....	48
Standortanalyse Unternehmensverlagerung: Keine rein steuerliche Sicht .....	51
Die Topstandorte für Dienstleister (Quelle: Manager Magazin, kleine Auswahl).....	51
Wo sich das Investment lohnt .....	53
Anhang: AStG (Außensteuergesetz) und Aktiveinkünfte .....	55
Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf deutsche Steuervorschriften, neuste EuGH-Entscheidungen.....	65

Die Entscheidung des EuGH.....	71
Folgen des Urteils .....	72
Sachverhalt und Streitgegenstand.....	72
Die Entscheidung des EuGH.....	73
Auswirkungen des Urteils .....	73
Finnland .....	73
Deutschland.....	73
Gerritse-Entscheidung.....	73
Sachverhalt und Streitgegenstand.....	74
Entscheidung des EuGH .....	74
Besteuerung der Bruttoeinkünfte unvereinbar mit dem EG-Vertrag .....	74
Steuerabzug in Höhe von 25% bedingt zulässig.....	74
Eurowings-Entscheidung .....	74
Sachverhalt und Streitgegenstand.....	75
Die Entscheidung des EuGH.....	75
Folgen des Urteils .....	75
Sachverhalt und Streitgegenstand.....	76
Die Entscheidung des EuGH.....	76
Auswirkungen des Urteils .....	77
Tax planning via a network of international tax advisers and attorneys .....	78
8. Tax haven rankings .....	88
1. EU member countries.....	88
2. Non-EU, but with DTA .....	90
Countries include: .....	92
Why form a company in a foreign country with a tax accountant specialized in international tax law? .....	95
Basic Considerations regarding the Formation of Companies in „Zero-Tax Havens“ i.e. in countries that have not entered into Double Taxation Agreements with other countries .....	99

**Copyright-Hinweis:**

London Consulting&Trustee Ltd., nachfolgend mithin/und/oder ergänzend LCT Ltd genannt: **Alle Rechte vorbehalten. Kein Copyright.**

Die Zusammenstellung dieses Exposé war mit viel Aufwand verbunden. Alle Informationen dienen der persönlichen Information unserer Mandanten. Die in diesem Exposee und auf den Internetseiten der LCT Ltd veröffentlichten Texte, **sind urheberrechtlich geschützt**. Für Fehler im Text wird keine Haftung übernommen.

**Nachdruck oder Vervielfältigung der Texte/teilweise Texte dieses Exposé und die Weitergabe der multimedialen Dateien im Internet ist nur mit Genehmigung des Urhebers gestattet. Jegliche/r 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.

## **In aller Kürze: Wichtige Begriffe aus der internationalen Steuerlehre vorab**

**Steuerliche Betriebsstätte gemäß DBA (Doppelbesteuerungsabkommen):** Ist in einem Land eine steuerliche Betriebsstätte gegeben, 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) :**

Eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 12 Monate Dauer (in einigen DBAs kürzere Zeiten), 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 weißt nach, dass er im Rahmen der erforderlichen Leitungsaufgaben im Sitzstaat der Gesellschaft anwesend ist, um diese Aufgaben gewöhnlich wahrzunehmen. 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 im Sinne auftreten.

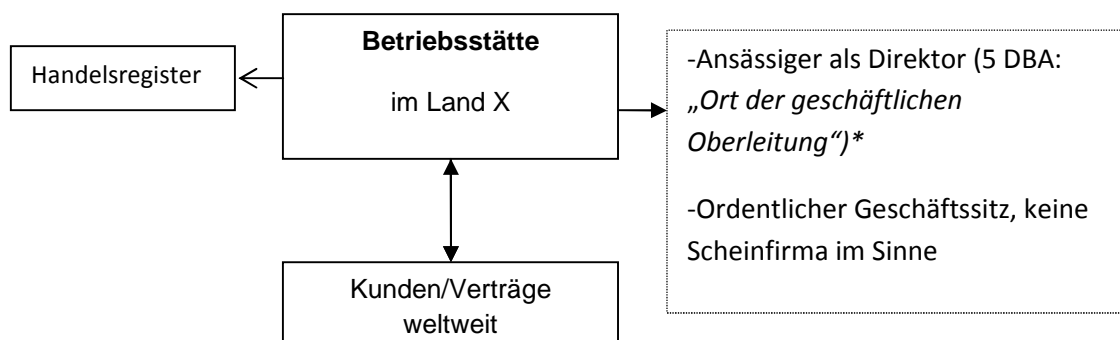
**Keine Betriebsstätte wird ausgelöst** durch eine Geschäftsstätte, die nur **Hilfstätigkeiten** (Beratung, Werbung, Einkauf) realisiert oder **ein reines Warenlager ist**, sofern DBA-Sachverhalt:

**ALS BETRIEBSTÄTTEN GELTEN 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 AUSZÜBEN, 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 Betriebsstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.

(5) Ein Unternehmen eines Vertragstaates **wird nicht** schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte 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 Betriebsstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebsstätte der anderen.



*\*Außer bei Produktionsstätte, Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, Bauausführung länger als 12 Monate Dauer*

#### **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 z.B. in Deutschland realisiert werden.

**Deutsche Abgabenordnung/AO.** Zentral in diesem Zusammenhang die §§ 12/13 AO. Besteht kein übergeordnetes Rechtsgut (Doppelbesteuerungsabkommen/DBA), so definiert sich eine steuerliche Betriebsstätte im Inland (Deutschland) allein aus §§ 12/13 AO. Rechtsfolgen u.a.: Ein Warenlager, der unabhängige Vertreter oder eine Repräsentanz kann im Inland (Deutschland) eine steuerliche Betriebsstätte auslösen. Umkehr der Beweislast: Der mutmaßlich Steuerpflichtige ist in der Beweislast. Steuerbescheide haben Wirkung.



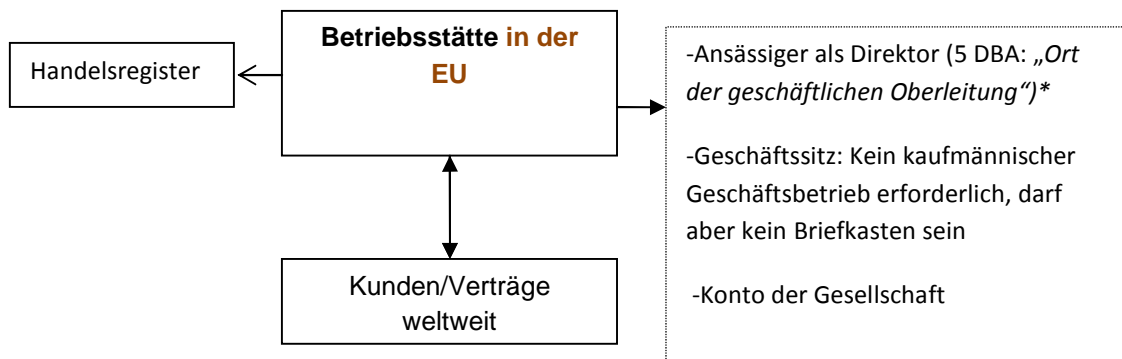
**Doppelbesteuerungsabkommen/DBA** (Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung) und „**Betriebsstättenfolge**“: Das Vorhandensein einer steuerlichen Betriebsstätte im Inland (Deutschland) definiert sich allein aus *5 OECD-Abkommen*. Mithin löst ein Warenlager, eine Repräsentanz (nur Hilfstätigkeiten, Werbung) keine steuerliche Betriebsstätte im Inland (Deutschland) aus. *Lesen Sie bitte im Anhang „DBA-Betriebsstättenbegriff“*

In diesem Kontext:

- DBA-Sachverhalt : Das gewählte Betriebsstättenland unterhält mit Deutschland ein DBA
- NICHT-DBA-Sachverhalt: Das gewählte Betriebsstättenland unterhält mit Deutschland kein DBA, auch als Offshore-Gesellschaft bezeichnet

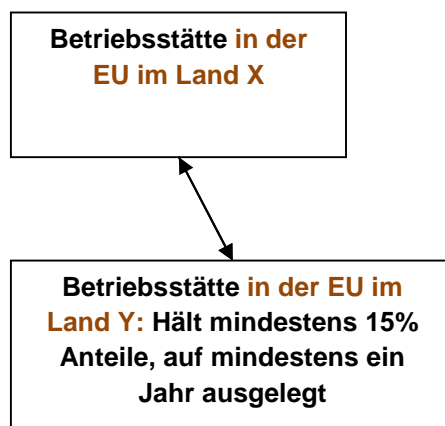


**EU-Niederlassungsfreiheit:** In Rechtsfolge ist zur Feststellung der Betriebsstätte im Ausland (Länder der EU) kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb (Büro und Mitarbeiter) oder aktive Geschäfte erforderlich. Es darf aber auch keine Scheinfirma im Sinne sein.



*\*Außer bei Produktionsstätte, Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, Bauausführung länger als 12 Monate Dauer*

**EU-Mutter-Tochter-Richtlinie:** Bei verbundenen Unternehmen in der EU gilt: Es erfolgt die steuerfreie Vereinnahmung der Dividenden beim ausländischen Anteilseigner, sofern der Beteiligungsschwellenwert (2008 = 15%) erreicht ist und die Beteiligung auf mindestens ein Jahr ausgelegt ist. Bei Nur-DBA-Sachverhalten: Quellenbesteuerungsrecht beim „Abfluss-Staat“.



**Hinzurechnungsbesteuerung nach deutschem Außensteuergesetz (AStG):** 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. 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 (Büro und Angestellte).



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

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

§12 AO	Art 5 OECD-MA (DBA)	
Stätte der Geschäftsleitung <b>ist Betriebsstätte</b>	Stätte der Geschäftsleitung <b>ist Betriebsstätte</b>	
Zweigniederlassung <b>ist Betriebsstätte</b>	Zweigniederlassung <b>ist Betriebsstätte</b>	
Fabrikations-oder Werkstätten <b>sind Betriebsstätten</b>	Fabrikations-oder Werkstätten <b>sind Betriebsstätten</b>	
Ein-und Verkaufsstellen <b>sind Betriebsstätten</b>	Ein-und Verkaufsstellen <b>sind KEINE Betriebsstätten</b> , 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 <b>ist Betriebsstätte</b>	Warenlager <b>ist KEINE Betriebsstätte</b>	§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 <b>sind Betriebsstätten</b>	Bergwerk,Öl- oder Gasvorkommen,Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen <b>sind Betriebsstätten</b>	
Bauausführungen oder Montagen <b>sind Betriebsstätten, wenn:</b> -die einzelne Bauausführung oder Montage oder -eine von mehreren zeitlich	Bauausführung oder Montage <b>länger als 12 Monate ist eine Betriebsstätte</b>	

<p>nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder -mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montage, die Dauer von 6 Monaten übersteigt</p>		
<p>Der ständige Vertreter, d.h. -Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dessen Sachanweisung unterliegt, die insbesondere: -Verträge abschliesst oder vermittelt oder Aufträge einholt, -einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt <b>ist Betriebsstätte</b></p>	<p>Personen, <b>mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters</b>, der für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, wenn sie die Vollmacht dort gewöhnlich ausübt <b>ist Betriebsstätte</b></p>	<p>§13 AO bejaht das Vorliegen einer Betriebsstätte bereits, bei: -selbständig tätigen Personen, sofern sie nur den Sachanweisungen des Unternehmens unterliegen -Personen die Verträge nur vermitteln oder Aufträge nur einholen -Personen, die nur Warenlager unterhalten und Auslieferungen vornehmen</p> <p>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</p>

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.

## Nicht-Deutsche Mandanten (Zentral Österreich, Schweiz)

Mandanten z.B. aus Österreich oder der Schweiz finden i.d.R. bessere Bedingungen für eine Steuergestaltung im Ausland vor. Vom Grundsatz entfalten **Doppelbesteuerungsabkommen** aber auch in diesen Ländern **eine Abschirmwirkung** und die **Legaldefinition der steuerlichen Betriebsstätte** ist in allen DBAs vom Grundsatz her gleich, da gemäß OECD-Musterabkommen. Unterschiede bestehen im Bereich der Unternehmen/Betriebsstätte z.B. bei einer „Bauausführung“. Hier werden z.T. abweichende Zeiten angegeben, wann eine Bauausführung eine Betriebsstätte im Sinne auslöst.

Ebenfalls greift z.B. in Österreich **die EU-Niederlassungsfreiheit, EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und/oder die Wirkung der EuGH-Entscheidungen**, mithin i.d.R. Vorteile bei der Gründung einer Gesellschaft innerhalb der EU und/oder Mutter-Tochter-Konstellation und/oder EU-Holding.

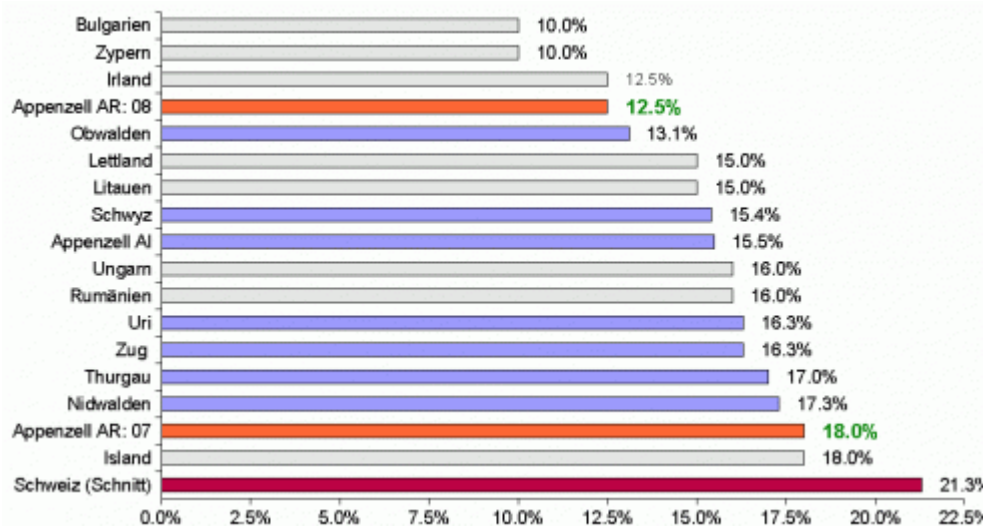
**Hingegen kennt Österreich und die Schweiz keine Hinzurechnungsbesteuerung** analog dem Deutschen AStG (§§ 7-14 AStG). Eine österreichische Kapitalgesellschaft kann also beherrschenden Einfluss an einer Auslandsgesellschaft in einem Niedrigsteuerland auch außerhalb der EU haben, ohne eine fiktive Ausschüttungsbesteuerung wie in Deutschland.

Die Schweiz hat sich **der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie** „unterworfen“. Besteht allerdings kein DBA ,z.B. zwischen der Schweiz und Zypern, greifen die Positivwirkungen erst nach zweijähriger Beteiligung. Bis zu diesem Zeitpunkt 35% Quellensteuer in der Schweiz bei Abfluss der Dividenden ins Ausland. Aufgrund des fehlenden DBAs keine Anrechnungsmethode.

**Allerdings kennen auch Österreich und die Schweiz Gesetze zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs.** Vom Grundsatz her wollen auch diese Länder, dass das Besteuerungsrecht „im Land bleibt“ und wollen Steuerflucht verhindern. Daher entstehen z.B. auch für Mandanten aus der Schweiz oder Österreich nachteilige Folgen, bei der Gründung einer Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland bzw. Null-Steuerzone, ohne Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich / der Schweiz und ohne Vorliegen eines qualifizierten Geschäftsbetriebes im Sitzstaat der Gesellschaft. Und/oder/ergänzend: Selbstverständlich entfallen auch hier die positiven Abschirmwirkungen eines Doppelbesteuerungsabkommens.

## Ranglisten der Steueroasen

### Rangliste Unternehmensstandorte EU-Raum - aus steuerlicher Sicht- Direktvergleich Kantone Schweiz (ohne EU Sonderzonen Kanaren und Madeira)



## 1. EU-Gesellschaften

**Vorteile:** Zur Anerkennung der Betriebsstätte im Ausland ist- aus deutscher Sicht- kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich (vgl. [EU-Niederlassungsfreiheit](#)), mithin Wirkung der [EU-Mutter-Tochter-Richtlinie](#) (steuerfreie Vereinnahmung ausländischer Dividenden z.B. bei einer deutschen Kapitalgesellschaft) und DBA-Sachverhalt ([keine Wirkung von §§12/13 AO](#)). Mehr zu dieser Thematik lesen Sie bitte im Kapitel „Unterschied Nicht-DBA/DBA-Sachverhalt“.

1.1. **Zypern:** 10% Ertragssteuer, unabhängig vom Gewinn. Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyrioten bleiben steuerfrei (keine Quellensteuer). Holdinggesellschaften werden nicht besteuert. Dividendenausschüttungen an einen Zyrioten 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-Zyrioten (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
- Alternativen aus steuerlicher Sicht: [Zypern](#)- [Madeira](#)- [VAE](#)- [Schweiz](#)

1.3. **England:** 0-19% im Mittelstandssatz (bis 300.000 ePfund Gewinn), danach progressiv steigend bis 30%. VAT- (USt-) Registrierung erst nach Erreichen von 60.000 ePfund (ca. 100.000 Euro) zwingend. Sehr liberales Verhältnis zu Offshore-Gesellschaften, unterhält mit Isle of Man ein DBA auf der Ebene der natürlichen Personen. Verbundene 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 dass 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.

## Die Non-Resident-Gesellschaft in Irland

Vorausgesetzt, dass bei einer Gesellschaft das Management und die Aktionäre außerhalb Irlands ansässig sind, sämtliche Managemententscheidungen im Ausland getroffen werden und keinerlei geschäftliche oder gewerbliche Tätigkeit in Irland stattfindet, wird die Gesellschaft als Non-Resident-Gesellschaft eingestuft und ist von der Körperschaftsteuer befreit. Um diese Vorzüge zu nutzen, muss ein Unternehmen in Irland ansässig sein,, d.h. die Geschäftsleitung muss sich in Irland befinden (5 DBA: Ort der geschäftlichen Oberleitung als Ort der steuerlichen Betriebsstätte). Allerdings ist davon auszugehen, dass das Doppelbesteuerungsabkommen bei Non-Resident-Gesellschaften keine Wirkung entfaltet. Dieses würde aus Deutscher Sicht u.a. bedeuten, dass §§ 12/13 AO Wirkung entfalten.

## 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 3-5%**

Die Steuerfreiheit oder reduzierte Steuer ist mit Auflagen verbunden, z.B. Schaffung von Arbeitsplätzen und kaufmännischer Geschäftsbetrieb. Unsere Kanzlei auf Madeira ist in der Lage, entsprechende Voraussetzungen zu schaffen. I.d.R. nur geeignet bei realer Betriebsverlagerung bzw. Installation eines realen Betriebes auf Madeira. Jedoch können die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung bzw. Steuerminderung auch bei nicht Vorhandensein einer realen Betriebsstätte von unseren Partnern erfüllt werden. Hierbei werden Inländer per Vertrag bei der Gesellschaft angestellt (400 Euro/Monat) und ein Büro angemietet. Dieses verursacht jedoch monatliche Kosten.

### 1.6. Kanarische Sonderzone

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

- -Geringe Körperschaftsteuer 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 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 Dividendenbesteuerung.

---

## 2. Holding-Modelle

Eine ausländische Holding vereinnahmt inländische Dividenden unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Mithin z.B. geeignet als Gesellschafter einer deutschen Kapitalgesellschaft.

Die besten Holdingstandorte sind:

- Zypern (Holdingprivileg, keine Besteuerung)
- Schweiz (Holdingprivileg, keine Besteuerung, jedoch Vorsicht wegen 35% Quellensteuer bei bestimmten Sachverhalten)
- Spanien (Holdingprivileg, keine Besteuerung für bestimmte Gestaltungen)
- Dänemark

Je nach Zielsetzungen kann auch eine Holding in den Niederlanden oder Luxemburg in Frage kommen. Entscheidend ist i.d.R., dass eine europäische Holding gegründet wird, unter Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (steuerfreie Vereinnahmung ausländischer Dividenden, keine Quellensteuer im „Abfluss-Staat“). Die Schweiz hat sich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unterworfen, jedoch Vorsicht im „Nicht-DBA-Sachverhalt“ (35% Quellensteuer in den ersten zwei Jahren).

Beispiel:

Es wird eine zyprische Holding gegründet, die mindestens 15% Anteile an einer deutschen GmbH hält, die Beteiligung ist auf mindestens ein Jahr ausgelegt. Die deutsche GmbH wird nun in Deutschland besteuert, ca. 30%, die Dividenden (Gewinn nach Steuern) fließen steuerfrei in die zyprische Limited und werden dort nicht besteuert.

Zu Beachten sind bei Holdingmodellen u.a. die Auswirkungen im Rahmen der „Inländerbeteiligung“ nach § 50d EStG, Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§43b und 50g

---

**-Organschaftsmodell** (Fast steuerfreie Vereinnahmung beim deutschen Anteilseigner)

Mit Hilfe des steuerlichen Organschaftsmodells können Gewinne aus ausländischen Gesellschaften beim deutschen Anteilseigner fast steuerfrei, unter Progressionsvorbehalt, vereinnahmt werden. Dazu wird in Deutschland eine Personengesellschaft (BGB-Gesellschaft) und eine Körperschaft gegründet, die als steuerliche Organschaft auftreten, mithin Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. Die deutsche Körperschaft hält mithin Anteile an der ausländischen Gesellschaft. Wegen der Organschaft wird der in Deutschland steuerfreie Betriebsstättengewinn direkt den beteiligten natürlichen Personen zugewiesen (Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt).

---



### 3. Nicht-EU, aber DBA-Sachverhalte

*Aus deutscher Sicht ist zur Anerkennung der steuerlichen Betriebsstätte ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sitzstaat erforderlich. Das deutsche Finanzamt kann eine Ansässigkeitsbescheinigung vom ausländischen Finanzamt anfordern. Wird kein kaufmännischer Geschäftsbetrieb installiert, reicht i.d.R. die Domizilierung der Gesellschaft an einem Business-Center ([www.regus.com](http://www.regus.com)) mit z.B. 10 Stunden Büronutzung im Monat. Der Treuhand-Geschäftsführer kann als Angestellter im Sinne auftreten, jedoch muss die Vergütung dann „üblich“ sein.*

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 „Dubai-Offshoregesellschaft“ ermöglicht die Installation einer Rechtsform ohne Stammkapital.

#### 3.2.1: **VAE-Offshore-Gesellschaft**

Gemeint ist in diesem Kontext eine "Exempt Company", 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. Company
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

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

### 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: Ja. Bei Offshore-Gesellschaften (exempt Company) entfaltet das DBA keine Wirkung.
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Extrem gut
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

Singapur wird - nicht zu Unrecht- als die "Neue Schweiz" bezeichnet". Ausländische Erträge werden nicht besteuert. Inländische Erträge werden mit 18% besteuert, dabei sind die ersten 200,000 Singapur Dollar steuerfrei. Singapur unterhält mit Deutschland und vielen anderen Ländern ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), im Gegensatz zu Hong Kong. Mithin definiert sich eine steuerliche Betriebsstätte in Deutschland nicht unter Wirkung von §§ 12/13 AO, sondern allein über Artikel 5 des DBA, außer bei Offshore-Gesellschaften.

3.3. 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 Offshore: Gründung von Gesellschaften in Nullsteueroasen/ Nicht- DBA-Sachverhalt (Offshore Company)

### 1. Nachteile

- Ob im Inland- also z.B. Deutschland- eine Betriebsstätte vorliegt, bestimmt sich bei Nicht-DBA-Sachverhalten (DBA=Doppelbesteuerungsabkommen) **allein aus §§ 12 und 13 AO** (deutsche Abgabenordnung; andere EU-Länder, die Schweiz und USA haben ähnliche Regelungen). **Rechtsfolgen:** Ein ständiger Vertreter, eine Repräsentanz oder ein Warenlager lösen eine Betriebsstätte in Deutschland aus, also genau umgekehrt zu DBA-Sachverhalten (z.B. Schweiz, VAE usw.). Die EU-Niederlassungsfreiheit ist nicht anwendbar, im Zweifel also ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich und der Nachweis von aktiven Geschäften im Sitzstaat (deutsches Finanzamt fordert u.U. eine "Ansässigkeitsbescheinigung"). Ergänzend schnelle Annahme des Gestaltungsmissbrauchs, wenn das deutsche Finanzamt "annimmt", dass die eigentliche geschäftliche Oberleitung in Deutschland ist, Umkehr der Beweislast.

**Einschub: VGL auch: -Steuerlicher Begriff der Betriebsstätte: Deutsche AO, kontra Art. 5 OECD-MA**

- **Gilt nicht wenn:** Im Offshore-Land nachweislich ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert ist (voll ein gerichtetes Büro und mindestens ein Mitarbeiter) und aktive Geschäfte.
- **Keine Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. EU-Fusionsrichtlinie**
- **I.d.R. keine Umsatzsteuer-ID-Nummer, da nicht steuerbarer Umsatz**
- **Grafik: Unterschied zwischen NICHT-DBA-Sachverhalt, DBA-Sachverhalt und Gesellschaften in der EU**

### 2. Vorteile

- I.d.R. Kein Rechtshilfeabkommen mit anderen Ländern (Deutschland), kein fiskalisches Auslieferungsabkommen, häufig keine kleine oder große Auskunftsklauseln
- Sehr gutes Bankgeheimnis, häufig in der Verfassung verankert
- In vielen Offshore-Ländern besteht die Möglichkeit der Inhaberaktien. Mithin kann der Eigner anonym bleiben, da Inhaberaktien naturgemäß nicht ins

Handelsregister (sofern überhaupt vorhanden) oder sonstigen Dokumentationen eingetragen werden.

- Ein "ständig präsenter und ansprechbarer Treuhand-Direktor" ist im Rahmen von Treuhand-Lösungen nicht zwingend erforderlich (kein Rechtshilfeabkommen, kein öffentliches Register), aus diesem Grunde i.d.R. Nominee-Direktor und daher kostengünstig (diese Art der Treuhandverhältnisse wäre hingegen bei einem DBA-Sachverhalt kontraproduktiv).
- Viele Offshore-Länder kennen den steuerlichen Status der Exempt Company: keine Besteuerung von Erträgen die außerhalb des Sitzstaates der Offshore-Gesellschaft erwirtschaftet werden.

### **3. Welche Mandanten würden von einer Firmengründung in einer Nullsteueroase/Nicht-DBA-Sachverhalt besonders profitieren?**

- Mandanten, die in Deutschland keiner unbeschränkten/beschränkten Steuerpflicht unterliegen, mithin in einem Land ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, ohne analoger Gesetzgebung wie in Deutschland oder den meisten EU-Staaten, bzw. der USA.
- Mandanten, die ein Schweizer Trust-Konto innehaben und z.B. [eine Panama-Stiftung](#) oder Liechtensteiner Anstalt zur Verschleierung der Besitzverhältnisse "zwischen schalten"
- Mandanten, mit [einem Non-DomcStatus in UK](#)

### **3a. Wann machen Nullsteueroasen (Nicht-DBA-Sachverhalt) für den z.B. deutschen Mandanten Sinn?:**

*Die zentralen Fragestellungen sind, ob der Mandant auf die Abschirmwirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), die Vorteile der EU-Niederlassungsfreiheit und/oder Rechtsprechung des EuGHs und/oder der Positivwirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie verzichten kann oder will. Ist dieses der Fall, ob bei Vorlage eines Gestaltungsmissbrauchs, dieser relativ leicht enttarnt werden kann. Eine solche Abwägung kann den Schluss zulassen, dass die Gründung einer Gesellschaft in einer Nullsteuer-Oase darstellbar und machbar ist oder dass die Risiken in keinem Verhältnis zum Nutzen stehen und daher ein DBA-Sachverhalt und/oder die Gründung einer Gesellschaft in der EU zu empfehlen ist. Auf der anderen Seite gibt es Konstellationen, bei denen die Gründung einer Gesellschaft in einer Nullsteueroase sogar anzuraten ist.*

- Wird im Offshore-Staat eine Produktionsstätte installiert, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung länger als 12 Monate Dauer, so immer Betriebsstätte im Sitzstaat, analog der Betriebsstätten-Definition 5 OECD-MA.
- Reales Ausflaggen: Der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige flaggt in den Offshore-Staat aus (Wohnsitzname im Offshore-Staat), um dort ein Unternehmen zu gründen, tritt also selbst als Direktor/Shareholder der Gesellschaft auf. Dieses bedeutet nicht zwangsweise, dass die Steuerpflicht als natürliche Person in Deutschland beendet ist (vgl. erweiterte beschränkte Steuerpflicht nach AStG, Wohnsitzbegriff nach Deutschem Steuerrecht, Wegzugsbesteuerung).
- Wenn im Rahmen der "geschäftlichen Oberleitung" keine ständige Präsenz der Geschäftsführung im Sitzstaat erforderlich ist (kein Tagesgeschäft) und der Steuerpflichtige nachweist, dass er im Rahmen der erforderlichen geschäftlichen Oberleitung im Sitzstaat anwesend ist und von dort die Massnahmen der geschäftlichen Oberleitung tätigt.
- Wenn das deutsche Finanzamt die Annahme des Gestaltungsmissbrauchs nicht tätigen kann bzw. und/oder nach §§ 12/13 AO keine steuerliche Betriebsstätte in Deutschland formuliert werden kann (andere Länder in der EU, die Schweiz und USA haben ähnliche bis analoge Regelungen), z.B.: Kein ständiger Vertreter, kein Repräsentant, kein Warenlager, keine Angestellten in Deutschland, kein

regelmäßiger und "sachlich nicht begründeter" Geldfluss vom Offshore-Land nach Deutschland, keine Annahme das die geschäftliche Oberleitung in Wahrheit in Deutschland ist. Mithin und/oder Ergänzend: Es werden die Tätigkeiten nicht in Deutschland ausgeführt oder es ist nicht nachweisbar, dass die Tätigkeiten in Wahrheit in Deutschland stattfinden.

- Wenn die Offshore-Gesellschaft Eigner/Shareholder einer EU-Gesellschaft bzw. einer Gesellschaft mit DBA-Sachverhalt ist. Im geschäftlichen Verkehr tritt dann allein die EU-Gesellschaft oder die Gesellschaft mit DBA-Sachverhalt auf. Dieses insbesondere bei Ländern, die ein liberales Verhältnis zu Offshore-Gesellschaften haben und keine Regelungen analog der deutschen AO kennen (England, Zypern, Spanien bei Holding).
- Wenn im Offshore-Staat ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert wird (voll eingerichtetes Büro und mindestens ein Mitarbeiter).
- Ergänzend: Wenn im Offshore-Staat eine "reale Betriebsstätte" im Sinne installiert wird, mithin ein qualifizierter Geschäftsbetrieb, Angestellte und ein im Sitzstaat Ansässiger tritt als angestellter Direktor auf (Angestelltenvertrag zwischen Direktor und Gesellschaft, übliches Gehalt; Mietvertrag zwischen Gesellschaft und Vermieter).
- Wenn der Mandant/Gründer der Offshore-Gesellschaft nicht in Deutschland Ansässig ist (unterliegt nicht der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland) bzw. analog nicht in einem Land ansässig ist, dass ähnliche Regelungen wie Deutschland hinsichtlich des Gestaltungsmissbrauchs kennt (z.B. die USA)
- Bei bestimmten Konstellationen, z.B.: Es erfolgt die Gründung einer Offshore-Gesellschaft um Investitionen in einem Drittland zu tätigen (Investitionsstandort ist z.B. Russland), wobei die Investoren selbst nicht aus Deutschland oder USA stammen, bzw. in der Minderheit sind
- Zur Verschleierung der wahren Besitzverhältnisse, z.B. im Rahmen des Wettbewerbs/Konkurrenz, wobei dem Deutschen Finanzamt die Konstellation angezeigt wird (Steuerehrlichkeit)

## **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 (Körperschaftsteuergesetz) 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 (Offshore-Land)**

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-Steuroase) 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?

<b>Was ?</b>	<b>Wer es bietet</b>
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
Nullsteuroase 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
<b>Natürliche Personen:</b>	
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%, Körperschaftsteuer 15%, Auslandseinkünfte bleiben steuerfrei
Cayman Islands	Gesetzlich geregeltes Bankengeheimnis, kein Informationsaustausch bei Steuerdelikten, siebt größter Bankenplatz weltweit, Hohe politische Stabilität	Bei Wohnsitzname ist Investment von mindestens 180.000 USD notwendig, Lebenshaltungskosten ca. 18% über USA	Echte Nullsteuer-Oase
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	Informationsaustausch-Abkommen mit der	Non-Resid. zahlen eine Einkommensteuer von

	, Zollvergünstigungen	OECD	1-2,5%,keine Kapitalertrags-Erb-schaft,-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.
--	-----------------------	------	--

## 5. Gibraltar

Keine Exempt. Companies mehr möglich, also immer volle Besteuerung in Höhe 35%.

### **Mandanten, die Ihren steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland haben**

Von bestimmten Betrachtungsweisen in diesem Exposee kann abgewichen werden, wenn der Mandant nicht in Deutschland (oder anderen Ländern mit analoger Gesetzgebung) der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Dabei ist der Betriebsstättenbegriff in den Doppelbesteuerungsabkommen einheitlich, mithin legal definiert, unabhängig davon um welches Land es sich handelt (Grundlage: OECD-Musterabkommen). Unterschiedlich sind die Regelungen hinsichtlich eines mutmaßlichen Gestaltungsmissbrauchs zur Verhinderung der Steuerflucht. Hier haben Deutschland und z.B. die USA die schärfsten Gesetze. Liberale Einstellungen haben hingegen z.B. die Länder England und Zypern. Es bestehen auch unterschiedliche Gesetze hinsichtlich des Tatbestandes einer Steuerhinterziehung. Auch hier haben Deutschland und die USA die schärfsten Gesetze. In Italien bestehen zwar Gesetze zur Verhinderung des mutmaßlichen Gestaltungsmissbrauchs, jedoch sind die Steuerbehörden extrem ineffizient. Spanien kennt zwar keine Gesetze analog Deutschland, jedoch wird die mutmaßliche Steuerhinterziehung immer strenger verfolgt und es bestehen Abkommen zur umfangreichen Rechtshilfe, insbesondere mit deutschen Behörden. Aufgrund dieser Sachstände raten wir deutschen Mandanten von der Gründung einer Offshore-Gesellschaft (Nicht-DBA Sachverhalt) ab, wenn Sie Ihren Lebensmittelpunkt nicht in den Offshore-Staat verlagern bzw. keinen Ansässigen als Direktor einstellen und keinen qualifizierten Geschäftsbetrieb im Offshore-Land installieren. Natürlich ändert sich die Sachlage, sofern der Mandant seinen steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt nicht mehr in Deutschland oder anderen Ländern mit ähnlichen Regelungen innehat. Hier kann die Gründung einer Offshore-Gesellschaft (NICHT DBA-Sachverhalt) durchaus Sinn machen, da die Ertragssteuerlast extrem gering oder NULL sein kann.



## Grundsätzliches zur Thematik

### 1.1. Gesellschaftsgründung ohne Verlagerung des Lebensmittelpunktes, aber Besteuerung im Sitzstaat/Niedrigsteuerland

Die Legaldefinition der steuerlichen Betriebsstätte knüpft i.d.R. an den gewöhnlichen Aufenthalt des Steuerpflichtigen an, bzw. und/oder an dem **"Ort der geschäftlichen Oberleitung" (5 DBA)**. Davon abweichend, wenn im Betriebsstättenland eine Produktionsstätte existiert, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen oder eine Bauausführung, die länger als 12 Monate dauert, dann immer Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft gemäß 5 DBA.

Geschäftsführer im Sitzstaat erforderlich:

- -Sie oder ein Beauftragter/Angestellter verlagert den Lebensmittelpunkt in den Sitzstaat der Gesellschaft (51% des Jahres ansässig, Wohnung auf eigenen Namen) und treten als Direktor der Gesellschaft auf
- -Unsere Anwaltskanzlei im Sitzstaat der Gesellschaft stellt einen Treuhand-Geschäftsführer, Treuhandvertrag zwischen Treugeber und Treuhänder
- -Sie stellen einen im Sitzstaat Ansässigen als Geschäftsführer an
- -Unsere Anwaltskanzlei im Sitzstaat der Gesellschaft stellt einen „Angestellten Geschäftsführer“, mit Arbeitsvertrag, üblichem Gehalt, Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherung
- -Möglichkeiten wie oben, wobei unser Mandant zweiter Geschäftsführer wird und nur beide Geschäftsführer gemeinsam besitzen Zeichnungsvollmacht

. Die Weltbesteuerung findet dann im Sitzstaat der Gesellschaft statt, sofern:

- Z.B. In Deutschland keine Betriebsstätte nach DBA oder unter Wirkung §§12/13 AO ausgelöst wird, sofern §§12/13 AO anhängig, also insbesondere bei NICHT-DBA-Sachverhalten
- Bei EU-Gesellschaften: Keine Scheinfirma im Sinne, ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb ist aber im Sitzstaat nicht erforderlich, ebenso wenig sind aktive Einkünfte erforderlich
- Bei DBA-Sachverhalten: Es ist ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sitzstaat erforderlich
- Bei Nicht-DBA-Sachverhalten: Es ist ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Sitzstaat erforderlich und aktive Einkünfte

Dabei ist insgesamt zu beachten, dass bestimmte "Geschäftsgegenstände" gemäß DBA immer eine steuerliche Betriebsstätte in Deutschland auslösen. Dieses sind z.B. das produzierende Gewerbe, ein Ladengeschäft oder Immobilien (Belegenheitsstaatsprinzip).

#### 1.1.1 Wirkung des deutschen AStG bei DBA-Sachverhalten/ Nicht-DBA-Sachverhalten (Bei EU-Sachverhalten ist die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung rechtswidrig\*)

*Im Kern regelt das **deutsche Außensteuergesetz in §§ 7-14 AStG**, dass eine Besteuerung der ausländischen Dividenden beim deutschen Anteilseigner stattfindet, wenn dieser beherrschenden Einfluss auf die Auslandsgesellschaft ausübt (Mehrheitseigner, also über 50% Anteile), die Auslandsgesellschaft nur passive Einkünfte erwirtschaftet und die Auslandsgesellschaft im einem Niedrigsteuergebiet angesiedelt ist, also unter 25% Körperschaftsteuer*

**\*Ergänzend> Rechtswidrigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung bei EU Sachverhalten: Das Bundesfinanzministerium ändert auf Grundlage „Cadbury**

*Schweppes" (C-196/04)" das deutsche Außensteuerrecht in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung bei EU Sachverhalten. Bei beherrschenden Einfluss soll im Sitzstaat der Gesellschaft allerdings der Nachweis erbracht werden, dass ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert ist. Aus unserer Sicht stellt diese Anforderung wiederum einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar.*

## **1.2 Gesellschaftsgründung mit Verlagerung des Lebensmittelpunktes**

Verlagert der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt in den Sitzstaat der Gesellschaft und/oder seinen gesamten Betrieb im Sinne, ist die Gestaltung naturgemäß einfacher. Allerdings lauern auch hier Fallen im Rahmen des Außensteuergesetzes und/oder deutschen Steuergesetzgebung, so dass es bei einer Einstellung des Betriebes in Deutschland zu erheblichen Belastungen des Steuerpflichtigen kommen kann. Hier müssen entsprechende Strategien in einem persönlichen Gespräch besprochen werden.

## **2. Verbundene Unternehmen**

Verbundene Unternehmen meint, dass eine deutsche Gesellschaft erhalten bleibt und einen Rechtsbezug, z.B. Anteilseigner, zu einem Auslandsunternehmen hat. Einschlägig sind hier zu beachten:

- Quellenbesteuerungsrecht bei nur DBA-Sachverhalten (Bei Abfluss von Dividenden hat der Sitzstaat ein Quellenbesteuerungsrecht. Entfällt bei EU-Sachverhalten, die Schweiz hat sich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unterworfen. Bei DBA-Sachverhalten zwischen 5-15%)
- GGF. Wirkung des deutschen AStG bei beherrschenden Einfluss
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

### **2.1. EU-Mutter-Tochter-Richtlinie**

Gemäß [EU-Mutter-Tochter-Richtlinie](#) können Dividenden ausländischer Gesellschaften zwischen Körperschaften steuerfrei vereinnahmt werden. Der Beteiligungsschwellenwert liegt bei:

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

Die Beteiligung muss erkennbar auf mindestens ein Jahr ausgelegt sein und die Gesellschaften müssen aktiv im Sinne sein.

Beispiel:

Eine deutsche GmbH hält 50% Anteile an einer zyprischen Limited. In Rechtsfolge der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie kann die deutsche GmbH 50% der Gewinne der zyprischen Limited steuerfrei in Deutschland vereinnahmen. Eine Besteuerung erfolgt erst, wenn der Gewinn an den Anteilseigner der deutschen GmbH ausschüttet wird, sofern natürliche Person und dann mit 25% Abgeltungssteuer. Bei Installation einer steuerrechtlichen Organschaft in Deutschland kann vom deutschen Anteilseigner sogar gänzlich steuerfrei, unter Progressionsvorbehalt, vereinnahmt werden.

## **3. Holdinggesellschaften**

Die Installation [einer ausländischen Holding](#) ist ein exzellentes Werkzeug, um Gewinne inländischer Kapitalgesellschaften steuerfrei ins Ausland zu lenken. Dieses um so mehr, sofern die [EU-Mutter-Tochter-Richtlinie](#) Anwendung findet, es sich also bei der

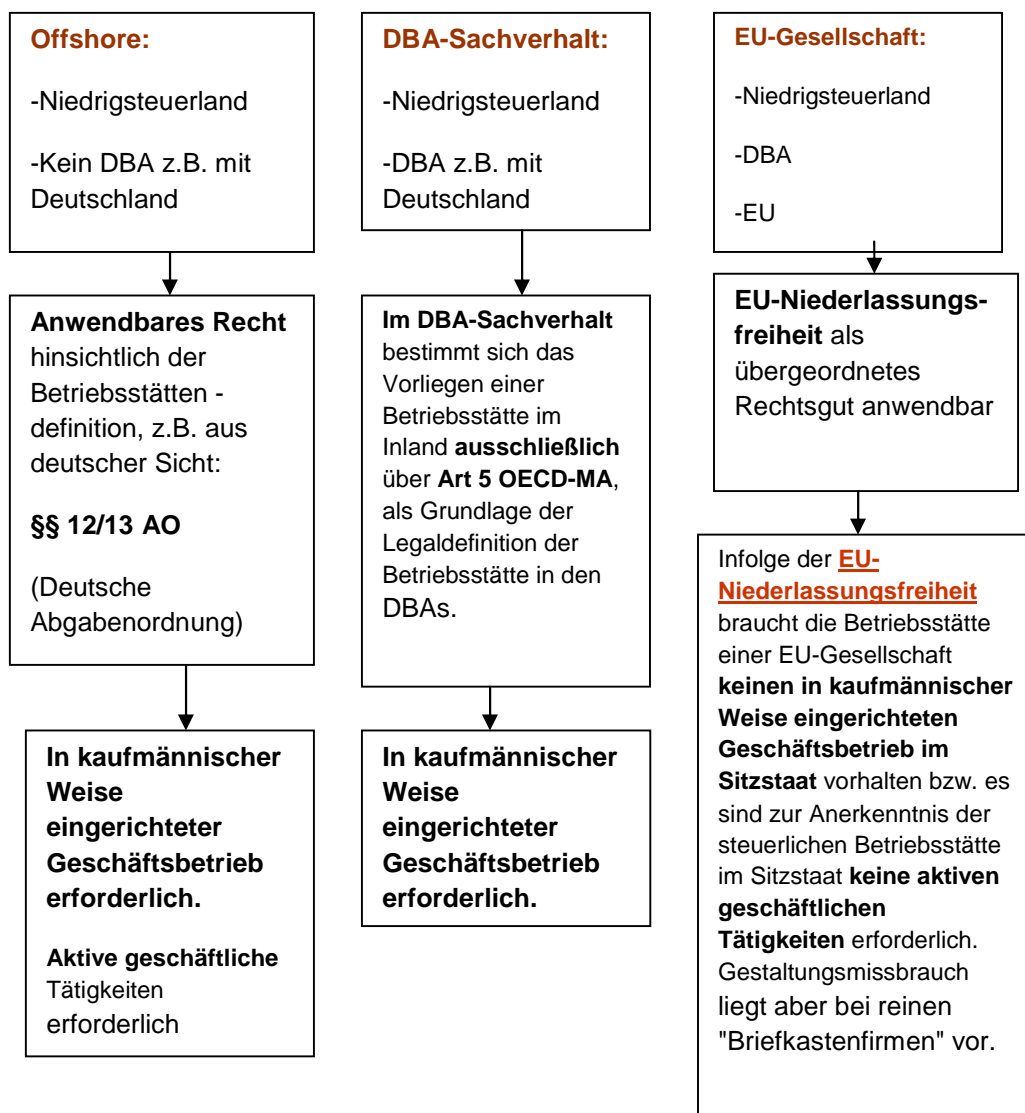
ausländischen Holding und den beteiligten Unternehmen um eine EU-Gesellschaft handelt.

*Rechtsfolgen EU-Holding:* Kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich (EU Niederlassungsfreiheit), keine Quellensteuer unter Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, sofern die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind (Mindestbeteiligungshöhe- und Zeit).

Dabei werden Zyprische Holding -Gesellschaften nicht besteuert, gleiches gilt für Schweizer Gesellschaften mit Holding-Privileg (Hinweis: Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie) und einer spanischen S.L. unter den Bedingungen des Holdingprivilegs. Gemäß §8 Abs.1 Nr.8 AStG, handelt es sich bei Holdinggesellschaften immer um Aktiveinkünfte, mithin keine Wirkung der Hinzurechnungsbesteuerung nach 8 AStG, bei beherrschenden Einfluss des z.B. deutschen Anteilseigner.

## Unterschiede zwischen EU-Gesellschaften, DBA-Sachverhalt und Nicht-DBA-Sachverhalt

Grafische Übersicht:



## Erklärungen:

-Niedrigsteuerland: Definitionshilfe bietet das deutsche AStG, mithin handelt es sich um ein Land, **bei dem die Ertragsbesteuerung grundsätzlich niedriger als die deutsche Ertragssteuerlast**

-DBA: Doppelbesteuerungsabkommen: Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung

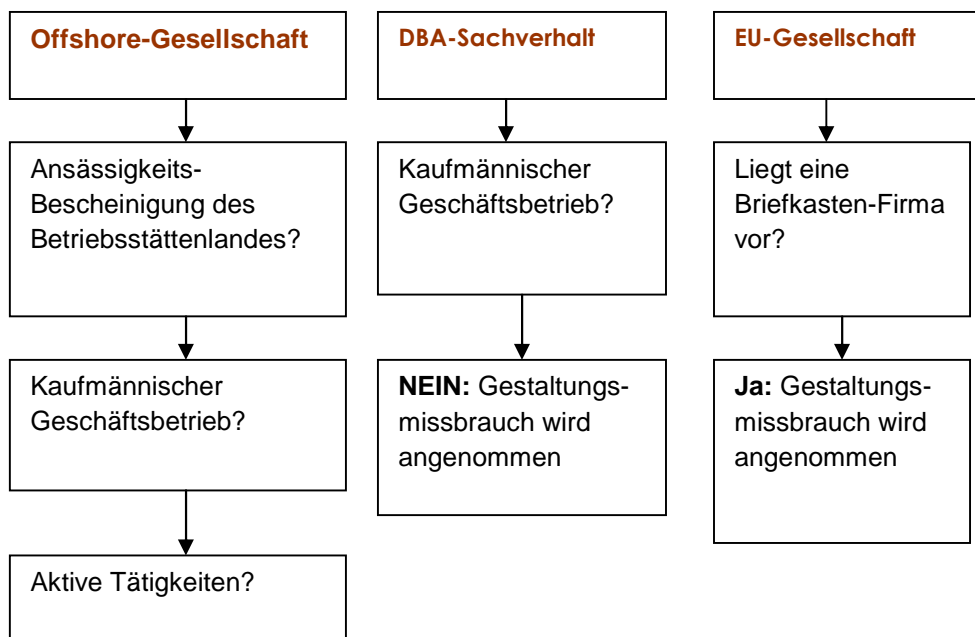
-AO: Deutsche Abgabenordnung

-In kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb: voll ausgestattetes Büro und mindestens ein Mitarbeiter

## Mutmaßlicher Gestaltungsmissbrauch: Prüfung des Finanzamtes

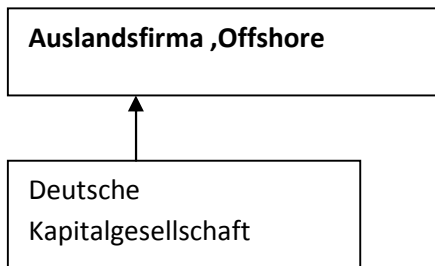
### Der Verdacht des Gestaltungsmissbrauchs (Prüfungsgrund) kann entstehen, wenn:

- der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige anscheinend die geschäftliche Oberleitung des ausländischen Unternehmens innehat und/oder maßgebliche Entscheidungen anscheinend eigenständig treffen kann und/oder/mithin Vertrags- und Zeichnungsrecht besitzt und diese Tätigkeiten dem Anschein nach gewöhnlich ausübt
- In der Sache nicht nachvollziehbare Geldströme regelmäßig vom Ausland an den Steuerpflichtigen fließen
- Dividenden aus unternehmerischen Beteiligungen ab- oder zufließen



# Vor- und Nachteile im Rahmen von grenzüberschreitenden Sachverhalten und Beteiligungen

## 1. Nicht- DBA-Sachverhalt

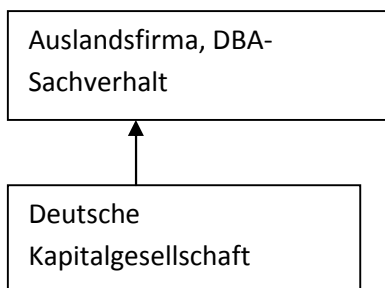


Die Auslandsgesellschaft hält Beteiligungen an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Mithin Zufluss der Dividenden ins Ausland.

Deutschland hat ein Quellenbesteuerungsrecht bei Nicht-DBA-Sachverhalten. **ABER: Besteuerung der Dividenden mit Einkommenssteuer, wenn:**

- **Keine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Betriebsstätte**
- **Mutmaßlicher Gestaltungsmisbrauch**

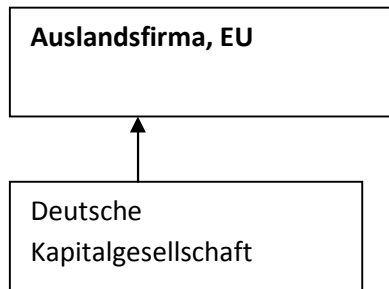
## 2. DBA-Sachverhalt



Die Auslandsgesellschaft hält Beteiligungen an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Mithin Zufluss der Dividenden ins Ausland.

Deutschland hat ein Quellenbesteuerungsrecht von 5% oder 15% (nach DBA) bei DBA-Sachverhalten. **Die Steuerbefreiung greift jedoch nur, wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung der Betriebsstätte im Ausland vorliegt und „beantragt wird“.**

## 3. EU- Sachverhalt



Die Auslandsfirma hält Beteiligungen an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Mithin Zufluss der Dividenden ins Ausland.

Aufgrund der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie hat **Deutschland kein Besteuerungsrecht**, sofern die Mindestbeteiligung 25% beträgt und auf „Dauer angelegt ist“ (mind. ein Jahr). Mithin, sofern es sich bei der Auslandsfirma nicht um eine Briefkastenfirma handelt.

## Prüfungsverfahren deutscher Finanzämter zur Anerkennung 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.
- Auskunfts-klauseln** (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/Nutznieder/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.](#)

## **1. EU Gesellschaften**

Also z.B. für Gesellschaften in England, Zypern (EU-Teil), Spanien (einschließlich kanarische Sonderzone) usw..

Im Rahmen von EU-Gesellschaften mithin DBA-Sachverhalte, sind die Prüfungsmöglichkeiten zur Annahme einer Scheinfirma im Sinne stark eingeschränkt. Dieses ist darin begründet, dass die EU- Niederlassungsfreiheit als übergeordnetes Rechtsgut Anwendung findet.

**Vgl. hierzu auch:** Prof. Dr. Thomas Reith, *Internationales Steuerrecht (Verlag Vahlen)*, Seite 71/ 3.58-3.60 und/oder/ergänzend: *Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, Urteil vom 29.01. 1975/ BStBL 1975 II S. 553, mithin Urteil vom 29.07.76 u.a.; ergänzend auch: FG Hamburg vom 04.08.1998, IStR 1999.*

**Kontext: In jedem Fall findet eine pauschale Nichtanerkennung nicht statt. Entsprechend wird das Vorliegen einer Scheingesellschaft von der Rechtssprechung des BFH nur in Ausnahmefällen angenommen.**

Im Rahmen der Prüfung zur Annahme einer Scheingesellschaft wird geprüft:

-Ist im mutmaßlichen Betriebsstättenland der Gesellschaft ein **ordentlicher Geschäftssitz installiert?** Maßgeblich sind dabei die Gesetze des Sitzstaates gemäß EU-Rechtsprechung:

- **Zustellbare Postadresse, keine C.O. Adresse, auch für Einschreiben. Die bekannten Registered Office-Adressen sind nicht hinreichend.**

**Achtung Billiggründer:** Installiert wird häufig nur an den bekannten Registered Office-Adressen.

- telefonische Erreichbarkeit zu den normalen Geschäftszeiten
- postalische und telefonische Erreichbarkeit der Geschäftsführung

Nicht erforderlich ist ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb und/oder aktive Tätigkeiten im Sitzstaat der Gesellschaft, vgl. Auswirkungen der EU-Niederlassungsfreiheit, mithin und/oder/ergänzend "Kommentierung von Prof. Dr. jur.Schanze zur EU-Niederlassungsfreiheit".

### **Ort der geschäftlichen Oberleitung**

Ergänzend wird die steuerliche Betriebsstätte im DBA (Doppelbesteuerungsabkommen) durch den "Ort der geschäftlichen Oberleitung" definiert. Davon kann abgewichen werden, wenn im Sitzstaat eine Produktionsstätte installiert wird oder eine Bauausführung länger als 12 Monate oder eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen. Dann immer Betriebsstätte gemäß 5 DBA.

Mithin muss i.d.R. ein im Sitzstaat der Gesellschaft Ansässiger (mindestens gewöhnlicher Aufenthalt im Sitzstaat), als Geschäftsführer/Direktor der Gesellschaft auftreten. Hier ergeben sich folgende Möglichkeiten: Sie- oder ein Beauftragter- verlagern Ihren Lebensmittelpunkt in den Sitzstaat und treten als Geschäftsführung auf oder Sie stellen einen Geschäftsführer im Sitzstaat an bzw. ein Anwalt im Sitzstaat übernimmt diese Aufgabe treuhänderisch. Ergänzend können wir in vielen Ländern einen "angestellten Geschäftsführer" stellen, also mit Angestelltenvertrag, Abführung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsleistungen.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass der z.B. Deutsche Mandant als Geschäftsführer der Gesellschaft auftritt und im Rahmen der erforderlichen Geschäftlichen Oberleitung im Sitzstaat der Gesellschaft anwesend ist. Dieses funktioniert natürlich nicht bei erforderlichen Tagesentscheidungen! Natürlich fordert das Deutsche Finanzamt bei einer solchen Konstellation den Nachweis der Reisetätigkeit,Übernachtungen usw..

Bei einer Treuhand-Lösung wird im Rahmen der steuerlichen Würdigung z.B. wie folgt argumentiert: Der Deutsche im Sinne (natürliche oder juristische Person) nimmt sein verfassungsmäßiges Recht auf EU-Niederlassungsfreiheit in Anspruch und verlagert sein Unternehmen- oder Anteile - ins EU-Ausland, wobei er einen im Sitzstaat Ansässigen als Geschäftsführer anstellt. Wesentlich ist, dass der Treuhand-Vertrag nicht offenbart wird. Da im Sitzstaat der Gesellschaft ausschließlich Rechtsanwälte als Treuhänder tätig werden, ist hier keine Offenbarung zu befürchten. Der Treugeber muss für die absolute Geheimhaltung des Treuhandverhältnisses Sorge tragen.

### **2. Nicht- EU-Gesellschaften, aber DBA-Sachverhalt (Doppelbesteuerungsabkommen)**

Also z.B. für Gesellschaften in der Schweiz, Dubai/VAE (einschließlich Dubai Offshore-Gesellschaft), USA

Zur Anerkennung der steuerlichen Betriebsstätte im Sitzstaat ist es i.d.R. erforderlich, dass die Gesellschaft im Sitzstaat einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält. Dieses ist mindestens ein voll ausgestattetes Büro und ein Mitarbeiter (Hinweis: Setzen Sie einen Treuhand-Direktor im Sitzstaat der Gesellschaft ein- "Ort der geschäftlichen Oberleitung als Ort der steuerlichen Betriebsstätte-, so kann das Treuhandverhältnis so gestaltet werden, das nach außen der Treuhand-



Geschäftsführer der Angestellte ist). Dabei ist im Zweifel der Mietvertrag zwischen Gesellschaft und Vermieter beizubringen sowie der Angestelltenvertrag des Mitarbeiters im Sitzstaat. Nach einschlägiger Rechtsprechung begründet ein virtuelles Office, z.B. bei [www.regus.com](http://www.regus.com) oder [www.eoffice.co.uk](http://www.eoffice.co.uk). allein kein kaufmännischen Geschäftsbetrieb, wohl aber in Verbindung mit einem angemieteten Büro. Viele Business-Center bieten den Service des virtuell Office inkl. z.B. 10 Stunden Büroraumnutzung pro Monat ([www.regus.com](http://www.regus.com)). Diese Variante könnte als kaufmännischer Geschäftsbetrieb ausreichen, wenn z.B. 10 Stunden im Monat ausreichend sind, um die Geschäfte zu führen.

Strittig ist der Punkt, ob die Auslandsgesellschaft ergänzend den Nachweis erbringen muss, dass die Gesellschaft im Sitzstaat aktive geschäftliche Tätigkeiten entfaltet. Dieses ist bei einer reinen Holding-Gesellschaft natürlich nicht der Fall, da eine Holding-Gesellschaft ja gerade keine aktiven Geschäfte im Sitzstaat entfalten darf, um das steuerliche Holdingprivileg zu erhalten. Das Deutsche Finanzamt kann beim Finanzamt des Betriebsstättenlandes eine "Ansässigkeitsbescheinigung" einholen (Auskunfts Klausel).

Die Ausführungen zur "geschäftlichen Oberleitung" gelten analog Punkt 1.

### 3. Nicht-DBA-Sachverhalte

Also z.B. Gesellschaften Belize, BVI, Cayman usw..

Naturgemäß sind bei NICHT-DBA-Sachverhalten die Voraussetzungen am höchsten, da kein Doppelbesteuerungsabkommen, keine Wirkung der EU-Niederlassungsfreiheit, mithin Wirkung §§ 12/13 AO. Weitere Informationen erhalten Sie hier...

### Treuhand-Direktor und /oder Shareholder

Bei Einsatz eines treuhänderischen Direktors (z.B. englischer oder zyprischer Rechtsanwalt, der nach außen als Direktor der Gesellschaft auftritt) ist darauf zu achten, dass der Treuhänder nicht hunderte von Treuhandverhältnissen innehat und das es sich **beim Treuhänder um einen Anwalt** im mutmaßlichen Betriebsstättenland handelt (Dieses nicht aus steuerrechtlicher Sicht, sondern zur Sicherheit des Nutznießers).

**Die deutschen Steuerbehörden könnten prüfen**, ob der angegebene (Treuhand-) Direktor auch tatsächlich und objektiv Direktor der Gesellschaft im Ausland ist. Dabei sind die Prüfungsmöglichkeiten jedoch stark eingeschränkt:

- Ausländisches Handelsregister: Prüfung ob der angegebene Direktor als Direktor eingetragen ist (Daher ist ein reiner "Gründungsdirektor" auch der größte Blödsinn den es gibt. Spätestens nach einem Jahr fliegt die Sache auf)
- Anschreiben des Direktors, ob er tatsächlich und objektiv Direktor ist

**Fallen lauern immer dann**, wenn die ausländische Gesellschaft eine Repräsentanz in Deutschland unterhält und nicht schlüssig nachgewiesen werden kann, **dass geschäftliche Entscheidungen allein im Ausland**, Betriebsstättenland, vollzogen werden. Relevante Verträge sollten also z.B. nicht einfach i.V. vom Repräsentanten in Deutschland unterzeichnet werden, vielmehr sollte er sich beim Direktor im Ausland "rückversichern" bzw. die Genehmigung einholen oder wenigstens "so tun als ob".

### C. Kontovollmacht des Nutznießers

Eine Kontovollmacht löst keine steuerrechtliche Betriebsstätte aus. Sie hat nichts mit der Legaldefinition der steuerlichen Betriebsstätte nach DBA zu tun. Der Nachweis, wer alles eine Kontovollmacht besitzt ist aufgrund des guten Bankgeheimnisses in den meisten

Ländern faktisch nicht zu führen. **Wird das Online-Banking von Deutschland aus getätigt, wäre allerdings darauf zu achten, dass sich der Bevollmächtigte möglichst über einen Auslandsprovider in das Online-Banking einloggt. Dieses ist heutzutage technisch kein Problem mehr.**

### **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. Domicilgesellschaften 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 Domicilvermerk, 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: Domicilgesellschaft, 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.

### **§ 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 Anteilhaber 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 (Verschmelzungstichtag),
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 Verschmelzungstichtag 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.

## **Societas Europaea- Europäische Aktiengesellschaft -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, ABI 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.
-



## Anhang DBA-Betriebsstättenbegriff:

Artikel XX

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

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

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

(3) **Als Betriebsstätten gelten nicht:**

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

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

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

## Ausflaggen der natürlichen Person: Grundsätzliche Überlegungen

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 "Ausflagung 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 Interessenschwerpunkte, 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 "umschiff" 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-Ansässigkeit 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 wirtschaftliche 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 Schuldern 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 Zuzuglandes**

- 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 Zuzuglandes angenommen und die deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben werden?

#### **Was bedeutet und bewirkt ein Wegzug einkommensteuerlich?**

- Aufgabe von Wohnsitz/gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland
- 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 Einkommensteuer durch Non-Domiciled-Status in England

### Vorab: Zielgruppendefinition

Personen die bisher in Deutschland (oder einem anderen Land) der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, ergänzend Personen mit hohem steuerpflichtigen Einkommen z.B. aus selbständiger Tätigkeit, Gesellschafter oder Aktionäre einer Kapitalgesellschaft und/oder Dividendenzuflüsse aus Beteiligungen. Mithin müssen die Mandanten in der Lage sein, die anwaltlichen Gebühren für eine solche Konstellation zu tragen, ergänzend ggf. die Gründungs- und Jahresgebühren für eine Auslandsgesellschaft oder Trust. Es müsste -zumindest nach "außen- unangreifbar darstellbar sein, dass der gewöhnliche Aufenthalt des Steuerpflichtigen in England ist (51% des Jahres in England anwesend, Wohnung oder Immobilie auf eigenen Namen, beruflicher und/oder privater Interessensschwerpunkt usw). Zu unserem Service gehört auf Wunsch die Wohnungssuche in England (London), Erteilung der NI- und NHS (Steuernummer /Sozialversicherungsnummer UK) sowie die Zuweisung eines englischen Steuerberaters (deutschsprachig) für die Einkommenssteuererklärung in England. Auf "deutscher Seite" übernehmen wir die "Steuerfreistellung" gegenüber dem inländischen Finanzamt. Beachten Sie hierbei, dass verschiedene Aspekte des deutschen AStG zu beachten sind, ggf. unter Rechtswidrigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Im "Endeffekt" (Zielsetzung) soll Ihr gewöhnlicher Aufenthalt in Großbritannien dargestellt werden, mithin hat Großbritannien das Besteuerungsrecht, wobei sie kein englischer Staatsbürger sein dürfen. Mithin werden ausländische Einkünfte (nicht UK), die auf ein ausländisches Konto fließen (nicht UK, z.B. Schweizer Konto), legal nicht besteuert.

### Sie werden alle Steuersorgen los!

Möglich wird das durch drei Besonderheiten: Das deutsch-britische Doppelbesteuerungsabkommen (analog DBAs vieler anderer Länder mit England), der in Großbritannien übliche Unterschied zwischen „Residence“ und „Domicile“ und die generell liberale Einstellung gegenüber allen möglichen Steuerspar- und Offshore-Konstruktionen. Entscheidend für die unbeschränkte Steuerpflicht ist das „Domicile“. So kann ein Ausländer **ohne englische Abstammung „Resident“** sein, aber in Großbritannien **kein „Domicile“** haben. Dafür ist neben der Abstammung auch der Wille des Ausländers ausschlaggebend, für immer in Großbritannien zu bleiben (in der Praxis ist dies nicht nachweisbar!) Das hat zur Folge, dass Einkünfte aus britischen Quellen normal zu versteuern sind. Weiterhin hat diese Konstellation zur Folge, **dass ausländische Einkünfte nur dann zu versteuern sind, wenn diese nach Großbritannien überwiesen werden (Remittance-Basis).**

### Was Ausländer steuerlich wissen müssen

Für Ausländer bedeutet das: Wenn alle Konten im Ausland (zum Beispiel in der Schweiz) geführt werden, sind nur die nach Großbritannien überwiesenen Einkommensteile steuerpflichtig. Alle anderen Vermögenswerte oder Vermögenserträge sind nicht steuerpflichtig.



## **Weitere Aspekte:**

Nach 7 Jahren wird eine ausländische Person mit dem Status „Residence“ in Großbritannien steuerpflichtig. Dies umgeht man mit der Gründung eines Trusts, in den alle Vermögenswerte eingebracht werden. Wird in Großbritannien eine Immobilie gekauft, dann sollte diese über einen Trust gehalten werden, um Kapitalgewinnsteuer beim Verkauf und Erbschaftsteuer im Todesfall zu vermeiden.

## **Ausländer sollten steueroptimiert denken**

Der Wegzug von Deutschland nach Großbritannien als legale Steueroptimierung ist unbedingt eine Überlegung wert. Bei guter Beratung durch unsere Steuerberatungskanzlei eine Steueroase für Personen, deren „Domicile“ außerhalb des Königreichs liegt. Der wesentliche Unterschied zwischen „Residence“ und „Domicil“ liegt darin, das „Domicil“ voraussetzt, dass ein Ausländer permanent (für immer) in Großbritannien bleiben will. Insgesamt gibt es eine Reihe von Abgrenzungskriterien, die im Wesentlichen von der britischen Rechtsprechung fortentwickelt wurden und im Einzelfall äußerst komplex sein können. Fachkundiger Rat sollte also immer eingeholt werden.

**Wichtig:** Es gibt kein DBA Deutschland/Großbritannien für die Erbschaftsteuer.

---

## **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 Interessenschwerpunktes" 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.

## **Beispiele:**

Im Rahmen der Steuergestaltung gründet ein Mandant eine zyprische Limited, Betriebsstätte Zypern. Der Mandant selbst ist z.B. Anteilseigner. Er verlagert seinen Lebensmittelpunkt nach England und wird durch uns und die englischen Kollegen Non-Domc. gestellt. Außerdem wird ein Konto in der Schweiz eröffnet. Dividendenausschüttungen fließen auf das Schweizer Konto. Folgen: Zypern stellt Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyrioten steuerfrei, also keine Quellensteuer. Da der Mandant nicht in der Schweiz steuerpflichtig ist, hat die Schweiz kein Besteuerungsrecht. Da die Dividende auf kein englisches Konto fließt und der Mandant Non-Domc. ist, erfolgt in England keine Besteuerung.

2. Der Mandant gründet eine Einzelfirma in der Schweiz oder z.B. Österreich, ist aber nicht in der Schweiz/Österreich Ansässig im Sinne und wird in England Non-Domc. gestellt. Seine Rechnungen frakt. er über die Schweizer/Österreich. Firma. In Folge fließen auch hier die Erträge nicht auf ein englisches Konto, England hat kein Besteuerungsrecht.

## **Warum sollte eine englische Limited gegründet werden?**

Ein Angestelltenverhältnis macht Sinn, man erlangt so einige sehr hilfreiche Dokumente, z.B. Steuerbescheinigung, Certificate of fiscal residence etc.. Dieses wird ohne ein Angestelltenverhältnis in England schwierig. Die Beste Form ist die englische Ltd mit Treuhand-Diensten, wobei der Mandant bei der Gesellschaft angestellt wird. Im Kontext des Non-Domc. Status liegt weder auf englischer noch z.B. auf deutscher Seite ein Gestaltungsmissbrauch vor. Natürlich sollte Ihr Gehalt auf englischer Seite nicht hoch

sein, da dieses ja in England der Einkommenssteuer unterliegt, ggf. ist dieses so zu gestalten, dass es unterhalb des Steuerfreibetrages liegt.

## Gebühren

Das Konstrukt ist steuerrechtlich sehr anspruchsvoll und komplex. Wir erarbeiten für unsere Mandanten eine individuelle Lösung in Zusammenarbeit mit unseren englischen Kollegen. Selbstverständlich können wir Ihnen bei der Wohnsitzname in England behilflich sein, inkl. NIE-Nr. und NHS (vgl unten). Die ggf. notwendige Gründung einer englischen Limited oder Trust erfolgt nach unseren Gebühren gemäß *Gebührenliste Firmengründungen im Ausland*. Für die Eröffnung eines Schweizer Kontos -oder Offshore- berechnen wir ebenfalls nach Aufwand.

## Standortanalyse Unternehmensverlagerung: Keine rein steuerliche Sicht 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	Arbeitnehmerentgelte <sup>1</sup>	Arbeitsstunden <sup>2</sup>	Unternehmenssteuern <sup>4</sup>	Arbeitslosen-zahl <sup>5</sup>	Beschäftigten-anteil <sup>3</sup>
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	Bratislavskykraj	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	Poludniowoslaski	595	1893	19	91000	0,1828
15	Polen	Jeleniogorsko-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	Ciechanowskoplocki	881	1893	19	69000	0,2511
19	Polen	Lodzki	589	1893	19	87000	0,1690
20	Slowenien	Osrednjeslovenska	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 <sup>1</sup>	Produktivität <sup>2</sup>	Arbeitsstunden <sup>3</sup>	Unternehmenssteuern <sup>4</sup>
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 <sup>1</sup>	Produktivität <sup>2</sup>	Arbeitsstunden <sup>3</sup>	Unternehmenssteuern <sup>4</sup>	Beschäftigtenanteil <sup>5</sup>
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-Bodenseegebiet	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	Großbritannien	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	Großbritannien	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.

Die angegebenen Kriterien sind nur eine Auswahl des gesamten Katalogs. Weitere Informationen zu Standortstudie und Methode finden Sie [hier](#).  
Quelle: Contor GmbH.

## Anhang: AStG (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 Auslandsgesellschaft nur passive Einkünfte erwirtschaftet und die Auslandsgesellschaft im einem Niedrigsteuergesetzgebiet angesiedelt ist, also unter 25% Ertragssteuer. Diese "fiktive Ausschüttungsbesteuerung" deutet, dass auch dann beim deutschen Anteilseigner besteuert wird, wenn nicht ausgeschüttet wird.

Ist der Anteilseigner in diesem Kontext eine deutsche juristische Person, so erfolgt die fiktive Besteuerung mit Körperschaftsteuer beim Anteilseigner. Im Gegensatz: Greift die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 8 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.

[Mehr zum Thema...](#)

## 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** gelten 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 Gegen Ausnahme in § 8 Abs.1 **Nr.6 lit. b)** AStG ist erforderlich, um die Hinzurechnungsbesteuerung nicht in Widerspruch zu etwaigen DBA- Regelungen zu setzen. Die Gegen Ausnahme 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 Kapital, §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 Einkünftecatalog 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 Regelungsziel 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, dass 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**

<b>Tätigkeiten (Ausgangspunkt: Aktivtätigkeit)</b>	<b>Aber: gegebenenfalls passive Tätigkeit (als Ausnahme)</b>	<b>Aber: gegebenenfalls aktive Tätigkeit (als Gegen Ausnahme)</b>
<b>Land- und Forstwirtschaft,</b>	Keine <b>Ausnahme</b> denkbar	Keine <b>Gegen Ausnahme</b>
§ 8 Abs.1 Nr.1 AStG		erforderlich
<b>Produktions- oder</b>	Keine <b>Ausnahme</b> denkbar	Keine <b>Gegen Ausnahme</b>
		erforderlich

<b>Industrietätigkeit ,</b> § 8 Abs.1 <b>Nr.2</b> AStG		
<b>Bank- und Versicherungs- Tätigkeiten,</b> § 8 Abs.1 <b>Nr.3</b> AStG	Als <b>Ausnahme</b> passive Tätigkeit, wenn <ul style="list-style-type: none"> <li>a) ein kaufmännischer Geschäftsbetrieb nicht unterhalten wird oder</li> <li>b) (überwiegendes) Betreiben der Geschäfte mit Inlandsbeteiligtem oder diesem nahe stehender Person</li> </ul>	Keine <b>Gegenausnahme</b> gegeben

Vermeidung der Verlagerung von Einkünften und Vermögen

<b>Tätigkeiten</b> <b>(Ausgangspunkt:</b> <b>Aktivtätigkeit)</b>	<b>Aber: gegebenenfalls passive</b> <b>Tätigkeit (als Ausnahme)</b>	<b>Aber: gegebenenfalls aktive</b> <b>Tätigkeit (als</b> <b>Gegenausnahme)</b>
<b>Handelstätigkeiten,</b> § 8 Abs.1 <b>Nr.4</b> AStG	Als <b>Ausnahme</b> passive Tätigkeit, wenn <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Lieferungen von Inlandsbeteiligtem oder diesem nahe stehender Person aus dem Inland an die Gesellschaft oder</li> <li>b) Lieferungen der Gesellschaft aus dem Ausland an Inlandsbeteiligten oder diesem nahe stehende Personen</li> </ul>	<b>Gegenausnahme</b> zu lit. a) und lit. b) möglich; erfordert, Nachweis, dass die Gesellschaft für die Geschäfte einen <b>kaufmännischen Geschäftsbetrieb</b> unter <b>Teilnahme im allg. Wirtschaftsverkehr</b> unterhält und dass ein Inlandsbeteiligter oder eine diesem nahe stehenden Person bei Vorbereitung, Abschluss und Ausführung der Geschäfte <b>nicht mitwirken</b>
<b>Dienstleistungen,</b> § 8 Abs.1 <b>Nr.5</b> AStG	Als <b>Ausnahme</b> passive Tätigkeit, wenn <ul style="list-style-type: none"> <li>a) die Gesellschaft sich eines Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person bedient</li> </ul>	Zu lit. a) <b>keine Gegenausnahme möglich</b>

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

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 <b>passiv</b>	<b>Gegenausnahme</b> erfordert Nachweis, dass <b>Kapitalaufnahme auf ausländischen Märkten</b> von nicht nahe stehenden Personen zur Finanzierung (fast) ausschließlich <b>aktiver ausländischer Betriebe</b>  (§ 8 Abs.1 Nr.1-6 AStG) oder <b>inländischer Betriebe</b>
Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, § 8 Abs.1 Nr.8 AStG	Keine <b>Ausnahme</b> denkbar	Keine <b>Gegenausnahme</b> erforderlich
Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals,  § 8 Abs.1 Nr.9 AStG	Als <b>Ausnahme</b> passive Tätigkeit, wenn der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung von Anteilen an KAC- Gesellschaften stammt	Keine <b>Gegenausnahme</b> 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 <b>Gegenausnahme</b> 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 niedrige 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 Umstände 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 Steuervergünstigungen 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 besteuerte 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** ([http://www.london-consulting.org/astg\\_eu.htm](http://www.london-consulting.org/astg_eu.htm)) zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung zeigt, dass Deutschland seine Hausaufgaben nicht erledigt und geltendes EU-Recht nicht umsetzt. Tatbeständlich: Ein Mandant der LCT 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 LCT, 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 LCT und der Stb des Mandanten legen Widerspruch ein, in Sachstand des **Cadbury Schweppes** Urteils, ursächlich der Missachtung der EU-Niederlassungsfreiheit. „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“<sup>[1]</sup>. In Pfadabhängigkeit zu diesem Urteil liegen die Urteile „Brasserie du pecheur / Factortame III“<sup>[2]</sup>, sowie als entscheidende neuere Urteile das Urteil „Köbler“<sup>[3]</sup> und das Urteil „Kommission / Italien“<sup>[4]</sup>.

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 Voraussetzung, 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 ineffizient 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.<sup>[6]</sup>

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.<sup>[6]</sup>

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

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.<sup>[8]</sup>

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.<sup>[9]</sup>

Das Urteil des EuGH konkretisierte nun einen Punkt in seiner ständigen Rechtsprechung 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.“<sup>[10]</sup>

Die Haftung für letztinstanzliche Gerichte ist jedoch nur durchsetzbar, sofern das Maß an Klarheit und Präzision der verletzten Vorschrift, die Vorsätzlichkeit des Verstoßes, die Entschuldigbarkeit 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.<sup>[11]</sup>

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 widersprechen.<sup>[12]</sup>

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 Zollabgaben 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.“<sup>[13]</sup>

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

---

<sup>[1]</sup> Vgl.: EuGH, RS. C-6/90 und C-9/90, Slg. 1991, Francovich.

<sup>[2]</sup> Vgl.: EuGH, RS. C-46/93 und C-48/93, Slg. 1996, Brasserie du pecheur / Factortame III.

<sup>[3]</sup> Vgl.: EuGH, RS. C-224/01, Slg. 2003, Köbler.

<sup>[4]</sup> Vgl.: EuGH, RS. C-129/00, Slg. 2003, Kommission / Italien.

<sup>[5]</sup> Vgl.: EuGH, RS. C-6/90 und C-9/90, a.a.O.

<sup>[6]</sup> Vgl.: ebda.

<sup>[7]</sup> Vgl.: ebda.

<sup>[8]</sup> Siehe: Cornelia M. Binia, Das Francovich-Urteil des Europäischen Gerichtshofes im Kontext des deutschen Staatshaftungsrecht, Frankfurt am Main 1998, S. 168.

<sup>[9]</sup> Vgl.: Ulrich Haltern, Verschiebung im europäischen Rechtsschutzsystem, <http://www.lehrstuhl-haltern.de/upload/Haltern/Verwaltungsarchiv/2005.pdf>. S. 317.

<sup>[10]</sup> EuGH: RS. C-224/01, a.a.O.

<sup>[11]</sup> Vgl.: Ulrich Haltern, Verschiebung im europäischen Rechtsschutzsystem, a.a.O. S. 337.

<sup>[12]</sup> Siehe.: ebda, S.317.

<sup>[13]</sup> EuGH: RS. C-129/00, a.a.O.

---

## 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 unbesteuert 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 *Steuerzugschrift* in Höhe von 29/71 der ausgeschütteten Dividende, so dass die Gesamtbelastung von Gewinnen bei 29% liegt.

Diese Steuerzugschrift wird jedoch nur in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen gewährt, die Dividenden von einer in Finnland ansässigen Gesellschaft beziehen. Die beantragte Steuerzugschrift 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 einem 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 Honorar 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 inhereuropäische 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 gesehene 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.

## Tax planning via a network of international tax advisers and attorneys

### 1. About us – Introduction

We are a tax advisory and law practice that is part a network of international tax advisors and attorneys (Low Tax Net), serving clients from many countries (including Denmark, Germany, Spain, England, the US, Italy and France). We specialize in the formation of foreign companies (active companies and holding companies), primarily for the purpose of reducing tax burdens on firms.

We form companies in:

#### 1. the EU (European Union):

Germany, England, Cyprus, Czech Republic, Slovakia, Spain, Malta, Madeira (Free Trade Zone)

#### 2. Countries with DTAs (Double Taxation Agreements):

Switzerland, Singapore, United Arab Emirates (Dubai, including UAE Free Trade Zones), USA

#### 3. Non-DTA countries (offshore):

Belize, BVI, Liechtenstein, Cayman Islands, Bahamas, Hong Kong

#### Other areas of interest include:

- Expatriation of natural persons to low-tax countries
- Formation of banks, financial service and insurance companies in New Zealand, Isle of Man, USA, Switzerland, Germany and offshore.
- Gambling licenses, licenses for sports betting (Malta, Isle of Man, England, offshore)

### 2. How to reach us

Please click here for our contact information or to fill out [our contact form](#). Please note that our office can only conduct business in German or English. We are currently unable to advise non-English-speaking clients. Thank you for your understanding. Upon submission of the contact form, you will be contacted by a designated tax adviser or attorney, and/or a designated office from within the network will call you. We will typically need the following information from you:

- Current and target situation, goals
- Current legal structure of the company
- Type of business to be conducted as part of the formation of the foreign company
- Your legal residence status with regard to taxation

·Would you or an appointee be willing to relocate to a foreign country (the company's country of residence) and act as director, nominee or permanent director in the foreign country?

### 3. Setting up a company formation in a foreign country

#### 1. The client or an appointee does NOT relocate to the foreign company's country of residence (appointment of nominee or permanent General Manager)

As most countries have laws that prevent the abuse of incorporation practices, we choose to distance ourselves from so-called cheap company formation, in which only a mailbox is established in the foreign country and/or, as part of a nominee scheme, a person who is not even an attorney or tax adviser enters into hundreds of nominee relationships. These types of structures become quickly transparent to local financial authorities and often result in a disaster for the client.

##### -Place of management:

If all income earned worldwide is to be taxed in the foreign country, the requirements for a "permanent establishment" in accordance with the DTA rules must be fulfilled. **This is essentially the "place of management."** There are several structural options for this purpose:

- An attorney/tax adviser in the foreign country (i.e., in the country of residence of the foreign company), or the advisory office as a legal entity, acts outwardly (i.e., as a nominee) as director of the company and hands over all rights and obligations to the nominator (beneficiary/client) via a nomination agreement.
  - The client relocates his main place of residence to the foreign country and acts as director of the company. In certain cases, relocation of the "main place of residence" is not mandatory and requires only a management presence (be advised, however, that due to "daily business" requirements, this is seldom possible)
  - An attorney/tax adviser in the foreign country, or the advisory office as a legal entity, acts outwardly (as a nominee) as director of the company, AND the client or his appointee relocates to the foreign country for certain periods of time to conduct management activities, in which case both parties possess only joint signing authority.
- In addition to these solutions,** there is also the option of appointing an attorney/tax adviser/employee from the formation advisory office in the company's country of residence as **General Manager**, i.e., with an employment contract (no nominee relationship) and a "regular salary." The "regular salary" amount must be in line with income levels in the company's respective country of residency and would need to be between EUR 600 - EUR 1,800 per month, depending on required expenses/time. This internal relationship can be set up such that the foreign-based General Manager operates only under instruction, or the client becomes a secondary director, in which case both parties possess only joint signing authority. In special cases, "internal agreements" may be established in which the foreign-based General Manager "reduces" a part of his salary, if necessary and advisable. As a matter of course, the foreign-based General Manager declares his income when submitting his tax return and pays wage taxes and/or social security contributions in accordance with the laws of his country of residence. The foreign-based General Manager's income is considered part of the

foreign company's expenses and is correspondingly deductible. In many countries (e.g., Cyprus), a legal entity may be appointed as the General Manager, which is often more useful for both sides. In these cases, a **General Manager's Contract** is signed between the foreign company and the "Director's Limited Company." No nominee relationships come into play in this scenario.

**These laws may be circumvented** by establishing in the foreign country a production site, a mine, a quarry or any other site for the extraction of natural resources or by conducting construction or installation activities over a period longer than 12 months. In accordance with Article 5 of the DTA, these are then considered permanent establishments in the foreign country, regardless of the company director's identity or country of origin.

#### **- Ordinary Place of Business in the foreign country**

A "mailbox" is never considered an ordinary place of business in the foreign country. Rather, the company in the foreign country must be reachable by mail, including certified mail, and by phone. The minimum requirements include: A deliverable postal address (including for certified mail), accessibility by telephone during normal business hours, accessibility by fax. So-called "Registered Offices" are generally not sufficient, as these are readily apparent to local financial authorities, or the foreign company's country of residence may deny the issuance of a tax ID number (for example, in the UK). Along with Registered Offices, we offer so-called "Head Office solutions" that provide credible documentation for an ordinary place of business in the foreign country.

#### **An overview of our services:**

- Formation of the corporation, entry in the commercial register
- Establishment of an ordinary place of business
- Upon request: Establishment of a nominee director in the company's country of residence, or a permanent director
- Upon request: Establishment of a nominee shareholder or bearer stock, if permitted by the respective country
- New bank account setup in the name of the company, including online banking and credit cards
- Referral to a tax adviser in the company's country of residence for bookkeeping, annual reports and sales tax reporting.

#### **1. The client or an appointee relocates his main place of residence to the foreign company's country of residence**

In such cases, the client or his appointee (e.g., an employee) acts as director of the company in the foreign country. A main place of residence is defined as follows: Presence in the foreign country (company's place of residence) during 51% of the year



and a domicile in the director's own name (hotels or stays with relatives do not count as a main place of residence). Upon request, we can handle all of the required services:

- Formation of the corporation, entry in the commercial register
- Establishment of an ordinary place of business
- New bank account setup in the name of company
- Referral to a tax adviser in the company's country of residence for bookkeeping, annual reports and sales tax reporting.

### **Foreign holding companies**

The establishment of a foreign holding company is an excellent tool for diverting the profits of domestic capital investment firms to a foreign country tax-free. This is particularly true in cases where the EU Parent-Subsidiary Directive applies, i.e., where an EU-based company is involved as part of a foreign holding company / subsidiary relationship.

**Legal consequences of an EU holding company:** No establishment of a commercial business operation is required (EU Freedom of Establishment), no tax withholdings under the EU Parent-Subsidiary Directive, as long as the requirements of the Directive are fulfilled (minimum participation amount and time).

As a result, *Cypriot holding companies* are not taxed. The same applies to Swiss companies with holding company privileges (see: Applicability of the EU Parent-Subsidiary Directive) as well as Spanish "SL's" based on the conditions for holding company privileges. Cyprus offers particular advantages for holding companies, as it not only offers true holding company privileges, but also dividend payouts to non-Cypriot nationals are not taxed.

### **Is there ONE ideal location for a holding company?**

No, not necessarily. It depends on the company's current situation and its goals. Within the EU, holding companies in Spain, the Netherlands, Luxembourg and Cyprus generally offer the greatest benefits. However, Switzerland is also of interest due to its holding company privileges and the applicability of the EU Parent-Subsidiary Directive. Holding companies in Austria and Denmark are also suitable for many corporate structures. Some countries, such as the UK, present disadvantages. Due to the lack of a DTA, the establishment of a holding company in an "offshore" country (i.e, one with no DTA) is generally not a good option (tax withholdings from the subsidiary, assumption of abuse of incorporation practices, etc.)

When selecting the appropriate location for a holding company, several factors come into play:

- Location of the subsidiary (existence of a DTA, EU membership, no DTA)
- Pros and cons of each potential holding company location in light of predefined goals

- How are non-holding activities taxed in the potential holding company's country of residence?
- Are there any holding company privileges (such as in Cyprus, Switzerland, Spain), i.e., no taxes on the receipt of dividends (e.g., Cyprus, Switzerland, Spain, Netherlands) or expatriate taxation?
- How are disbursements/dividend payouts from the holding company to the home country or foreign country taxed (tax withholdings)?
- How are interest and license payments to the holding company taxed?
- What are the rules regarding deductions for losses on the sale of assets and partial value depreciation?
- What are the rules regarding deductions for affiliated company losses/shareholder debt financing?

**Our foreign holding company formation services include the following:**

- Selection of a suitable location for the holding company
- Formation of the holding company, entry in the commercial register
- Establishment of an Ordinary Place of Business at the location of the holding company
- Setup of tax privileges for holding companies with the local financial authorities
- Upon request: Appointment of a nominee director or permanent General Manager at the holding company location
- New account setup, including online banking and credit cards
- Referral to tax adviser at the holding company location

**Parent companies and subsidiaries in the European Union (EU Parent-Subsidiary Directive) and EU Mergers Directive**

**Introduction**

In accordance with the EU Parent-Subsidiary Directive, after-tax profits (dividends) of foreign companies may be transferred between corporate entities tax-free. Participation limits are as follows:

- 20% from January 1, 2005, to December 31, 2006;
- 15% from January 1, 2007, to December 31, 2008; and
- 10% from January 1, 2009.

Example:

A Cypriot limited liability holding company holds a 50% share in the client's company outside of Cyprus but within the EU. In accordance with the EU Parent-Subsidiary Directive, the Cypriot Ltd receives 50% of the dividends tax-free, as the country of the Subsidiary has no withholding tax requirements.

As part of our international holding company formation package, we offer all the required services:

- Formation of the corporation, entry in the commercial register
- Establishment of an ordinary place of business
- Upon request, establishment of a nominee director in the country of residence of the holding company, or a permanent director
- New bank account setup in the name of company
- Referral to a tax adviser in the company's country of residence for bookkeeping, annual reports and sales tax reporting.
- Tax classification as a holding company with the financial authorities of the country of residence

#### **6. Double Taxation Agreements, Definition of Permanent Establishment (Article of the DTA)**

(1) For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

(2) The term "permanent establishment" includes especially :

- (a) a place of management ;
- (b) a branch ;
- (c) an office ;
- (d) a factory ;
- (e) a workshop ; and
- (f) a mine, quarry or any other place of extraction of natural resources.

(3) A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

(4) Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term

"permanent establishment" shall be deemed not to include :

- (a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or

delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise ;

(b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery ;

(c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise ;

(d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or of collecting information, for the enterprise ;

(e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character ;

(f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs (a) to (e) of this paragraph, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

(5) Notwithstanding the provisions of paragraphs (1) and (2) of this Article, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph (6) of this Article applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph (4) of

this Article which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

(6) An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

(7) The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

### **7. Important information regarding offshore companies (those with no DTA relationships)**

International tax laws in almost all countries differentiate between DTA and non-DTA relationships. A **Double Taxation Agreement** (DTA), correctly described as **an agreement on the prevention of double taxation**, is an internationally recognized agreement between two countries that regulates to what extent taxation laws affect the parties to the agreement with regard to income earned within their territories. The DTA is designed to prevent the double-taxation of natural persons and legal entities who earn income in both countries. A DTA also describes the conditions for setting up a permanent establishment in the home country and/or the foreign country.

#### **Excerpt of Article 5 of a DTA:**

##### ARTICLE 5

##### PERMANENT ESTABLISHMENT

(1) For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

(2) The term "permanent establishment" includes especially :

(a) a place of management ;

(b) a branch ;

(c) an office ;

(d) a factory ;

(e) a workshop ; and

(f) a mine, quarry or any other place of extraction of natural resources.

(g) A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

**(3) *THE TERM "PERMANENT ESTABLISHMENT" SHALL BE DEEMED NOT TO INCLUDE:***

(a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise ;

(b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery ;

(c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise ;

(d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or of collecting information, for the enterprise ;

(e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character ;

(f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs (a) to (e) of this paragraph, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

(4) Notwithstanding the provisions of paragraphs (1) and (2) of this Article, where a person - other than an agent of an independent status to whom paragraph (6) of this Article applies - is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts on behalf of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph (4) of this Article which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

For most of our clients, this means that they are protected by an existing Double Taxation Agreement prior to setting up a Permanent Establishment in the home country

(client's country of residence), as long as only a representative office, an advisory office (for support activities) or a storage warehouse is established in the home country. In contrast, most countries stipulate that in cases where no DTA exists, a representative office, a storage warehouse or an advisory office does constitute a Permanent Establishment in the home country. This would mean that global taxation or primary taxation of the foreign company would not take place in the foreign country at all but in the client's home country, even if the "place of management" is located in the country of residence (i.e., in the foreign country). The formation of a true offshore company (with no DTA) must be carefully considered in light of these factors.

As most countries have DTAs with **Cyprus, Switzerland, Singapore or the United Arab Emirates (UAE)**, the benefit of forming a true offshore company in these countries is often clear. **Cyprus** taxes active companies at a rate of only 10%. As a member of the EU, it also benefits from the EU Freedom of Establishment law.

**Singapore** does not tax foreign-earned income, and the **UAE** imposes no taxes on any income whatsoever. In **Switzerland (Zug)**, the total tax burden for active companies equals about 15.5%. It is also possible to form a foreign company under a DTA scenario in which the company is subject to little or no taxes.

If, due to other considerations, an offshore company is nevertheless required, it should be structured as strictly as possible with regard to the law, and no representative or advisory offices or storage warehouses should be established in the client's home country. Offshore companies do generally offer certain benefits: No international law enforcement treaties, no fiscal extradition agreements with other countries, generally no public commercial register, and Exempted Company status (for companies that only generate earnings outside the country of residence).

#### **Our offshore company formation services include:**

- Company formation
- Establishment of an ordinary place of business
- Upon request: Establishment of a nominee director in the company's country of residence, or a permanent director
- Upon request: Establishment of a nominee shareholder or bearer stock, if permitted by the respective country
- New bank account setup in the name of the company, including online banking and credit cards
- Referral to a tax adviser in the company's country of residence for bookkeeping, annual reports and sales tax reporting if required
- Presentation of Exempted Company status to the local authorities

## 8. Tax haven rankings

### 1. EU member countries

**Advantages:** The recognition of a permanent establishment in the foreign country, from the point of view of EU member states, does not require establishment of a commercial business operation (see also [EU Freedom of Establishment](#)); also, applicability of the EU Parent-Subsidiary Directive (tax free receipt of foreign dividends, e.g., in the case of a German capital investment firm) and general existence of DTAs.

1.1. **Cyprus:** 10% income tax, regardless of profit. Profit distribution is not taxed in the case of foreign shareholders. Holding companies are tax exempt.

- EU Freedom of Establishment Yes
- DTA: Yes, with most countries
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: Yes
- Holding company privileges: Yes
- Banking secrecy: High
- Nominee relationships allowed: Yes

Advantage: EU Freedom of Establishment as well as DTA, very low taxes compared to the rest of Europe, dividend payouts to non-Cypriots are tax exempt (otherwise subject to 15% defense tax). Holding companies are completely tax exempt.

---

1.2. **England:** 0-19% for small to medium-sized companies (up to GBP 300,000 in profit), thereafter gradual increase up to 30% VAT registration required only upon reaching GBP 60,000 (approximately EUR 100,000). Very liberal attitude toward offshore companies, maintains a DTA with the Isle of Man.

- EU Freedom of Establishment Yes
- DTA: Yes, with most countries
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: Yes
- Holding company privileges: No
- Banking secrecy: High
- Nominee relationships allowed: Yes

Advantage: EU Freedom of Establishment; also DTA, low tax rates for small to medium-sized companies compared to the rest of Europe

**1.2.1 Setting up a UK Ltd with an offshore company,** UK Ltd as agent only: Up to 90% profit transfer before taxes allowed



A maximum of 90% of UK profits BEFORE taxes in the UK may be transferred to an offshore country as long as the UK Ltd acts only as an "agent" (profit transfer and domination agreement between the offshore and UK Ltd).

---

### 1.3 **Ireland**

- EU Freedom of Establishment Yes
- DTA: Yes, with most countries
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: Yes
- Holding company privileges: Depending on type of formation
- Banking secrecy: High
- Nominee relationships allowed: No

Ireland has a corporate tax rate of 12.5%. Disadvantages include a high income tax rate of 20-60% for natural persons and the fact that nominee relationships are either prohibited or practically impossible. Suitable for "actual company relocation."

---

### 1.4. **Portugal/Madeira**

#### **Short summary of advantages:**

- **EU membership**, EU Freedom of Establishment and EU Parent-Subsidiary Directive applicable
- Portugal/Madeira belong to the **VAT Zone** (the Canary Islands and Canary Island Special Zone (ZEC), for example, do NOT); no import sales tax on the import of goods into the EU, 6th EU Directive applicable

Taxes:

- Type I: **Completely tax exempt**
- Type II: **Tax rates of 4 % until 2012 and 5 % until 2020 guaranteed**

Tax exemption or reduced taxation are subject to requirements such as creation of jobs and establishment of a commercial business operation. Our office in Madeira is equipped to meet the necessary requirements (normally only suitable for actual corporate relocation or establishment of an actual business in Madeira.) However, even in the case of no actual business establishment, our partners can help you meet the requirements for tax exemption or reduction. This requires the contractual employment of local citizens in the company (at EUR 400/month) and the leasing of an office. Monthly costs apply in this case.

---

## 2. Non-EU, but with DTA

*From the point of view of most countries, the recognition of a permanent establishment requires establishment of a commercial business operation in the country of residence. The financial authorities in your home country may require proof of residency from the foreign country's financial authority. If no commercial business operation is established, the domiciling of the company via a Business Center ([www.regus.com](http://www.regus.com)) with 10 hours of monthly office space use is usually sufficient. The nominee General Manager may act as a permanent employee, in which case his compensation must be "regular."*

2.1. **Switzerland:** Tax rates vary by canton, as the total tax liability equals the federal tax (8.5%) plus the cantonal tax. An income tax rate of 15.5% is achievable (in Zug). Special conditions: Tax payments are considered business expenses, which correspondingly reduces tax liability as of the second year.

- EU Freedom of Establishment No
- DTA: Yes
- EU Parent-Subsidiary Directive: Switzerland has subscribed to the EU Parent-Subsidiary Directive; bilateral recognition agreements are in place
- Banking secrecy: Very high
- Nominee relationships allowed: Yes
- Bearer stock: YES

Advantages: Low tax liability, easy access to cash, banking secrecy.

**Special terms regarding branch offices of EU foreign companies:** These are treated as Swiss corporations without the initial CHF 20,000 capital stock investment requirement; commercially established business operation not required. Tax liability under domicile privileges only 8.5%.

2.2. **Dubai:** ZERO taxation, except for oil companies, chemical companies and banks.

- Low tax country as per the German Foreign Transactions Act (AStG): Yes
- Applicability of Section 8 of the AStG (CFC taxation in the case of dominant influence by a German national): YES
- EU Freedom of Establishment No
- DTA: Yes
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: No
- Banking secrecy: Very high
- Nominee relationships allowed: Yes

**Advantages:** No taxes. If adequately structured, so-called "white income" (i.e., tax free income in Germany) may be divertible to Germany.

Disadvantage: Very high capital stock required in comparison to other legal structures, high formation and licensing fees, at least 51% of the shares of the company must be held by local citizens except in Free Trade Zones, nominee solution is an option. The "Dubai Offshore Company" allows for the establishment of a legal corporate structure without capital stock.

### 2.2.1: UAE, Exempted Companies

- EU Freedom of Establishment No
- DTA: Yes, with most countries
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: No
- Banking secrecy: High
- Nominee relationships allowed: Yes

**Advantages:** No taxes. If adequately structured, so-called "white income" (i.e., tax free) can be channeled outside the country.

### 2.3. Singapore

- EU Freedom of Establishment No
- DTA: Yes, with almost all countries
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: No
- Banking secrecy: Extremely good
- Nominee relationships allowed: Yes

Singapore is known, not inaccurately, as the "new Switzerland." Foreign income is not taxed. Domestic income is taxed at 18%; the first 200,000 Singapore dollars are tax-free.

2.4. **USA:** Tax liability depends on the individual state and the "object of taxation." An income tax rate of 15% is achievable. Normal tax rate: 30%.

- EU Freedom of Establishment No
- DTA: Yes, with almost all countries
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: No
- Banking secrecy: Average
- Nominee relationships allowed: Yes
- Bearer stock allowed: No, but shareholders are not entered in the commercial register

Advantage: The "Inc" is the pure form of incorporation, and is a good structure for capitalization, no capital stock investment required, generally low costs in comparison to other corporate structures, one-person formation possible. Shareholders are not listed in the commercial register. **Most US states have no sales tax.**

---

### 3. Non-DTA countries (offshore):

- EU Freedom of Establishment No
- DTA: No
- EU Parent-Subsidiary Directive applicable: No
- Banking secrecy: Very high
- Nominee relationships allowed: Yes
- Public commercial register: generally none
- Bearer stock allowed: Yes, bearer stock is allowed in most offshore countries In general, no nominee shareholder is required.
- Taxes: In most countries, Exempted Companies (those that only generate income outside the country of residence) are not subject to taxes. Isle of Man imposes a flat tax of GBP 450. Liechtenstein offers no tax exemption, depending on corporate structure and sales
- Sales taxes: Typical offshore countries (Seychelles, Mauritius, Hong Kong, British Virgin Islands (BVI), Bahamas, Nevis, Dominica, St. Vincent, Belize) have no sales tax.

#### **Countries include:**

- **Asia & Pacific:** Seychelles, Mauritius, Hong Kong
- British Virgin Islands (BVI), Bahamas, Nevis, Dominica, St. Vincent, Isle of Man
- **Latin America:** Panama, Belize
- **Liechtenstein (AG, GmbH, Trust, Anstalt [institution], Stiftung [charitable foundation])**
- **Isle of Man:** GBP 450 annual flat tax for foreign income. Is a member of the EU VAT Zone.

When establishing offshore companies, the client should be aware of the political and economic stability of the country.

Advantages: Generally no or low taxes, no public commercial register, no international law enforcement treaties or fiscal extradition agreements with other countries.

Disadvantages: See above.

### **8. Brief examples of foreign company structures**

#### **8.1 The client's business consists of advisory activities only, no production facilities**

The client is unhappy with the high tax burden in his home country. The company's business activities do not necessarily constitute a permanent establishment in the home country (e.g., France) as per Article 5 of the DTA, as only advisory services are provided, i.e., no physical production.

**Solution option:** Formation of a foreign company within the EU – Cyprus is selected. As the client is unwilling to transfer his own main place of residence to the foreign country, he chooses the option of appointing a nominee or permanent director in Cyprus. Additionally, a Head Office is established in Cyprus with a deliverable mailing address, telephone and fax. A purely representative office is set up in France in which only advisory activities take place as per the DTA, Article 5. The company's clients then sign agreements with the Cypriot limited company, i.e., the company's permanent establishment in Cyprus, and receive only advisory services in France. The client acts as 50% shareholder in the Cypriot Ltd, the other 50% is held by an offshore company in the Seychelles set up by the client for this purpose. Tax implications: Global taxation of the company takes place in Cyprus at an income tax rate of 10%. Any dividends distributed to clients are subject to income taxes in France. Otherwise, the client receives a fee from its Cyprus-based limited company, as its representative in France. This (naturally low) fee is taxed in France accordingly. As no Cypriot national is a shareholder in the Cypriot Ltd, Cyprus's 15% defense tax does not apply, and the company's total tax remains at 10%. Investments (e.g., real estate purchases in Spain) are not conducted by the client but by the Cypriot Ltd.

## **8.2 The client is involved in production activities**

The client conducts business in the home country (e.g., France) constituting a permanent establishment per the DTA, Article 5, e.g., production activities or a retail business. He is unsatisfied with his total tax liability. The permanent establishment is to remain in the home country, i.e., France in this example.

### **Solution option 1:**

First, the permanent establishment in the client's home country, i.e., France in this case, is taxed. The client forms a foreign holding company within the EU (e.g., in Cyprus, Switzerland or Denmark) that holds 100% of the shares of the permanent establishment in the home country.

In accordance with the EU Parent-Subsidiary Directive, home country dividends (in this case France) are received by the foreign holding company tax-free, with France (for example) having no tax withholding rights over these dividends.

### **Solution option 2, separately or in combination with the solution option 1:**

The client forms a foreign company within the EU in a country that maintains a DTA with France. The foreign company invoices the French company, thereby reducing profits before taxes in France.

## **8.3. The client conducts production activities and would like to relocate the business completely or partially to a foreign country**

A foreign company is formed in a country with a favorable tax rate and low wage and production costs. A production facility is then set up in the foreign country, as well as a commercially established business operation, and an employee, who relocates to the foreign country, is appointed as General Manager of the foreign company. In the client's home country, e.g., France, a permanent establishment or a solely representative office is maintained. The home-country permanent establishment (for example, in France) holds shares in the foreign permanent establishment. If the foreign permanent establishment is in the EU, tax-free flow of dividends into France may take place. If the foreign company is outside the EU but in a DTA country, tax-free flow of foreign dividends into France may take place with a 5-10% tax deduction withheld in the foreign country.

#### **8.4. The client conducts import/export operations**

The client forms a foreign company in a country that maintains a Double Taxation Agreement with the home country. The foreign company will purchase goods in another foreign country, e.g., in China, in the future. The "delivery location" of the goods is designated as the warehouse of the foreign company located in the client's home country. Per Article 5 of the DTA, a warehouse does not constitute a permanent establishment. Customers (buyers) order goods from the foreign company; "advisory/call centers" may be set up intermittently that do not constitute a permanent establishment, as long as only advisory services are provided.

#### **How can I retrieve money from my foreign company without relocating my main place of residence to the company's country of residence?**

First, you must consider to what extent the flow of funds to the natural person located outside the foreign company's country of residence is avoidable and/or at all advisable. The foreign company, as a legal entity, can naturally conduct investments and/or establish assets internationally. Additionally, the foreign company's representative office can ascribe expenses relating to foreign permanent establishments to the foreign company, such as office costs, telecommunication services, vehicles, business meals, business trips, etc. The money is therefore considered "utilized" and not "spent". If the flow of funds outside the country (i.e., the client's country of residence) is nevertheless required, the following strategies can be helpful:

-The client/founder of the foreign company withdraws cash in the home country using the foreign company's credit card: This is recorded as a "Foreign company bank to foreign company cash account" transaction. Therefore, no cash flow to a natural person takes place. In the case of hidden profit distribution (Amount X is no longer in the cash account, no deductible expenses/invoices available), most countries will tax the hidden profit distribution at a rate between 10-25%. This type of tax can be significantly lower than income taxes that apply in the case of a direct flow of funds to a client/founder.

-At the time of the desired profit distribution (e.g., dividend payout), the client relocates his main place of residence to a low tax country and assumes the role of shareholder of the company. If the client wishes to return to the home country, the country of refuge must maintain a double taxation agreement with the home country. After relocating his main place of residence to the foreign country (51% of the year, domicile in own name), the dividends are paid out and taxed in the low tax country.

-The client/founder receives a loan from the foreign company.

-The client forms a capital investment company in the home country, which holds shares in the foreign company. If both companies are resident in the EU, tax-free receipt of foreign dividends by the home-country company are allowed. DTA only: Tax-free receipt of foreign dividends by the home-country company, with a 5-10% withholding tax deduction.

-The Money Laundering act goes into effect in most countries as of EUR 10,000 or 15,000. Therefore, if the client receives money in the country where the foreign company is based and imports funds below this limit into the home country, the financial authorities of the home country are not notified.

These are only some examples of structural options. In general, please be advised that any funds attributable to the taxable entity as income are taxable in the country where the taxable entity maintains ordinary residence. If these funds/income are not declared to the home country's financial authorities as income, this constitutes criminal tax evasion.

### **Why form a company in a foreign country with a tax accountant specialized in international tax law?**

The prospect will find numerous agencies specialized in foreign company formations in the internet. As a rule, however, these companies do not employ Tax Accountants specialized in international tax law. Frequently, such formation agencies are not – or only insufficiently – versed in international tax law, or are not permitted to provide advice on legal or tax matters in countries as a consequence of the Legal Advice Act. Formation agencies – or even Tax Accountants – located in the forming countries (for example: Cyprus, Belize etc..) often are only knowledgeable in domestic tax law. If one takes a look at the relevant internet offers, it quickly becomes apparent, that a great deal of the providers publish incorrect or insufficient information, working according to the strategy “The cheaper the better”.

The following factors, among others, are to be observed within the scope of international tax planning / company formation in a foreign country:

-Most countries have laws for the prevention of tax evasion and/or have laws that formulate the right to impose taxes domestically. It is not in the interest of these countries, that companies and individuals have their income taxed in foreign countries, even though “in truth” the managerial supervision is located domestically and / or the activities are transacted / performed domestically and / or “in truth” the taxpayer resides in country and/or a production site is not installed in the foreign country. In many countries, (for example: USA and Germany) “tax evasion” is, in fact, a criminal offense. For this reason, it is somewhat naive to believe, that the right to impose taxes can be relocated to a foreign country, by simply investing a few hundred Euro for the formation of a company in a foreign country. It is true, that almost everything can be done, however domestic tax laws must be observed and – to the extent a production site is not installed in a foreign country, or no site for the exploitation of mineral resources or construction works, whose duration is greater than 9-12 months exist (in the event a Double Taxation Agreement exists this will always constitute a permanent establishment), the impression must be avoided that the foreign company is just a „bogus company”.

#### **- The permanent establishment in a foreign country:**

##### **1. Managerial supervision**

A production site, a site for the exploitation of mineral resources or construction works, whose duration is greater than 9-12 months, always constitutes the establishment of a place of business in the formation country - at least in the event of a DBA-situation (Double Taxation Agreement). Otherwise the definition of a permanent establishment is based, among other things, on the "place of managerial supervision". As a rule, this means that a resident of the formation country (ordinary residence) acts as the Company Director. Either the client relocates his ordinary residence to the formation country and acts as the Director of the company himself OR a citizen of the formation country is hired to take the position of Director OR the client himself acts as the Director, and provides proof that he is present in the formation country to perform customary managerial supervision OR our Law Firm in the foreign country provides a Nominee Director.

In the event, a Nominee Director is provided the following factors must be observed:

-The responsibilities of the Nominee Director should be performed by an Attorney or Tax Consultant in the formation country of the company (in the case of a legal entity as a Trustee Director of a Law Firm). This ensures, that the trustee relationship is not disclosed for "incidental" grounds. Only attorneys can effectively protect the trustee relationship from third party access. It goes without saying, that attorneys will demand the corresponding fees and will not just demand a few Euros for their services as a Trustee Director.

Under certain conditions, it can even be required or useful, that a person in the formation country is employed as the Director of the company, i.e. with an employment contract between the company and the Director, payment of payroll taxes and social security contributions; to the extent they are collected. We are also able to provide such an "employed Director".

The so-called "Formation Directors" are "**absolute nonsense**", who resign after the company has been registered and transfer the company and position to the actual beneficiary. In this situation, the "actual Director" can quickly be identified. A Trustee Director must of course be registered and reachable during the entire agreement term.

One "can" deviate from such an arrangement, if the foreign company is formed in a country, which has not entered into a Double Taxation Agreement and / or a Mutual Legal Assistance (MLA) Agreement.

An "Offshore Director is also "**absolute nonsense**", an example of this is that a legal entity acts as the Director of an English Limited in Belize. Such a constellation is "asking for it" i.e. asking to be accused of "Avoidance Abuse" and of course, such a company will not be able to open an account or be issued a Value Added Tax ID Number.

## 2. The place of business in a foreign company

A "Post Office Box" or an "Answering Machine" does not constitute an ordinary place of business. Accordingly, "Registered Office Addresses" do not meet the prerequisites for a proper place of business.

The minimum requirements of a proper place of business are:

-Serviceable postal address, also for registered mail

-Reachable by telephone during normal office hours, personal call reception with the name of the company.



It does not always have to be "large offices", but it must not be a post office box. The configuration / structure of the place of business is to a high degree dependent upon the company activities. If one assumes that a company can only perform its business activities, if it has 3 offices and 4 employees on-site, then a pure virtual office would indeed appear rather odd. In this situation a "sense of proportion" is required, everything must be plausible.

### **3. The company account in a foreign country**

Many formation agencies offer "help in opening an account". This means, in plain English, that an account is not opened, for example an English bank will not open an account, if the Director resides on Belize (unless he is present at the opening of the account, which is not probable). Also many banks will not open a company account, in the event only bearer shares are issued (with the exception that the owners are present at the opening of the account or in certain countries such as Switzerland or Belize. However, in these countries the owners must at least be disclosed to the bank and often must be present at the opening of an account.) "Just fill out a few forms" and the opening of an account is done, is, in most cases, nothing but a fairytale and has nothing to do with real-world business practices.

#### **-Taxes must not be paid in tax-haven countries?**

Also in this case, a great deal of nonsense is published in the internet. In reality, there are only very few "zero-tax havens", like for example the Cayman Islands. In fact, many countries (Belize, BVI, Nevis etc...) offer the formation of so-called offshore companies (as a rule International Business Companies, IBCs), i.e. companies who only transact business and generate revenues outside the country, however onshore companies (companies, who transact business domestically) are indeed taxed. Offshore companies must of course provide proof, that they only transact business outside of the country, and they must of course keep their books in order. In addition, there are a series of other taxes (withholding tax, capital gains tax, inheritance tax, property tax, income tax etc...) that may be of interest to our clients and may under certain circumstances be levied in "tax-haven countries".

#### **- Are tax-haven countries always the most suitable countries for the formation of a company?**

Certainly NOT. Tax-haven countries are defined as countries that have not entered into Double Taxation Agreements, Mutual Legal Assistance (MLA) Agreements, or extradition treaties for fiscal offences with other countries that at a minimum do not tax revenues that have been generated outside of the country.

The "screening effect" is not in effect against double taxation, specifically due to the lack of a Double Taxation Agreement. If a company, located in a tax-haven country is, for example, a stockholder of a company in Germany or the USA, in that event dividends distributed to such company in a tax-haven country are subject to the full withholding tax in Germany or the USA; while Double Taxation Agreements, as a rule, limit the withholding tax rate to 5%. Double Taxation Agreements also define under which circumstances the prerequisites for the existence of a permanent establishment are met and that a stock of goods or merchandise (warehouse), a permanent agent or a representation in another contracting state as a rule do not constitute a permanent establishment. Should, for example, a company in Belize maintain a stock of goods or merchandise (warehouse) in another country, this warehouse as a rule does constitute a permanent establishment in the other country, i.e. taxation of the proceeds generated there.

Also the EU Parent Subsidiary Directive does not apply to tax-haven countries. This can have substantial disadvantages for associated companies; because in the case of the application of the EU Parent Subsidiary Directive the dividends distributed between the companies are tax-free (this fact of course is only advantageous to clients from EU states).

Companies in tax-haven countries do not receive Value Added Tax IDs. This could result in substantial disadvantages, if these companies want, for example, to transact business with European companies.

In addition, if one considers the fact that for example Cyprus (EU Member, Double Taxation Agreement with almost all countries) has an income tax of only 10% or the Canton of Zug in Switzerland has a total tax burden of 15.5% for companies or that the EU special economic zones (Maderia, Canary special economic zone) entice with income tax rates below 5%, one should ask oneself the question, if the formation of a company in a tax-haven country is really the correct alternative.

Factors, such as "economic and political stability", play also a major role. Example Belize: As long as the British military protects Belize against territorial claims of its neighbor Guatemala, investments can reasonably be made. If the protectors withdraw, one can assume the worst will happen. Should one decide to make an investment, one should take out an insurance policy against imminent domain.

Of course, good reasons may exist with regard to forming a company in a tax-haven country. Specifically the fact that Mutual Legal Assistance (MLA) Agreements, and extradition treaties for fiscal offences do not exist and that many tax-haven countries do not maintain a commercial register, can be very helpful in certain constellations.

And of course there are also clients, who setup an "actual company" in tax-haven countries, with offices, employees and an employed Managing Director who maintains his ordinary residence in the foreign country. In such cases, of course, the situation is to be assessed differently.

### **- Tax Planning within the scope of "associated companies"**

Within the scope of associated companies, it is of extraordinary importance, if the EU Parent Subsidiary Directive is applicable and / or if a Double Taxation Agreement has been entered into and / or if the respective country levies withholding tax on outgoing distributed dividends. This - and other details - must be considered in international tax planning.

### **-Tax Planning within the scope of Holding companies**

Numerous details must also be observed in the formation of a foreign holding:

- Location of the subsidiaries (DBA-Situation, EU, Non-DBA Situation?)
- Advantages and disadvantages of individual holding locations, with regard to the high priority objectives
- How are non-holding-activities taxed in the seat country of the Holding?
- Does a holding privilege even exist (for example Cyprus, Switzerland, Spain), i.e. no taxation on the distribution of incoming dividends (for example, Cyprus, Switzerland, Spain, the Netherlands) or low taxation?
- How are outflows /dividend distributions of the Holding taxed, if they are distributed out-of-country or distributed in-country (withholding tax)?
- How are interest and license payments of the Holding taxed?

- How are deductions due to losses from sale and write-downs to the lower going concern value addressed?
- How are deductions of expenditures for interests / stockholder debt financing addressed?

## Conclusion

International tax planning is a very complex subject and belongs in the hands of trained specialists. "Just forming a company on the fly for a few hundred Euros" can have fatal consequences for the client. Good advice costs good money. And a waterproof company constellation, which would stand up to subsequent verification - is simply not feasible for a small amount of money.

## Basic Considerations regarding the Formation of Companies in „Zero-Tax Havens“ i.e. in countries that have not entered into Double Taxation Agreements with other countries

Countries, such as Belize, BVI, Cayman Islands, Nevis etc... have not entered into Double Taxation Agreements with other countries, no judicial assistance or Mutual Legal Assistance (MLA) Agreement exist nor do extradition treaties for fiscal offences exist and such countries often do not maintain public commercial registers. In addition, as a rule these countries do not tax income that has been generated outside of the country (exempted companies, offshore companies / corporations). The presumptive advantages can, however, turn into a "tax trap", if specific prerequisites are not met.

To begin with many countries (USA, Germany, EU countries, Switzerland etc...) have laws for the prevention of "tax evasion" i.e. define laws which give the state the right to impose taxes domestically. In the case of doubt, the „suspected tax evader“ must provide evidence, that the purpose of a foreign entity is not solely that of tax evasion (reversal of the burden of proof), which has the following consequences in most countries :

**- Provision of proof, that an orderly place of business has been installed for a company located in a foreign county (e.g. Belize, BVI, Cayman Islands etc...).** In most cases, this includes an office, a serviceable postal address and the foreign-based company must be reachable by telephone, and a lease must be entered into between the foreign company and a lessor. A mere „Post Office Box“ or a „Registered Office“ does not constitute an orderly place of business and quickly leads to the assumption of a "bogus firm".

**- The proof, that in a foreign country (zero-tax-haven) the personnel prerequisites are given,** to even be able to conduct and realize the businesses activities of the company. In the event, normally or comparably, for example a company would need 10 employees, to be able to conduct business activities, and the company does not have any employees at all, naturally the tax authority will pose the question - how is the foreign company able to discharge its business. The same applies with regard to the necessary employee qualifications.

**- The proof, that the foreign company has an employed Managing Director** (Managing Director Agreement, Earnings Statements). It is indeed quite „odd“, if a foreign company only invests 200 USD per year in its purported Managing Director (*place of business supervision as place of the permanent establishment*). In this context the question is legitimate, as to which Managing Director is willing to accept consideration of only approximately 14 USD per month.

One can deviate from this, in the event a production site has been installed in a foreign country (zero-tax haven), construction works, which last for more than 12 months or a site for the exploitation of mineral resources. In this event – it is always operations in a foreign country, independent of the “place of managerial supervision”.

One can deviate from this, if for example the official Managing Director of the foreign company is a resident of Denmark, and provides proof, that he is routinely present overseas (seat of the foreign country) to execute the managerial supervision of the business. In the case, for example of a mere holding company, the “managerial supervision” is not so extensive that the permanent presence of a Managing Director would be required at the foreign company. In this case, it would be credible, if the client (in this example, a Danish citizen) for example traveled to the country in which the foreign company is located once a month, to discharge the required managerial duties.

-If required, provide proof that the company actively transacts business abroad.

### **The screening effects of a Double Taxation Agreement do not apply**

The Double Taxation Agreement’s (more correctly: Agreements for the Prevention of Double Taxation), purpose is to prevent companies or persons from being taxed twice - double - in “both countries”. In the event the “screening effect” does not exist (which is the case in “zero-tax havens”, because they have not entered into Double Taxation Agreements with other countries), then the possibility exists that a company or person can be taxed twice - double. In addition, Double Taxation Agreements define the existence of a domestic and foreign fiscal permanent establishment. As such a mere „activity of auxiliary character“, a consultation, a stock of goods or merchandise (warehouse) or a “permanent agent” does not constitute a permanent establishment in the other contracting state. In the event, a Double Taxation Agreement is not applicable; it is exactly these activities that constitute a permanent establishment according to domestic laws. Example: Formation of a company in Belize. This company maintains a stock of goods or merchandise (warehouse) in another country. As a rule, this constitutes a permanent establishment in the other country i.e. the country in which the warehouse is located has the right to impose a tax. Another Case: Formation of a company for example in Cyprus (Has entered into Double Taxation Agreements with almost all countries) and a stock of goods or merchandise (warehouse) is located in a different country. As a rule, this does not constitute a permanent establishment in the other contracting state, because according to Article 5 DBA a stock of goods or merchandise (warehouse) does not constitute a permanent establishment.

Likewise the screening effect is not applicable in the case of “associated companies”. The majority of Double Taxation Agreements define that the tax deducted at the source state is, in the case of dividend distribution, 5 % for companies and 15 % for individuals. In the event a Double Taxation Agreement does not exist, as a rule the full domestic withholding tax is due, this tax exceeds 30% in many countries.

### **EU-Parent-Subsidiary-Directive is not applicable**

According to the EU-Parent-Subsidiary-Directive dividends can be collected exempt from taxes between associated enterprises – if specific prerequisites are met. The companies must have their seat in the European Union, must actively conduct business and must meet the “participation threshold”. In addition, the participation/interest must evidently be setup for at least one year.

### **No Value Added Tax-ID-Number**

Most zero-tax-havens do not impose Value Added Tax and for this reason cannot assign a Value Added Tax ID Number. This can be disadvantageous for international businesses, if the company transacts business with companies in the EU or in countries which impose VAT.

### **Clients from countries with similar statutory provision as the German add-back taxation (*Hinzurechnungsbesteuerung*)**

Germany and the US, as well as other countries, maintain "taxation of fictitious distributions" statutes in their tax legislation provisions. In the event an individual or a company holds more than 50% interest in a foreign company (the so-called "controlling financial interest") and in the event the foreign company is established in a low tax country and only generates "passive income" (for example: pure services), then the profit after taxes (dividends) will also be taxed domestically, in the event the dividends are not distributed. Many countries even tax dividends applying the full income tax rate (to the extent a person is a shareholder) and not with the otherwise applicable reduced tax rate. However, the European Court of Justice has deemed this practice to be illegal with regard to European companies, i.e. not compatible with the principles of freedom of establishment. Example: A German is a shareholder in a company located in Cyprus, with an interest of greater than 50%. The company in Cyprus only generates passive income. According to the German add-back taxation, the dividends from the Cypriote company, would be taxed at the full income tax rate applicable to a German shareholder, and not taxed with the 25% final withholding tax, because Cyprus is a low tax country. Due to the fact, that the German add-back taxation is illegal in the EU, the 25% final withholding tax applies, to the extent the dividends are distributed to Germany. In the event, the dividends are not distributed, in that case they are not taxed. Another example: The same example as above, with the exception the German holds interest in a company in Belize. In this case the "taxation of fictitious distributions" has full effect.

### **In what situation does the formation of a company in a zero-tax haven (Non-DBA-Situation) makes sense?**

Of course, in those situations in which the disadvantages listed above do not occur or play a subordinate role in the overall context. In the event, for example a company is formed on the Cayman Islands, where all characteristics of an ordinary permanent establishment are met (orderly place of business, employed Managing Director etc...), the company actively transacts business and for example a German Stock Corporation holds interest in the company, in this case the place of business is taxed in the Cayman Islands (i.e. no taxation). The distribution of dividends to Germany (shareholder) are not subject to tax collection at the source and the German Stock Corporation, subject to 5% taxation of inter-corporate dividends, may collect such dividends tax free (domestic German tax law, other countries apply similar provisions).

### **Formation of a Company in a Zero-Tax-Haven as a mere Tax Model**

We discussed the risks above. However, the principle applies „Where no plaintiff, No judge“. If the Tax Authority, located in the state of the client (founder), cannot identify a connection between the offshore company and the actual "beneficiary", in that case such constellations remain undiscovered. The issue is however „the utilization of the dividends“. If the dividends flow into the home state of the client / founder, a relation to the foreign company quickly becomes evident. In this event, the dividends should either remain in the foreign country or for example flow into a Swiss account. It is possible to employ an intermediary in the form of a Lichtenstein Institute as a shareholder of the foreign company in the tax-haven state. The foreign company, or the Liechtenstein Institute, then transacts worldwide investments, purchases for example a house on Lake Constance. If the client / founder needs money, then he can "pick up" the money in Switzerland or in Liechtenstein. This remains undiscovered, to the extent a maximum of

10,000 Euro is picked-up (Money Laundering Acts of the Countries). Of course, in most countries this type of „behavior“ is deemed to be “tax evasion”, but the risk of discovery is usually low, to extent certain factors are stringently observed:

-No direct money flow from the „zero-tax-haven“ into the home country of the client/founder.

-All documents (Trust Agreements, Stocks, Bearer Shares, Account Documents) should, for example, be kept in a safe-deposit box in Switzerland or in Liechtenstein.

- The “impression is to be avoided”, that the “managerial supervision “ is actually “in truth” in the state in which the client resides, a stock of goods or merchandise (warehouse), a representation or a permanent agent may not be installed outside of the zero-tax haven.

On the basis of the described factors, the formation of a company in a zero-tax-haven as a "pure tax model", as a rule is only suited for specific business areas, for example "Internet businesses" (downloading of specific files for fees, gambling, gaming etc...).

### **Alternatives to the Zero-Tax Haven**

As described above, the formation of a foreign company makes more sense for most clients in countries with Double Taxation Agreements and / or in countries in the European Union. The client profits from the „screening effect“ of the Double Taxation Agreements and /or from the effect of the EU-Parent-Subsidiary-Directive and / or the EU Freedom of Establishment.

In some cases, it is better to pay a little tax and to act in a legal manner, than to pay no taxes and live in constant fear of possibly being indicted for tax evasion.

To this point, there are true tax-havens located within the European Union: Cyprus with only 10% income tax, the EU-special economic zones Madeira and the Canary special economic zone with approx. 5% income tax or for example England with 19% income tax for small to medium sized enterprises. Even Switzerland entices with low taxes, for example: 15.5% in the Canton of Zug.

### **Which offshore country is the right one?**

First, it must be checked (compare to the above discussion) if an offshore company (Definition: Not a DBA-Situation, Zero-Tax-Haven) is in fact, the right legal form for the client. In the vast majority of cases, this question must be answered with a NO, with regard to fiscal practice. Accordingly, EU companies (Cyprus, England, Madeira etc...) or companies with DBA-Situation (for example: Switzerland) are much more suitable. In the event, however, one comes to the conclusion that an offshore company is a suitable option, then various considerations play a role in the selection of the location.

- Are exempted companies offered, i.e. companies which only conduct business outside of the country the company is located in and as such are tax-free?
- Total Fiscal Situation: Income taxes, corporation income tax, capital gains tax, withholding tax, gift tax or inheritance tax for individuals and companies?
- How robust is bank secrecy, is this anchored in the constitution?
- Have Mutual Legal Assistance (MLA) Agreements, agreements regarding information exchange in tax matters been entered into? (In the case of US citizens or US companies only Nevis can be considered)
- Are bearer shares permitted, to the extent the client wishes to issue bearer shares?

- Is there a publicly accessible commercial register?
- In the case of actual plant relocation / immigration: What are the conditions for foreigners (Prerequisites, Visa etc...), are there minimum wages, social security insurances, how high are the unit labor costs, are subsidies available for the establishment of new business?

<b>What?</b>	<b>Who offers it</b>
Excellent bank secrecy	Andorra, Bahamas, Cayman Islands, Isle of Man, Mauritius, Panama, Singapore, Nevis, BVI
Suited for holding companies	Cayman Islands, Hong Kong, Isle of Man, Vanuatu, UAE
Zero-tax-haven Exmp. Status	Belize, Cook Islands, Grenada, Mauritius, Seychelles, BVI, UAE
No income taxes from foreign sources	Costa Rica, Hong Kong, Seychelles, UAE
No taxes on capital gains	Andorra, Bahamas, Cayman Islands, Vanuatu, UAE
Captive Insurances	Bahamas, BVI, Cayman Islands, Hong Kong, Isle of Man, Mauritius
Ship's register and administration	Bahamas, BVI, Cayman Islands, Mauritius, Panama, Vanuatu, Singapore, Hong Kong
Individuals:	
No income taxes	Andorra, Bahamas, Cayman Islands, Vanuatu, UAE
Low income taxes	BVI, Hong Kong, Isle of Man, Mauritius
No inheritance tax	Andorra, Bahamas, Cayman Islands, Isle of Man, Mauritius, Panama, Singapore, Nevis, BVI
Bearer shares	Bahamas, BVI, Cayman Islands, Mauritius, Panama, Vanuatu, Singapore, Hong Kong

### **Advantages and Disadvantages of Tax Locations in the Caribbean and the Bermudas**

<b>Country</b>	<b>Advantages</b>	<b>Disadvantages</b>	<b>Taxes</b>
Bahamas	Bank secrecy regulated by law, no automatic information exchange in tax matters with EU states.	Since 2006 Mutual Legal Assistance in tax matters, however not automatic, rather only upon request. Taking up residence: At least 150,000 B\$ must be invested in the country	No income taxes, corporate income tax, capital gains tax, withholding tax, gift or inheritance tax on individuals and companies
BVI	Bank secrecy regulated by law, no automatic information exchange in tax matters with EU states.	Cost of Living corresponds with the US Level.	Income tax 3-20%, corporate income tax 15%, foreign proceeds are tax free
Cayman Islands	Bank secrecy regulated by law, no information exchange in the event of tax offences, seventh largest banking center worldwide, high political stability	In the case of taking residence an investment of at least 180,000 USD is required, Cost of living approx. 18% higher than the USA	Pure Zero-Tax-Haven

Dutch Antilles	DBA with the Netherlands permits the transfer of profits to the Antilles at a favorable tax rate, no extradition treaties for fiscal offences	Information exchange agreement with OECD, no statutorily regulated bank secrecy, high taxation of residing legal entities	Non-Residents pay for all revenue generated on the Antilles approx. 3% income tax, no property tax, no inheritance tax, no withholding tax on dividends and interest. Offshore companies pay until 2020 5.5%, in addition tax privileges for certain companies exist
Bermudas	Tax haven for companies	No statutorily regulated bank secrecy, residence permit for foreigners is practically not possible, purchase of real property not possible, extremely high cost of living.	No income, corporation or withholding tax
Barbados	No currency restrictions, preferential custom's tariffs	Information exchange agreement with OECD	Non-Residents pay income tax of 1-2.5%, no capital gains tax, inheritance, gift, property or withholding tax on dividends and interest. An IBC pays, provided 100% is held by a foreign entity, 2.5% corporation tax. Domestic companies pay no taxes.