



## **Network of international attorneys and tax counsel**

**(Low Tax Network)**

### **Internationale Steuerplanung für juristische und natürliche Personen**

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

## Inhalt

In aller Kürze: Wichtige Begriffe aus der internationalen Steuerlehre vorab .....	3
Ranglisten der Steueroasen: .....	6
1. EU-Gesellschaften .....	6
2. Holding-Modelle.....	8
-Organschaftsmodell (Fast steuerfreie Vereinnahmung beim deutschen Anteilseigner) .....	8
3. Nicht-EU, aber DBA-Sachverhalte .....	8
4. NICHT-DBA-Sachverhalte (Offshore) .....	10
Mandanten, die Ihren steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland haben.....	11
Grundsätzliches zur Thematik .....	12
Unterschiede zwischen EU-Gesellschaften, DBA-Sachverhalt und Nicht-DBA-Sachverhalt .....	14
Definition Offshore-Gesellschaft.....	16
Vor- und Nachteile im Rahmen von grenzüberschreitenden Sachverhalten und Beteiligungen .....	20
Detaillierte Betrachtungsweisen zur Legaldefinition der steuerlichen Betriebsstätte nach Doppelbesteuerungsabkommen (i.d.R. § 5 DBA), hier "Ort der geschäftlichen Oberleitung".....	23
Anhang DBA-Betriebsstättenbegriff:.....	24
Ausflagen der natürlichen Person: Grundsätzliche Überlegungen .....	26
Der Wohnsitzbegriff im deutschen Steuerrecht .....	27
Gewöhnlicher Aufenthalt .....	27
Wohnsitzbegriff in den DBA .....	27
Festlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen.....	27
Checkliste: Wohnsitzverlagerung bei der Vermögens- und Nachfolgeplanung.....	29
Nie wieder Steuern zahlen: Strategien zur Senkung der Einkommenssteuer durch Non-Domiciled-Status in England (oder Zypern) .....	32
Anhang: AStG (Außensteuergesetz) und Aktiveinkünfte .....	35
Anhang: Detaillierte Betrachtungsweisen zu Offshore-Gesellschaften .....	44

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

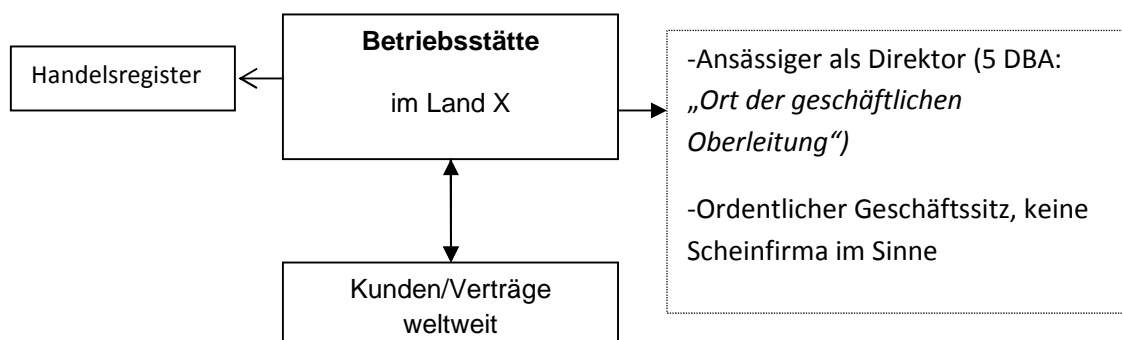
**Steuerliche Betriebsstätte gemäß DBA:** Wird in einem Land eine steuerliche Betriebsstätte ausgelöst, so hat das Land das Besteuerungsrecht für die nationalen oder weltweiten Erträge, sofern in einem anderen Land keine weitere steuerliche Betriebsstätte existiert.

Merkmale der steuerlichen Betriebsstätte sind u.a.:

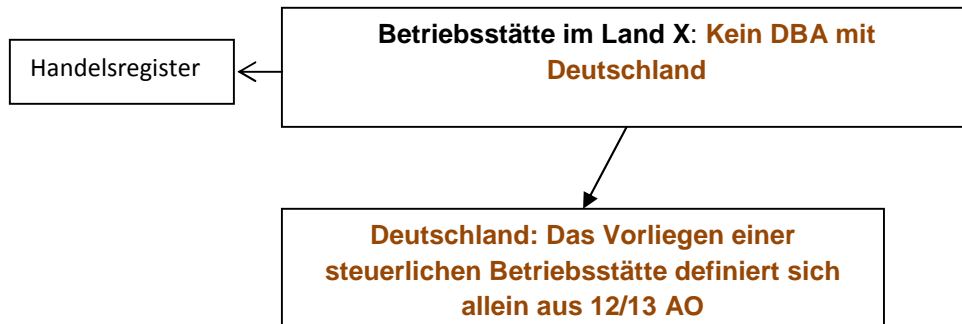
- Ort der geschäftlichen Oberleitung  
In den meisten Fällen ergibt sich daraus: Ein im Sitzstaat der Gesellschaft Ansässiger im Sinne (gewöhnlicher Aufenthalt) hat die geschäftliche Oberleitung inne (Geschäftsführer, Direktor)
- eine Fabrikationsstätte,  
eine Werkstätte,  
ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,  
eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

Keine Betriebsstätte wird ausgelöst durch eine Geschäftsstätte, die nur Hilfstätigkeiten (Beratung, Werbung, Einkauf) realisiert oder ein reines Warenlager ist.

Lesen Sie bitte im Anhang „DBA-Betriebsstättenbegriff“



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



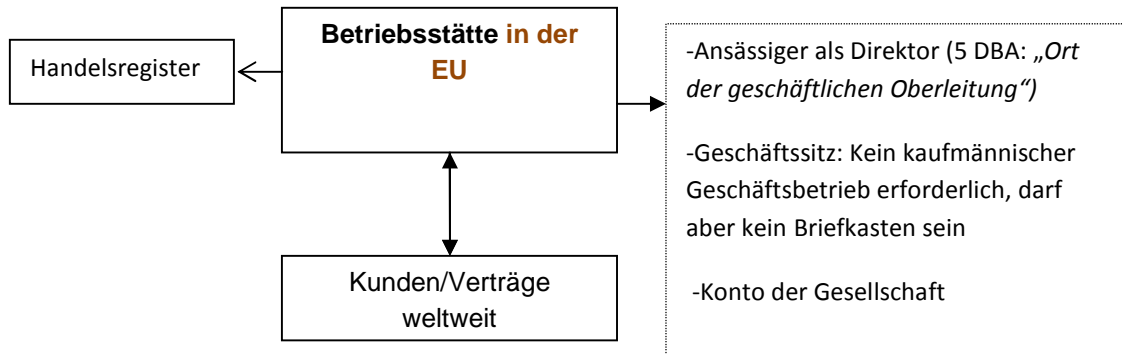
**Doppelbesteuerungsabkommen/DBA** (Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung) und „**Betriebsstättenfolge**“: Das Vorhandensein einer steuerlichen Betriebsstätte im Inland (Deutschland) definiert sich allein aus 5 OECD-Abkommen. Mithin löst ein Warenlager, eine Repräsentanz (nur Hilfstätigkeiten,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

In diesem Kontext:

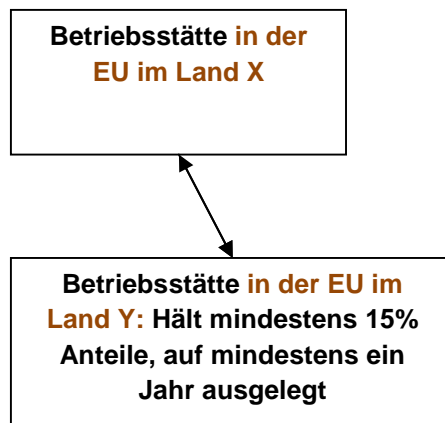
- DBA-Sachverhalt : Das gewählte Betriebsstättenland unterhält mit Deutschland ein DBA
- NICHT-DBA-Sachverhalt: Das gewählte Betriebsstättenland unterhält mit Deutschland kein DBA, auch als Offshore-Gesellschaft bezeichnet



**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.



**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 voller 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).

## Ranglisten der Steueroasen:

### 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. Gewinnausschüttungen werden nicht besteuert, sofern ausländischer Anteilseigner. Holdinggesellschaften bleiben steuerfrei.

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

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

---

1.2. **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) schwingend. Sehr liberales Verhältnis zu Offshore-Gesellschaften, unterhält mit Isle of Man ein DBA.

- 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% bzw. 15% ab 2008*

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

#### 1.2.1 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)

---

### 1.3 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

Irland hat einen Körperschaftssteuersatz von 12,5%. Nachteilig gestaltet sich u.U. die hohe Einkommensbesteuerung von 20-60% für natürliche Personen und der Umstand, dass Treuhandverhältnisse verboten bzw. in der Praxis kaum durchführbar sind. Geeignet für "reale Betriebsverlagerung".

---

### 1.4. Portugal/Madeira

#### Vorteile in der Kurzübersicht:

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

Steuern:

- Beim Typ I: **Komplette Steuerfreiheit**
- Beim Typ II: **Steuersatz von 4 % bis 2012 und 5 % bis 2020 garantiert**

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.

---

## 2. Holding-Modelle

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

Die besten Holdingmodelle sind:

- [Zypern](#) (Holdingprivileg, keine Besteuerung)
- [Schweiz](#) (Holdingprivileg, keine Besteuerung)
- [Spanien](#) (Holdingprivileg, keine Besteuerung für bestimmte Gestaltungen)

Je nach Zielsetzungen kann auch eine Holding in den Niederlanden, Luxembourg oder Dänemark 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.

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.

---

### -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 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, ein in kaufm. Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb ist nicht erforderlich. Steuerlast im Domizilprivileg nur 8,5%.

3.2. **Dubai:** NULL-Steuern, außer bei Ölgesellschaften, Chemie und Banken.

- 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**

"Eigentlich" ist der Ausdruck "VAE Offshore-Gesellschaft" etwas irreführend, da die VAE ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland bzw. Österreich unterhält. Gemeint ist in diesem Kontext eine "Exempted Company", also eine Gesellschaft, die nur außerhalb der VAE Geschäfte tätigt.

- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Ja
- 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): JA
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Ja
- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein

- Bankgeheimnis: Extrem gut
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja

Singapur wird - nicht zu Unrecht- als die "Neue Schweiz" bezeichnet". Steuern für Erträge von Offshore-Finanzgeschäften betragen 5%. Der Spitzensteuersatz liegt bei 21%, wobei der Höchststeuersatz erst bei einem Ertrag von 320.000,00 USD erreicht wird. Ausgenommen von der Besteuerung sind alle ausländischen Einkommen. 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.

3.3. **USA:** Steuerlast richtet sich nach dem Bundesstaat und dem "Gegenstand". Eine Steuerlast von 15% ist realisierbar. Normalsteuersatz: 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

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 nicht im Handelsregister aufgeführt.

---

#### 4. NICHT-DBA-Sachverhalte (Offshore)

*Offshore-Gesellschaften eignen sich für deutsche Mandanten i.d.R. nur zur Vorschaltung bei Gesellschaften mit DBA-Sachverhalten. Hiervon kann abgewichen werden, wenn im Sitzstaat ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert ist, Activeinkünfte generiert werden und/oder das Auslösen einer Betriebsstätte gemäß §12/13 AO in Deutschland ausgeschlossen werden kann. Es kann außerdem abgewichen werden, wenn der Gründer/Mandant seinen Lebensmittelpunkt in den Sitzstaat verlagert und selbst als Direktor der Gesellschaft auftritt ODER der Mandant seinen gewöhnlichen Aufenthalt nicht in Deutschland, der EU (außer England und Zypern) bzw. in den USA oder der Schweiz hat. Ergänzend kann abgewichen werden, wenn der Mandant als natürliche Person einen Non-Domc-Status in England oder auf Zypern hat.*

*Da kein DBA-Sachverhalt könnte es zu einer Doppelbesteuerung kommen, ggf. Anrechnungs- oder Freistellungsmethode.*

- **Liechtenstein AG, GmbH, Trust, Anstalt:** Geringe Steuern, Bankgeheimnis, Treuhandverhältnisse sind gesetzlich geschützt.
- **Isle of Man** (aus englischer Sicht: DBA-Sachverhalt ): 450ePfund p.a. Pauschalsteuern für ausländische Gewinne. Gehört zum umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet.
- **BVI, Cayman, Belize, Sychellen, Bahamas, Panama:** NULL-Steuern bei Exempted Company, also für Erträge, die außerhalb des Sitzstaates generiert werden.
- Niedrigsteuerland nach AStG: Ja
- Wirkung von 8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen): JA
- EU-Niederlassungsfreiheit: Nein
- DBA-Sachverhalt: Nein, mithin: Die steuerliche Betriebsstätte definiert sich in Deutschland auf der Grundlage 12/13 AO. Andere Länder in der EU kennen ähnliche Regelungen.

- EU-Mutter-Tochter-Richtlinie anwendbar: Nein
- Bankgeheimnis: Sehr Hoch
- Treuhandverhältnisse erlaubt: Ja
- Öffentliches Handelsregister: I.d.R Nein

Bei der Installation von Offshore-Gesellschaften sollte der Mandant auch auf die politische und wirtschaftliche Stabilität des Landes achten.

Vorteile: Keine Steuern. Kein öffentliches Handelsregister, kein Rechtshilfeabkommen oder fiskalisches Auslieferungsabkommen mit anderen Ländern.

Nachteile: Schnelle Formulierung des Gestaltungsmissbrauchs, Wirkung 12/13 AO, Umkehr der Beweislast .

## 5. Gibraltar

Keine Exempt. Companies mehr möglich, also immer volle Besteuerung.

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

Von bestimmten Betrachtungsweisen in diesem Exposee kann abgewichen werden, wenn der Mandant seinen steuerrechtlichen Lebensmittelpunkt nicht in Deutschland oder anderen Ländern hat, die ähnliche Regelungen hinsichtlich des mutmaßlichen Gestaltungsmissbrauchs wie Deutschland unterhalten. 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 an den gewöhnlichen Aufenthalt des Steuerpflichtigen an, bzw. und/oder an dem **"Ort der geschäftlichen Oberleitung" (5 DBA)**. Verlagert der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt also nicht in das Niedrigsteuerland, muss ein im Sitzstaat der Gesellschaft Ansässiger im Sinne als Geschäftsführung tätig werden: Entweder stellen Sie einen Ansässigen als Geschäftsführer an oder unsere Anwaltskanzlei im Sitzstaat stellt einen Treuhand-Direktor\*. Die Weltbesteuerung findet dann im Sitzstaat der Gesellschaft statt, sofern:

- 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

*\*Geschäftliche Oberleitung ergänzend: Der Mandant kann als zweiter Direktor eingetragen werden, wobei nur beide gemeinsam (Treuhand-Direktor und Mandant) Zeichnungsvollmacht besitzen. Dabei braucht der Mandant seinen Lebensmittelpunkt nicht in den Sitzstaat der Gesellschaft verlagern. Er muss allerdings glaubhaft machen, dass er im Rahmen von "geschäftlichen Entscheidungen" regelmäßig im Sitzstaat anwesend ist. Und/oder/ergänzend: Das DBA (Doppelbesteuerungsabkommen) zielt auf "den Ort der geschäftlichen Oberleitung" ab. Mithin kann die Rechtsauffassung vertreten werden, dass sich die geschäftliche Oberleitung auch dann im Sitzstaat der Gesellschaft befindet, wenn der "in Deutschland Ansässige" seinen Lebensmittelpunkt nicht verlagert, als Direktor der Gesellschaft auftritt und im Rahmen von geschäftlichen Entscheidungen im Sitzstaat verweilt und diese wahrnimmt. Dieses funktioniert allerdings nur, wenn keine "Tagesentscheidungen" zu tätigen sind.*

Dabei ist insgesamt zu beachten, dass bestimmte "Geschäftsgegenstände" gemäß DBA immer eine steuerliche Betriebsstätte in Deutschland auslösen. Dieses sind 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 Widerrum 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 Gewinne 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.

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 im Halbeinkünfteverfahren. Bei Installation einer steuerrechtlichen Organschaft in Deutschland kann vom deutschen Anteilseigner sogar gänzlich steuerfrei, unter Progressionsvorbehalt, vereinnahmt werden.

## 3. Holdinggesellschaften

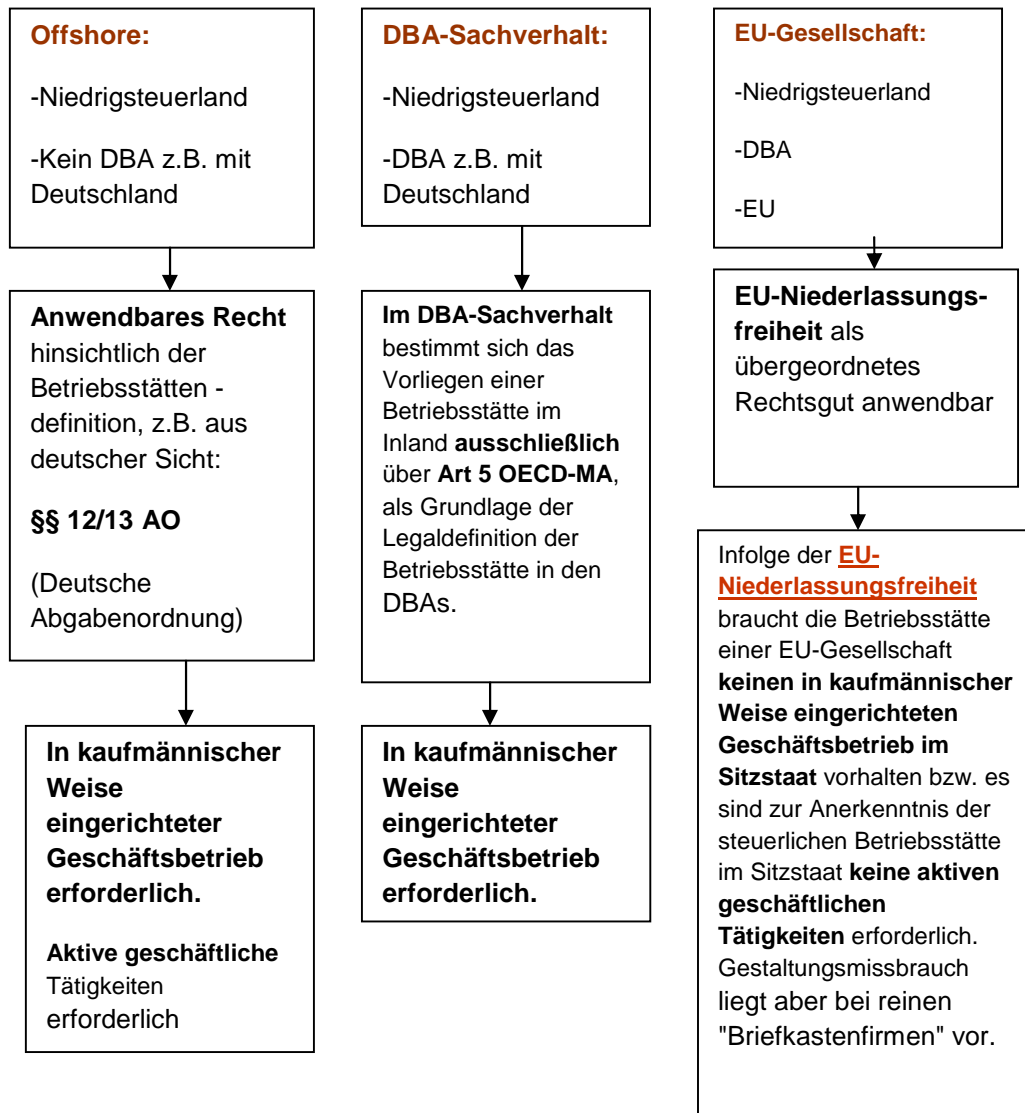
Die Installation einer ausländischen Holding ist ein exzellentes Werkzeug, um Gewinne inländischer Kapitalgesellschaften steuerfrei ins Ausland zu lenken. Dieses um so mehr, sofern die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie Anwendung findet, es sich also bei der ausländischen Holding und den beteiligten Unternehmen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

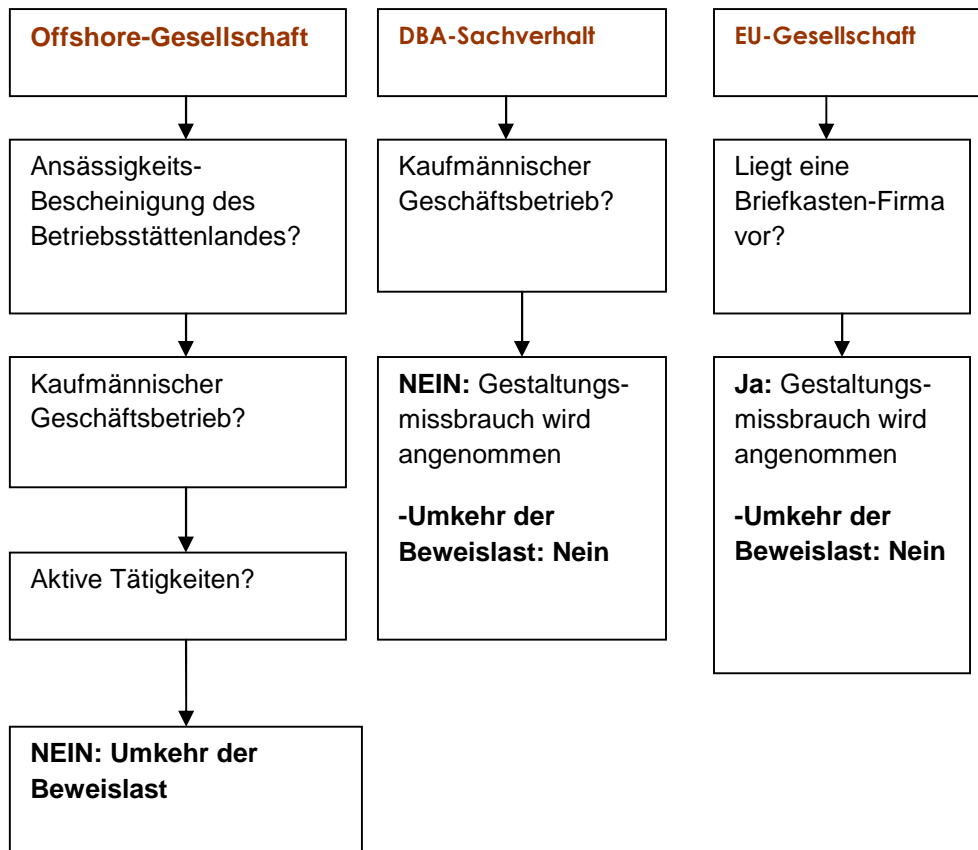
-AO: Deutsche Abgabenordnung

-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



## Definition Offshore-Gesellschaft

Erfolgt die Installation einer Gesellschaft in einem **Niedrigsteuergbiet** (*Definitionshilfe bietet das deutsche AStG, mithin handelt es sich um ein Land, bei dem die Ertragsbesteuerung grundsätzlich niedriger als die deutsche Ertragssteuerlast*) **und besteht kein DBA-Sachverhalt** (Doppelbesteuerungsabkommen, besser: *Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung*), so bricht man im steuerrechtlichen Kontext aus deutscher Sicht von einer Offshore-Gesellschaft.

**Rechtsfolgen vorab:** [EU-Niederlassungsfreiheit](#) oder [Doppelbesteuerungsabkommen](#) nicht anwendbar, Rechtsgrundlage ist allein die deutsche AO ergänzend/unter/oder mithin Außensteuerreformgesetz. Hier in Rechtsfolge ggf. Umkehr der Beweislast, wenn vermutet werden kann, dass sich die geschäftliche Oberleitung in Wahrheit in Deutschland befindet.

**Hinweis vorab für andere EU -Länder:** Andere EU-Länder kennen ähnliche Regelungen zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs wie Deutschland.

Um die steuerlichen Auswirkungen zu beschreiben, definiert die einschlägige Steuerliteratur Offshore-Sachverhalte mit dem Begriff des "Nicht-DBA-Sachverhaltes". Die einschlägigen Erfahrungen zeigen, dass insbesondere deutsche Steuerbehörden Nicht-DBA-Sachverhalte hinsichtlich eines möglichen Gestaltungsmissbrauchs (vgl. auch § 42 AO und Kommentierungen) wesentlich kritischer und aufmerksamer beleuchten als DBA-Sachverhalte oder gar EU-Sachverhalte. Nicht-DBA-Sachverhalte gestalten sich naturgemäß steuerrechtlich nachteiliger als DBA-Sachverhalte, da ja gerade "Abkommen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung" aus dem Grunde installiert wurden, um eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Weitere Nachteile gegenüber EU-Gesellschaften sind, dass zur **Anerkenntnis der Betriebsstätte im Sitzstaat der Offshore-Gesellschaft** "aus deutscher Sicht" nachgewiesen werden muss, dass die Gesellschaft im Sitzstaat einen **in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb** unterhält (voll ausgestattetes Büro und mindestens ein Mitarbeiter), ggf. auch der Nachweis erfolgen muss, dass die Gesellschaft im Sitzstaat **aktive geschäftliche Tätigkeiten** entfaltet.

Ob im Inland- also z.B. Deutschland- eine Betriebsstätte vorliegt, bestimmt bei **Nicht-DBA-Sachverhalten allein §§ 12 und 13 AO**. Ist eine Betriebsstätte im steuerrechtlichen Kontext zu bejahen, dann unterliegen in der BRD erzielte Einkünfte eines ausländischen Unternehmens der deutschen beschränkten Steuerpflicht nach §49 Ab. 1 Nr2. EStG. Die Betriebsstättenergebnisermittlung erfolgt nach dem innerstaatlichen deutschen Recht, es gilt hier das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

**Im DBA-Sachverhalt** bestimmt sich das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland ausschließlich über **Art 5 OECD-MA**, als Grundlage der Legaldefinition der Betriebsstätte in den DBAs.

Nicht-DBA-Sachverhalte (Offshore) gestalten sich ebenfalls unter folgenden Gesichtspunkten nachteilig:

- Besteuerung der Ausschüttung von Dividenden von einer inländischen Tochter-Kapital-Gesellschaft an ausländische Gesellschafter
- Besteuerung der Zahlung von Zinsen an einen ausländischen Empfangsberechtigten
- Besteuerung der Zahlung von Lizenzgebühren an einen ausländischen Empfangsberechtigten

Im Fazit bleibt festzuhalten, dass sich **reine Offshore-Konstellationen immer dann nachteilig auswirken können**, wenn ein in Deutschland Ansässiger und/oder eine deutsche Firma "offiziell/erkennbar" eine Rechtsbeziehung zur Offshore-Gesellschaft unterhält, die vermuten lässt, dass der Deutsche im Sinne maßgeblichen geschäftsführenden Einfluss hat, diese **keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb** im Sitzstaat unterhält und **keine aktiven Geschäftlichen Tätigkeiten** entfaltet.

In den meisten Fällen ist eine solche "Erkennbarkeit" nicht zu vermeiden. So fließen Gelder aus der Offshore-Gesellschaft nach Deutschland, was dem deutschen Fiskus natürlich nicht verborgen bleibt. So betreut der deutsche Mandant die Kunden der Offshore-Gesellschaft, entweder per E-Mail und/oder telefonisch und es ist zu vermuten, dass er eigenständige Entscheidungen treffen kann. .

In der steuerrechtlichen Praxis wird daher auch zwingend versucht, eine solche Rechtsbeziehung zu vermeiden, es sei denn, im Offshore-Land wird ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten, ggf ergänzend aktive Einkünfte in Anlehnung nach 8 AStG realisiert. Das Fehlen einer "übergeordneten Rechtsgrundlage" (EU-Niederlassungsfreiheit, DBA) macht es dem deutschen Finanzamt aufgrund 12/13 AO und Außensteuergesetz leicht einen Gestaltungsmissbrauch formal zu bejahen, da die "Umkehr der Beweislast" einsetzt. Mithin muss der deutsche Steuerpflichtige beweisen, dass kein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, Vorab-Steuerbescheide haben Wirkung. Eine solche Umkehr der Beweislast ist bei EU- und/oder DBA-Sachverhalten nicht möglich.

Einschub: Dieses heißt natürlich nicht, dass bei EU-oder DBA-Sachverhalten ein reiner Briefkasten" anerkannt wird.

### **Im Gegensatz zur Offshore-Gesellschaft:**

#### **1. EU-Gesellschaft:**

Infolge der EU-Niederlassungsfreiheit braucht die Betriebsstätte einer EU-Gesellschaft **keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb im Sitzstaat** vorhalten bzw. es sind zur Anerkennung der steuerlichen Betriebsstätte im Sitzstaat **keine aktiven geschäftlichen Tätigkeiten** erforderlich. Gestaltungsmissbrauch liegt aber bei reinen "Briefkastenfirmen" vor.

#### **2. Keine EU-Gesellschaft, aber DBA-Sachverhalt:**

Im DBA-Sachverhalt bestimmt sich das Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland ausschließlich über Art 5 OECD-MA, als Grundlage der Legaldefinition der Betriebsstätte in den DBAs. Im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft **ist ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb** erforderlich.

### **Wann sind Offshore-Gesellschaften sinnvoll?**

**Sinn** machen Offshore-Gesellschaften z.B. immer dann,

-wenn diese quasi **einer „NON-Offshore-Gesellschaft als Gesellschafter/Shareholder und/oder Rechnungssteller "vorgeschaltet" sind**. Auf diese Weise ist die Offshore-Gesellschaft dem heimischen Fiskus nicht bekannt bzw. besitzt keine Relevanz und Geldströme fließen an ihm vorbei. So kann z.B. die Offshore-Gesellschaft der "nachgeschalteten Gesellschaft" Rechnungen stellen oder Shareholder dieser sein. Möchte "man" ein Treuhandverhältnis bei einer "EU-Auslandsgesellschaft oder bei einer Gesellschaft mit Doppelbesteuerungsabkommen" 100% wasserdicht gestalten und/oder die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem deutschen Außensteuergesetz 100% ausschließen, so eignet sich z.B. die "Vorschaltung" einer Offshore-Gesellschaft als "Besitzer dieser. Allerdings ist auch bei diesen Konstellationen Vorsicht geboten, im Hinblick auf die Behandlung von Offshore-Gesellschaften im Sitzstaat der Gesellschaft mit DBA („Auftrittsgesellschaft“).

-wenn **diese im Sitzstaat einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb** unterhält (voll eingerichtetes Büro und mindestens ein Mitarbeiter) und **aktiv Geschäfte betreibt**.

Beispiele: 1. Auf Zypern (EU-Gesellschaft, DBA mit Deutschland und allen EU-Staaten, also NON-Offshore) wird nur die Gesellschaft besteuert, nicht aber die Gewinnausschüttung an den Anteilseigner, sofern nicht Zypriot. Mithin ist die Vorschaltung einer Offshore-Gesellschaft als Shareholder unkritisch.

2. Unkritisch ist auch die Vorschaltung einer Isle of Man als Gesellschafter/Shareholder an einer englischen Limited, da Isle of Man mit England ein DBA unterhält. Mithin ist Isle of Man aus englischer Sicht kein Offshore-Staat.

3. Die Vorschaltung z.B. einer Liechtenstein-Gesellschaft oder BVI als Gesellschafter/Shareholder einer englischen Limited kann wiederum steuerliche Nachteile im Gesamtkontext nach sich ziehen, da in England Gewinnausschüttungen besteuert werden und Liechtenstein oder BVI auch aus englischer Sicht eine Offshore-Gesellschaft ist. Folglich wird an der Quelle die Ausschüttung besteuert. Der Vorteil der Geheimhaltung der wahren Gesellschafterverhältnisse bleibt erhalten. Ebenso bleibt ein Vorteil der Besteuerung der Gewinnausschüttungen erhalten, im Vergleich zur Ausschüttung an den deutschen Anteilseigner und Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren, sofern natürliche Person.

**Ergänzend kann eine reine Offshore-Gesellschaft Sinn machen**, wenn z.B. die Produkte ausschließlich über das Internet vertrieben werden, die Kunden „weltweit“ angesiedelt sind und die „wahren“ Geschäftsführer /Gesellschafter überhaupt nicht in Deutschland steuerrechtlich Ansässig sind im Sinne. Gibt es aber eine „Hotline“ in Deutschland, kann eine solche Konstruktion wieder zur Steuerfalle werden.

Auch die Vermarktung von Patenten, Lizenzen oder Gebrauchsmustern kann über eine reine Offshore-Gesellschaft realisiert werden.

**Im Kontext des internationalen Steuerrechts können Offshore-Gesellschaften auch dann risikolos installiert werden, wenn folgende Voraussetzungen im Offshore-Land erfüllt sind:**

- Es ist ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb installiert, also ein voll eingerichtetes Büro und mindestens ein einheimischer Mitarbeiter UND
- Die Offshore-Gesellschaft führt Aktivgeschäfte gemäß AStG aus UND
- Ein Inländer (Sitzstaat) ist Direktor der Gesellschaft

**Beispiel aus der steuerrechtlichen Praxis, Optimalfall:**

Eine Mandant (Körperschaft, juristische Person) möchte auf Isle of Man eine Versicherungsgesellschaft installieren. Zu diesem Zweck werden auf Isle of Man Büroräume angemietet und voll ausgestattet. Mithin werden auf Isle of Man Ansässige als Mitarbeiter/innen angestellt, die die telefonische Hotline und Internetanfragen bearbeiten. Der Mandant entsendet einen Mitarbeiter nach Isle of Man, der dort seinen Wohnsitz nehmen soll und gleichzeitig als Direktor der Isle of Man- Versicherungsgesellschaft auftritt. Um die steuerliche Gestaltung zu optimieren, installiert der Mandant eine englische Limited, wobei die Isle of Man-gesellschaft Gesellschafter dieser wird. Die deutsche Kapitalgesellschaft wird mithin Anteilseigner der englischen Limited.

**Interessant** ist auch die Verbindung zwischen einer UK Ltd und Isle of Man-Offshore-Gesellschaft (führen wir unten detailliert aus). Isle of Man unterhält einzig mit Großbritannien ein Doppelbesteuerungsabkommen (ist also für Großbritannien keine Offshore-Gesellschaft), hat ein 100%iges Bankgeheimnis und unterhält z.B. mit Deutschland kein Rechtshilfeabkommen. Zudem würde einzig die UK Ltd als EU-Gesellschaft außerhalb Großbritanniens auftreten, so dass der deutsche Fiskus "draussen bleibt". Die Isle of Man wird dann als Holding gegründet bzw. stellt isoliert Rechnungen an die UK Ltd. Somit wird zunächst der Gewinn der UK Ltd reduziert und der Gewinnzufluss an die Isle of Man wird mit einer geringen Pauschalsteuer bedacht. Raffiniert ist auch im Kontext Ltd und Isle of Man, folgende Lösung: Gründung einer UK Ltd und Isle of Man Gesellschaft. Installation einer Zweigniederlassung der UK Ltd in der Schweiz, mit Schweizer Bankkonto. In der Isle of Man werden "Gewinne geparkt" und minderversteuert. Es erfolgen mithin Zuflüsse von der UK Ltd auf das Schweizer Konto der Zweigniederlassung der UK Ltd in der Schweiz ("nahe am Geld", 100% Bankgeheimnis, Waren in der Schweiz kaufen usw., ca. 8% Versteuerung der "schweizer Gewinne"-Domizilprivileg-, keine Doppelbesteuerung zwischen England und Schweiz).

**Weitere Möglichkeiten der Nutzung von Offshore-Gesellschaften:**

Handelsgeschäfte (Export/Import) werden beispielsweise so abgewickelt, dass ein Grossteil der Gewinne bei einer eigenen Gesellschaft mit Sitz in einem Niedrigsteuerland anfällt. Der Muttergesellschaft könnten dann entsprechende Gewinnanteile in Form von Darlehen zur Verfügung gestellt werden. Last,

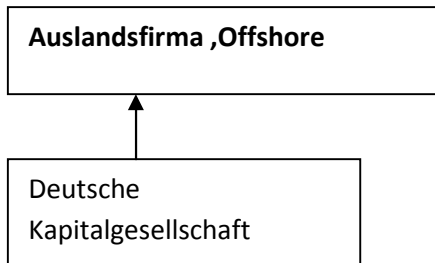
but not least sind die Darlehenszinsen bei der Muttergesellschaft als Aufwand abzusetzen, was eine geringere Steuerbelastung zur Folge hat. Fall: Ein italienisches Unternehmen produziert Elektrorechner und verkauft diese an die der Unternehmung gehörende Domizilgesellschaft in Liechtenstein. Diese hat den Vertrieb übernommen und versorgt den ausländischen Markt mit Rechnern. Für ihre Gewinne zahlt sie keine Euro Ertragssteuer. Da sie keine Ausschüttungen an die Mutter in Italien vornimmt, bleiben ihr die Erträge in vollem Umfange zu Expansionszwecken erhalten. Möglicherweise gewährt sie der Muttergesellschaft ein Darlehen, damit diese ihre Fabriken vergrößern kann. Die daraus geschuldeten Zinsen vermindern den steuerpflichtigen Gewinn der Mutter in Italien und bleiben in Liechtenstein steuerfrei!

#### BEISPIEL

Eine Produktionsfirma (Waren oder Dienstleistungen) beauftragt eine englische (oder anderer Nationalität) Gesellschaft mit dem Vertrieb ihrer Produkte in Europa oder weltweit. Die Aktien der britischen Gesellschaft sind Eigentum der vorgehend gegründeten Liechtensteinischen Gesellschaft. Also die UK-Gesellschaft wurde fiduziarisch von einem Italiener-Gründer (Liechtenstein) gegründet. Deshalb ist die Anonymität der Aktionäre der UK und der FL-Gesellschaft gewährleistet, weil die Gründerin eben Liechtensteinerin, d.h. anonym ist. Die UK-Gesellschaft erhält aber die MWSt-Nr., welche europaweit Gültigkeit hat. Folge dessen muss die FL-Gesellschaft sämtliche Gewinne von der UK-Gesellschaft erhalten. Die UK-Ltd. erhält für ihre Tätigkeit maximal 5% Kommission, die restlichen 95% gehen an die FL-Holding. Solche Konstruktionen sind im voraus zu disponieren. Gleichzeitig wird ein Austausch von Informationen zwischen den EU-Ländern nicht erfolgen. Die FL-Holding kann somit frei über die Vermögenswerte verfügen. Sie kann u.U. auch Beteiligungen der ital. Produktions-Firma erwerben, der trotzdem kein "Mutter-Tochter" - Verhältnis nachgewiesen werden kann. Auch ein Darlehen an die Produktionsfirma kann gewährt werden usw..

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

## 1. Nicht- DBA-Sachverhalt

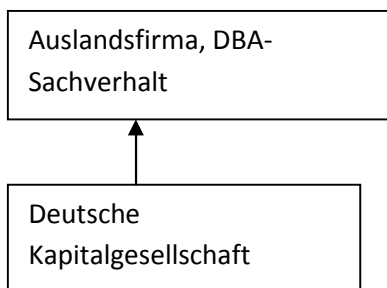


Die Auslandsfirma hält Beteiligungen an einer deutschen Kapitalgesellschaft. Mithin Zufluss der Dividenden ins Ausland.

Deutschland hat ein Quellenbesteuerungsrecht von 20% bei Nicht-DBA-Sachverhalten. **ABER: Besteuerung der Dividenden mit Einkommenssteuer, wenn:**

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

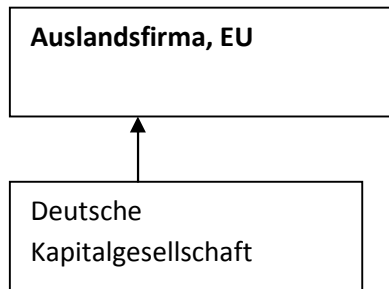
## 2. DBA-Sachverhalt



Die Auslandsfirma 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 Auslandsgesellschaft 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 Auslandsgesellschaft nicht um eine Briefkastenfirma handelt.

## Prüfungsverfahren deutscher Finanzämter zur Anerkennung der Auslandsgesellschaft

### 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 Rechtsprechung 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. In allen EU-Ländern gelten mithin fast einheitliche Regelungen:

- **Zustellbare Postadresse, keine C.O. Adresse, auch für Einschreiben**

**Achtung Billigründer:** Installiert wird häufig nur ein "Briefkasten", mithin eine C.O. Adresse, bei der hunderte von Firmen registriert sind. Eine solche Adresse wird vom deutschen Finanzamt nicht anerkannt!

- **telefonische Erreichbarkeit zu den normalen Geschäftszeiten, ein Anrufbeantworter ist nicht ausreichend**
- **postalische und telefonische Erreichbarkeit der Geschäftsführung**

**Achtung Billiggründer:** Installiert wird häufig nur ein Anrufbeantworter. Ein Anrufbeantworter ist kein ordentlicher Geschäftssitz.

**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. Mithin muss ein im Sitzstaat der Gesellschaft steuerrechtlich 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.

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 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. 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.

**Hinweis:** Ergänzend wird die steuerliche Betriebsstätte im DBA durch den "Ort der geschäftlichen Oberleitung" definiert. Mithin muss ein im Sitzstaat der Gesellschaft steuerrechtlich 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 oder Sie stellen einen Geschäftsführer im Sitzstaat an oder ein Anwalt im Sitzstaat übernimmt diese Aufgabe treuhänderisch.

### **3. Nicht-DBA-Sachverhalte**

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

Naturgemäß sind bei NICHT-DBA-Sachverhalten die Voraussetzungen am höchsten. Zur Anerkennung der steuerlichen Betriebsstätteneigenschaft muss ein in kaufmännischer Weise eingerichteter

Geschäftsbetrieb installiert sein, mithin mindestens ein Mitarbeiter angestellt und aktive geschäftliche Tätigkeiten.

## **B. Ort der geschäftlichen Oberleitung**

### **Detaillierte Betrachtungsweisen zur Legaldefinition der steuerlichen Betriebsstätte nach Doppelbesteuerungsabkommen (i.d.R. § 5 DBA), hier "Ort der geschäftlichen Oberleitung"**

Zum einfacheren und besseren Verständnis führen wir auf unseren Webseiten und Exposees aus, dass ein im Sitzstaat der Gesellschaft "Ansässiger im Sinne" die geschäftliche Oberleitung innehaben muss, damit gemäß DBA "der Ort der geschäftlichen Oberleitung" im Sitzstaat der Gesellschaft ist. Daraus ließe sich ableiten, dass der Direktor seinen gewöhnlichen Aufenthalt (51% des Jahres) im Sitzstaat der Gesellschaft haben muss. Dieses ist streng genommen jedoch nicht analog den Ausführungen des DBA, wenn auch wohl i.d.R. der Idealfall. Das Doppelbesteuerungsabkommen führt in seiner Legaldefinition zur steuerlichen Betriebsstätte aus, dass "DER ORT der geschäftlichen Oberleitung" im Sitzstaat der Gesellschaft sein muss. Daraus kann aber nicht automatisch abgeleitet werden, dass sich die geschäftliche Oberleitung nur dann im Sitzstaat der Gesellschaft befindet, wenn der eingetragene Direktor seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Sitzstaat der Gesellschaft innehat. Vielmehr definiert "Der Ort der geschäftlichen Oberleitung", dass der eingetragene Direktor im Rahmen seiner "Leitungsfunktion" im Sitzstaat anwesend sein muss. Diese Anwesenheit muss nicht zwangsweise identisch mit dem gewöhnlichen Aufenthalt sein.

Beispiel: Ein Deutscher im Sinne, nachfolgend Mandant genannt, gründet eine Auslandsgesellschaft auf Zypern und tritt selbst als Direktor der zyprischen Limited ein. Der Mandant mietet sich eine Wohnung auf Zypern. Er reist regelmäßig nach Zypern (Betriebsstätte der Gesellschaft), um die Aufgaben der geschäftlichen Oberleitung wahrzunehmen. Die zyprische Ltd erfüllt ergänzend alle weiteren Voraussetzungen einer steuerlichen Betriebsstätte im Sinne. Am Ende des Jahres wird festgestellt, dass der Mandant 51% des Jahres in Deutschland anwesend war und nur 49% auf Zypern (Beispielhaft). Konsequenzen: 1. Die Betriebsstätte der Gesellschaft ist dennoch auf Zypern, Besteuerung mit 10% Ertragssteuern. 2.: Der Mandant (als natürliche Person, Einkommenssteuer) unterliegt mit seinem Welteinkommen (z.B. Gehalt als Direktor der zyprischen Limited) der Steuerpflicht in Deutschland.

Fallen lauern bei obiger Gestaltung ggf. im Rahmen des "Tagesgeschäftes". Hier kann davon ausgegangen werden, dass das Tagesgeschäft leitungsmäßig nur funktioniert, wenn ständig /täglich geschäftliche Entscheidungen im Sitzstaat getroffen werden müssen. Ist dieses aufgrund der Unternehmensstruktur der Fall oder annehmbar, braucht der gewöhnliche Aufenthalt des Mandanten (Direktor) dennoch nicht im Sitzstaat der Gesellschaft sein, wenn im Sitzstaat der Gesellschaft ein Angestellter Vollmacht zur Ausübung der Leitungsfunktion regelmäßig innehat. Ergänzend sei ausgeführt, dass es in den meisten Ländern erlaubt ist, dass eine juristische Person (z.B. Limited) als Direktor der Gesellschaft auftreten kann. In diesem Fall zielt "der Ort der geschäftlichen Oberleitung" darauf ab, dass die Direktors-Limited Ihre steuerliche Betriebsstätte im Sitzstaat innehat. Ist der Direktor der Direktors-Limited der Mandant stellt sich also zunächst die Frage der "Betriebsstättenzuordnung der Direktors Limited".

## **Gesellschafterebene**

Die meisten Rechtsformen außerhalb Deutschlands sind als Aktiengesellschaft im Sinne organisiert (z.B. englische oder zyprische Ltd). Mithin gehört den Gesellschaftern/Shareholdern die Gesellschaft (Eigner) und nicht dem Direktor, sofern keine Aktien. Allerdings definiert sich die Betriebsstättendefinition nicht über die Anteilseigner. Selbst dann, wenn der beherrschende Einfluss (Gesellschafterebene) außerhalb des Sitzstaates liegt, ist die steuerliche Betriebsstätte dennoch im Sitzstaat (z.B. Zypern), wenn z.B. ein Deutscher im Sinne beherrschenden Einfluss hat, aber die geschäftliche Oberleitung im Sitzstaat ist. Natürlich sind hier ggf. Wirkungen des §8 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung) zu beachten. Interessant kann der "Ansatz der Gesellschafterebene" im Rahmen der Definition geschäftlichen Oberleitung dennoch sein, wenn der Gesellschaftervertrag ausführt, dass maßgebliche geschäftliche Entscheidungen nur mit der Mehrheit der Gesellschafter getätigt werden dürfen und dieses auf Gesellschafterversammlungen, die ausschließlich im Sitzstaat der Gesellschaft stattfinden.

## 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.**

---

## 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 Werkstätte,
- f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
- g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

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

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

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

(5) Ein Unternehmen eines Vertragsstaates **wird nicht** schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebstätte 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 Betriebstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften **nicht zur Betriebstätte 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-Domic.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 Zugzugsland. Möglichkeiten der deutschen vorweggenommenen Erbfolge nutzen.

### **Steuerliche "GuV"**

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

#### **Lohnt die laufende ertragsteuerliche Entlastung?**

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

#### **Lohnt die erbschaftsteuerliche Entlastung?**

"Gewicht" einer niedrigen/fehlenden Erbschaftsteuer

#### **Steuerliche Hürden/"Fallstricke"**

- Wegzugbesteuerung gemäß § 6 AStG

#### **Voraussetzungen:**

Beteiligung einer natürlichen Person an inländischer Kapitalgesellschaft

Beteiligung gemäß § 17 EStG

Mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig vor Wegzug

Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht

**Rechtsfolge:**

Besteuerung der Differenz zwischen Anschaffungskosten und gemeinem Wert

Halbeinkünfteverfahren

Besteuerung unabhängig vom Verlust des deutschen Besteuerungsrechts

- **Beachtung "nachlaufender" Inlandspflichten**

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

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

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

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

**Nachteile/Vorteile der unbeschränkten Steuerpflicht**

- unbeschränkte Steuerpflicht

Ehegattensplittung

Sonderausgabenabzug

gegebenenfalls niedriger Eingangssteuersatz

- **Beschränkte Steuerpflicht**

Beschränkung auf wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländischen Einkünften

Verlustverrechnung nur mit inländischen Einkünften

Sonderausgabenabzug grundsätzlich ausgeschlossen

Mindeststeuersatz von 25 Prozent bei Veranlagung

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

## Nie wieder Steuern zahlen: Strategien zur Senkung der Einkommenssteuer durch Non-Domiciled-Status in England (oder Zypern)

### Vorab: Zielgruppendefinition

Personen die bisher in Deutschland 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 Interessenschwerpunkt). 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 nur DIE Einkünfte in England zur Einkommensbesteuerung herangezogen, die auf ein englisches Konto fließen.

### Sie werden alle Steuersorgen los!

Möglich wird das durch drei Besonderheiten: Das deutsch-britische Doppelbesteuerungsabkommen, 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 ca. 6 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 eine 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.

### **Gebühren**

Das Konstrukt ist steuerrechtlich sehr anspruchsvoll und komplex. Wir erarbeiten für unsere Mandanten eine individuelle Lösung in Zusammenarbeit mit unseren englischen Kollegen. Dabei rechnen wir mit anwaltlichen Stundensatz zu 250,00 Euro/Std ab, rechnen Sie mit minimal 40 Stunden ( 20 Std als Vorausleistung). 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.

## 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 in einem Niedrigsteuergebiet angesiedelt ist, also unter 25% Ertragssteuer. Diese "fiktive Ausschüttungsbesteuerung" deutet, dass auch dann beim deutschen Anteilseigner besteuert wird, wenn nicht ausgeschüttet wird.

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

### Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung bei nur passiven Einkünften der Basisgesellschaft

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

### Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Holdinggesellschaften

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

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

Eine Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) setzt die "niedrige Besteuerung" (§ 8 Abs. 3 AStG) der ausländischen Beteiligungsgesellschaft (sog. Zwischengesellschaft) voraus. Entspricht die nach dem maßgeblichen ausländischen Recht geschuldete Steuer (Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 82/ 01, BFHE 202, 547, BStBl II 2004, 4) dem in § 8 Abs. 3 AStG angeführten Schwellenwert der Steuerbelastung, liegt auch dann keine "niedrige Besteuerung" vor, wenn der ausländischen Steuerfestsetzung ein behördliches Verfahren vorausgegangen ist, in dem auf gesetzlicher Grundlage und unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen der Umfang einer Steuerermäßigung festgelegt wurde.

### Aktiveinkünfte nach deutschem AStG

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

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

= einer sog. **Einkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.b))

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Einkünfte aus **Dienstleistungen** 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 gewerbemäßigen Vermietung oder Verpachtung gehörenden Tätigkeiten ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt werden (dann wieder Aktivtätigkeit!).

Charakteristik:

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

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

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

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

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

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

ausländischen Gesellschaft im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person) aufgenommen und

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

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

Charakteristik:

Einkünfte aus der Aufnahme/ Vergabe von 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> § 8 Abs.1 Nr.1 AStG	Keine <b>Ausnahme</b> denkbar	Keine <b>Gegen Ausnahme</b> erforderlich
<b>Produktions- oder Industrietätigkeit ,</b> § 8 Abs.1 Nr.2 AStG	Keine <b>Ausnahme</b> denkbar	Keine <b>Gegen Ausnahme</b> erforderlich
<b>Bank- und Versicherungs- Tätigkeiten,</b> § 8 Abs.1 Nr.3 AStG	Als <b>Ausnahme</b> passive Tätigkeit, wenn  a) ein kaufmännischer Geschäftsbetrieb nicht unterhalten wird oder  b) (überwiegendes) Betreiben der Geschäfte mit	Keine <b>Gegen Ausnahme</b> gegeben

	Inlandsbeteiligtem oder diesem nahe stehender Person	
--	--	--

Vermeidung der Verlagerung von Einkünften und Vermögen

<b>Tätigkeiten</b> <b>(Ausgangspunkt:</b> <b>Aktivtätigkeit)</b>	<b>Aber: gegebenenfalls</b> <b>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> <li>b) die Gesellschaft Dienstleistungen zugunsten eines Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person erbringt</li> </ul>	Zu lit. a) <b>keine Gegenausnahme möglich</b>  <b>Gegenausnahme</b> zu lit. b) möglich;  Erford. Nachweis wie bei

		<b>Handelstätigkeit</b>
<b>Vermietung und Verpachtung,</b>  § 8 Abs.1 <b>Nr.6</b> AStG	Als <b>Ausnahme</b> passive Tätigkeit, wenn  a) Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen  b) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken  c) Vermietung und Verpachtung von beweglichen Sachen	<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  <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  <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>

<b>Tätigkeiten</b>  (Ausgangspunkt:  <b>Aktivtätigkeit</b> )	<b>Aber: gegebenenfalls passive Tätigkeit (als Ausnahme)</b>	<b>Aber: gegebenenfalls aktive Tätigkeit (als Gegenausnahme)</b>
<b>Aufnahme und darlehensweise Vergabe von Kapital, §8</b>  Abs.1 <b>Nr.7</b> 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>
<b>Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, § 8 Abs.1 Nr.8 AStG</b>	Keine <b>Ausnahme</b> denkbar	Keine <b>Gegenausnahme</b> erforderlich
<b>Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, § 8 Abs.1 Nr.9 AStG</b>	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
<b>Andere in § 8 Abs.1 AStG nicht genannte Einkunftsquellen</b>  (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

### Anhang: Detaillierte Betrachtungsweisen zu Offshore-Gesellschaften

#### 1. Nachteile von Offshore-Gesellschaften (*Definition hier: Gesellschaften außerhalb der EU und/oder kein DBA-Sachverhalt*) gegenüber Gesellschaften mit DBA-Sachverhalt oder EU

- 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.
- 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

#### 2. Vorteile von Offshore-Gesellschaften

- Kein Rechtshilfeabkommen mit anderen Ländern (Deutschland), kein fiskalisches Auslieferungsabkommen
- 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 erforderlich (kein Rechtshilfeabkommen usw.), aus diesem Grunde i.d.R. Nominee-Direktor und daher kostengünstig
- Viele Offshore-Länder kennen den steuerlichen Status der Exempted Company: keine Besteuerung von Erträgen die außerhalb des Sitzstaates der Offshore-Gesellschaft erwirtschaftet werden

#### 3. Wann machen Offshore-Gesellschaften für den z.B. deutschen Mandanten Sinn?:

- 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, z.B.: Kein ständiger Vertreter, kein Repräsentant, kein Warenlager 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.
- 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) und aktive geschäftliche Tätigkeiten entfaltet werden
- 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
- 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)