



ETC: Excellent Tax & Corporation Management

Steuerberater – LL.M. Tax

Offshore Firmengründung: Wann ist eine Steuergestaltung legal und wann rechtswidrig?

Jürgen Bittger



ETC: Excellent Tax & Corporation Management

Kanzlei Hamburg:

Neuer Wall 50
20354 Hamburg

Telefon: +49 40 609422530
Fax: +49 40 609422539

E-Mail: [customer-service@etc-
lowtax.net](mailto:customer-service@etc-lowtax.net)

Inhalt

Offshore Firmengründung: Wann ist eine Steuergestaltung legal und wann rechtswidrig?	1
Offshore Firmengründung: Grundsätzliche Einlassungen	3
Offshore Firmengründung: Rechtsgrundlagen.....	4
Offshore Firmengründung: Deutsche Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung	6
Offshore Firmengründung und das neue OECD CRS	8
Offshore Firmengründung: Wie das z.B. Deutsche Finanzamt Auslandssachverhalte prüft	8
Offshore Firmengründung: Besteht denn ein Unterschied, in welchen Staaten eine Firmengründung realisiert wird?	9
Offshore Firmengründung: Welche Kriterien sind grundsätzlich entscheidend, um die Annahme der rechtswidrigen Zwischengesellschaft zu vermeiden?	10
Offshore Firmengründung: Was bedeutet das alles für die meisten Mandanten?	11
Firmengründung in der EU durch EU-Ansässige	13
Firmengründungen in Drittstaaten- außerhalb der EU- aber mit Doppelbesteuerungsabkommen.....	16
Firmengründungen in Drittstaaten- außerhalb der EU- ohne Doppelbesteuerungsabkommen.....	16

Jürgen Bittger, Hamburg

Für ETC Excellent Tax & Corporation Management

Kein Copyright.

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

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

Offshore Firmengründung: Grundsätzliche Einlassungen

Diese Mandanten-Information beschreibt die grundlegenden Problemstellungen bei einer Firmengründung im Ausland (Offshore Firmengründung), damit eine solche Gestaltung für den Klienten nicht zur Steuerfalle wird:

- Gesetze gegen die rechtswidrige Steuerflucht am Beispiel Deutschland (andere Länder haben z.T. vergleichbare Gesetze) und Einkunfts-korrekturvorschriften
- Unterschiede zwischen einer Firmengründung in der EU durch EU-ansässige, Firmengründungen in Staaten mit Doppelbesteuerungsabkommen zum Ansässigkeitsstaat des Mandanten und Offshore Firmengründungen in sogenannten Nullsteueroasen
- Warum sollte der Mandant keine Firma in typischen Nullsteueroasen gründen? (z.B. Belize, BVI, Cayman Islands, Seychellen, Panama usw.)
- Welche gravierenden Vorteile hat eine Firmengründung in der EU durch EU Ansässige sowie Auflistung der Steueroasen in der EU
- Welche Voraussetzungen müssen erfüllt werden, damit die steuerliche Betriebsstätte im Ausland belegen ist?
- Wie prüfen Deutsche Finanzämter (Tatsachenermittlung)?

Die internationalen Abkommen über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten (beispielhaft das Abkommen zwischen Deutschland und den Cayman Islands), das neue OECD CRS (automatischer weltweiter Informationsaustausch von Kontodaten ab 2016), die großen und kleinen Auskunfts-klauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen und die zunehmende Bereitschaft früherer "sicherer Häfen" (bestes Beispiel die Schweiz), macht es heutzutage faktisch unmöglich "Steuerhinterziehung" geheim zu halten.

Reine "Gründungsagenturen", die Ihren - leider oft ahnungslosen- Kunden versprechen, dass diese mit der Gründung einer reinen Briefkastengesellschaft ("natürlich" mit einem "Massen-Treuhand-Direktor" welcher nur wenige hundert Euro im Jahr kostet) alle Steuersorgen los sind, werden zunehmend -und berechtigterweise- vom Markt verschwinden.

Immer wichtiger - und heutzutage praktisch zwingend- wird die genaue Planung einer steuerlichen Gestaltung und Beratung durch versierte Spezialisten im nationalen -und internationalen Steuerrecht (Steuerberater für Internationales Steuerrecht, LL.M. Tax). Dabei sollte es "eigentlich" selbstverständlich sein, dass eine solche Beratung nicht zum Nulltarif zu haben ist.

Problemstellungen bei Offshore Firmengründungen: Kurzübersicht

Firmengründungen in Steueroasen-Ländern (z.B. Belize, BVI, Cayman Islands, Seychellen, Panama)

Grundsätzliche Annahme der rechtswidrigen Gestaltung, Umkehr der Beweislast

- Instrumente der Steuerbehörden u.a.: Abkommen über den Informationsaustausch, OECD CRS
- Negativwirkungen: Hinzurechnungsbesteuerung (§8 AStG), Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung, steuerlicher Durchgriff (z.B. §42 AO)
- Funktionsverlagerung (§1 AStG)
- Sofortbesteuerung der stillen Reserven = „Finger weg“

Firmengründungen in der EU durch EU Ansässige

EU-Niederlassungsfreiheit, EU-Rechtsschutz:

- Die EU-Niederlassungsfreiheit erlaubt sogar die gezielte Ausnutzung des Steuergefälles durch Gründung von EU-Auslandsgesellschaften (EuGH-Entscheidung Cadbury Schweppes)
- Keine Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung
- Keine Sofort-Besteuerung der stillen Reserven beim Wegzug ins EU Ausland: Es darf steuerrechtlich keinen Unterschied geben, ob z.B. eine Hamburger GmbH nach München verlegt wird oder nach Malta.
= „Gute Lösung“

Firmengründungen in Drittstaaten mit DBA-Sachverhalt

Ausreichend Substanz Escape erforderlich

- Keine Positivwirkung der EU-Niederlassungsfreiheit / EU Rechtsschutz
- Negativwirkungen Hinzurechnungsbesteuerung
- Funktionsverlagerung
- Sofortbesteuerung der stillen Reserven
- Abschirmwirkungen eines DBAs vorhanden

= „Machbar, unter bestimmten Voraussetzungen“

Offshore Firmengründung: Rechtsgrundlagen

Bei der Gründung einer Offshore Firma stellt sich i.d.R. die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine solche Firmengründung legal ist und welche Sanktionsmöglichkeiten es auf nationaler Ebene gibt, um eine Steuerflucht zu verhindern oder zu sanktionieren. Am Beispiel des Deutschen Steuerrechts können dabei zusammenfassend folgende Gesetze aufgeführt werden:

Rechtsgrundlagen zur Berichtigung von Einkünften

- die allgemeinen Bestimmungen über Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (v.a. die §§39-42 AO) und hiervon wiederum die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 Abs. 1 AO
- die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als allgemeines Rechtsinstitut zur Berichtigung von Einkünften, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
- die verdeckte Einlage (vEL) als allgemeines Rechtsinstitut zur Berichtigung von Einkünften, §§ 8 Abs.1 KStG, Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG
- § 1 AStG, Funktionsverlagerung
- § 8a KStG, Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Rechtsgrundlagen zur Sicherung von Einkünften im Deutschen Steuerrecht

- die §§ 7-14 AStG (sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung)
- die §§ 2-5 AStG (die sog. Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht)
- § 6 AStG (die sog. Wegzugsbesteuerung)
- § 15 AStG (sog. Hinzurechnungsbesteuerung bei Stiftungen)

Die meisten Staaten kennen vergleichbare Gesetze zur Verhinderung der Steuerflucht und/oder der Berichtigung von Einkünften. Ziel dieser Gesetze ist es, die rechtswidrige Steuerflucht zu verhindern oder zu sanktionieren.

Weitere, ggf. anzuwendende Gesetze im internationalen Kontext:

- § 50d III EStG: Im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuern ist auch immer die Anti-Missbrauchsvorschrift des § 50d III EStG zu beachten. Der Zweck der Regelung besteht darin, "funktionslosen" Gesellschaften die Steuerentlastung von der Kapitalertragsteuer nicht zu gewähren.
- Allgemeine Missbrauchsklauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen

Offshore Firmengründung: Deutsche Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung

Die Deutsche Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung formuliert u.a. nachfolgende Sanktionsmöglichkeiten:

- Versagung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten
- Versagung der Entlastung vom Steuerabzug
- Versagung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen und Versagung des Teileinkünfteverfahrens

Die SteuerHBekV konkretisiert die Maßnahmen, die nach § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f EStG, § 33 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e KStG in der Fassung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes Steuerpflichtigen auferlegt werden, welche Geschäftsbeziehungen zu Staaten und Gebieten unterhalten, die im Verhältnis zu Deutschland nicht als kooperativ gelten.

Darüber hinaus kommt im Verhältnis zu solchen Staaten und Gebieten die Anwendung des § 90 Absatz 2 Satz 3 AO i. d. Fassung des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes in Betracht.

Nach den vorgenannten Vorschriften gelten Staaten und Gebiete als nicht kooperativ, wenn

- a) mit ihnen kein Abkommen besteht, das die Erteilung von Auskünften entsprechend Artikel 26 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung von 2005 vorsieht,
- b) sie keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilen und bei ihnen keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht.

Vereinfacht gesagt, richtet sich das Gesetz gegen Offshore Firmengründungen in sogenannten typischen Nullsteueroasen, sofern rechtswidrige Zwischengesellschaft.

Andere Staaten kennen z.T. vergleichbare Regelungen.

Rechtsgrundlagen zur Berichtigung und Sicherung von Einkünften im Deutschen Steuerrecht

Rechtsgrundlagen zur Berichtigung von Einkünften im Deutschen Steuerrecht

- die allgemeinen Bestimmungen über Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (v.a. die §§39-42 AO) und hiervon wiederum die allgemeine Missbrauchsnorm des § 42 Abs. 1 AO
- die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) als allgemeines Rechtsinstitut zur Berichtigung von Einkünften, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
- die verdeckte Einlage (vEL) als allgemeines Rechtsinstitut zur Berichtigung von Einkünften, §§ 8 Abs.1 KStG, Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG
- § 1 AStG, Funktionsverlagerung
- § 8a KStG – Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Rechtsgrundlagen zur Sicherung von Einkünften im Deutschen Steuerrecht

- die §§ 7-14 AStG (sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung)
- die §§ 2-5 AStG (die sog. Erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht)
- § 6 AStG (die sog. Wegzugsbesteuerung)
- § 15 AStG (sog. Hinzurechnungsbesteuerung bei Stiftungen)

Sonst

- Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
- DBA Missbrauchsklauseln
- Abkommen über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten

Offshore Firmengründung und das neue OECD CRS

Am 01.01.2016 beginnt der von der OECD initiierte automatische weltweite Informationsaustausch von Kontodaten. Rund 100 Länder machen mit, darunter alle namhaften Onshore- und Offshore-Finanzzentren der Welt wie die Schweiz, Hong Kong, Singapur, die Vereinigten Arabischen Emirate, die Seychellen usw..

Offshore Firmengründung: Wie das z.B. Deutsche Finanzamt Auslandssachverhalte prüft

Zur Tatsachenerforschung nimmt das Deutsche Finanzamt auch die Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) in Anspruch. Die IZA ist ein Referat innerhalb des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt). Rechtlich bedienen sich die Betriebsprüfer dabei vor allem dreier Ansätze. Der erste besteht darin, nachzuprüfen, ob sich die Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft tatsächlich im Ausland befindet. Es wird häufig dem Verdacht nachgegangen, dass die Gesellschaft tatsächlich durch den Anteilseigner im Inland gesteuert wird. Daraus wird dann die Schlussfolgerung gezogen, dass sich die Geschäftsleitung im Inland befindet. Der zweite Ansatz besteht in der Prüfung, ob die Gesellschaft nicht unter die sog. Hinzurechnungsbesteuerung fällt, weil sie nicht die Aktivitätsvoraussetzungen der §§ 7 und 8 AStG erfüllt. Der letzte Ansatz versucht, über § 42 AO eine Besteuerung der ausländischen Gesellschaft zu erreichen.

Die meisten Finanzämter anderer Staaten (z.B. Österreich, Spanien, Schweiz, USA) prüfen in ähnlicher Weise mit vergleichbaren Instrumenten, die z.T. dem Deutschen Vorbild übernommen wurden. Nicht effektive Steuerbehörden finden wir derzeit noch in Ländern wie Griechenland, Italien oder Bulgarien.

Offshore Firmengründung: Besteht denn ein Unterschied, in welchen Staaten eine Firmengründung realisiert wird?

Ja und zwar bestehen "erhebliche Unterschiede". Zu unterscheiden sind in diesem Kontext:

Firmengründungen in der EU durch EU Ansässige:

- Positivwirkung der EU-Niederlassungsfreiheit, EU-Rechtsschutz: Die EU-Niederlassungsfreiheit erlaubt sogar die gezielte Ausnutzung des Steuergefälles durch Gründung von EU-Auslandsgesellschaften (u.a. EuGH-Entscheidung Cadbury Schweppes).
- Positivwirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie
- Keine Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG), sofern ausreichend Substanz Escape im EU-Ausland
- Keine Sofortbesteuerung der stillen Reserven beim Wegzug ins EU Ausland: Es darf steuerlich keinen Unterschied machen, ob eine Hamburger GmbH nach München oder z.B. nach Malta verlegt wird

Sonderfall Liechtenstein (EWR): Da EWR keine Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, Positivwirkungen der EU Niederlassungsfreiheit in weiten Teilen anwendbar, Doppelbesteuerungsabkommen u.a. mit Deutschland.

Firmengründung nicht EU, aber Doppelbesteuerungsabkommen zwischen beiden Staaten:

Nachteile gegenüber EU Sachverhalten:

- Keine Positivwirkung der EU-Niederlassungsfreiheit, EU-Rechtsschutz
- Keine Positivwirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (Ausnahme EU Staaten im Verhältnis zur Schweiz)
- Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG)
- Sofortbesteuerung der stillen Reserven beim Wegzug in den Drittstaat

Vorteile gegenüber Nicht-DBA-Sachverhalt (Steueroasen- Sachverhalte):

- Wird nicht als "Nicht-kooperativer Staat" eingestuft, mithin:
- keine Anwendung der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnungen
- Substanz Escape im Ausland muss zwar einem Fremdvergleich standhalten, aber keine Anforderungen wie im Nicht-DBA-Sachverhalt

Firmengründung Steueroasen-Staaten (kein DBA Sachverhalt)

- Keine Positivwirkung der EU-Niederlassungsfreiheit, EU-Rechtsschutz
- Keine Positivwirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie
- Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG)
- Sofortbesteuerung der stillen Reserven beim Wegzug in den Drittstaat
- Negativwirkungen Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
- Umkehr der Beweislast

Offshore Firmengründung: Welche Kriterien sind grundsätzlich entscheidend, um die Annahme der rechtswidrigen Zwischengesellschaft zu vermeiden?

Handelt es sich im Ausland um eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, um einen Land-oder forstwirtschaftlicher Betrieb, um eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer (je nach DBA) oder eine feste Geschäftseinrichtung in der die Tätigkeiten des Unternehmens ausgeführt werden (z.B. ein Hotel): Dann immer Betriebsstätte im Ausland, unabhängig vom Ort der geschäftlichen Oberleitung.

Ansonsten sind zwei Merkmale entscheidend:

1. Ort der geschäftlichen Oberleitung: Eine lokal ansässige natürliche Person muss Geschäftsführer der Auslandsgesellschaft sein und erkennbar die Geschicke der Gesellschaft lenken. Die Vergütung muss einem Fremdvergleich standhalten. Lächerlich geringe Vergütungen (z.B. im Kontext eines Treuhand-Direktors) weisen auf eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung hin. Unkritisch ist i.d.R. die Stellung eines angestellten lokalen Direktors mit Angestelltenvertrag zur Gesellschaft, vergleichbarem Gehalt, der erkennbar die Geschicke der Gesellschaft lenkt, also u.a. Verträge zeichnet.

2. Substanz Escape im Ausland: Der Substanz Escape (Büro, Mitarbeiter) muss einem Fremdvergleich standhalten. Dabei sind die Fremdvergleichsgrundsätze unterschiedlich streng auszulegen (EU Gesellschaft im EU Kontext, DBA-Sachverhalt, Nicht DBA-Sachverhalt). Ein reines Registered Office ist in keinem Fall ausreichend.

Vermeidung der rechtswidrigen Zwischengesellschaft

Betriebsstätte im Ausland

Shareholder:

- Natürliche oder juristische Person im In-und Ausland

- **Ort der geschäftlichen Oberleitung** (Artikel 5 Doppelbesteuerungsabkommen)*:

Lokal ansässige natürliche Person als Direktor der Gesellschaft. Leitet „erkennbar“ die Geschicke der Gesellschaft“, Gehalt nicht „lächerlich gering“**

- **Ordentlicher Geschäftssitz** im Sitzstaat, kein reiner Briefkasten***
- **Allgemein Substanz Escape:** Fremdvergleichsgrundsätze

**Sofern sich das Vorliegen einer Betriebsstätte über den Ort der geschäftlichen Oberleitung definiert*
***Geringes Gehalt deutet auf ein reines Treuhand-Verhältnis hin.*

**** Kein reines Registered Office, am Besten angemietetes Büro.*

Offshore Firmengründung: Was bedeutet das alles für die meisten Mandanten?

1. Das bedeutet zunächst "Finger weg" von Firmengründungen in sogenannten Nullsteuer-Oasen wie z.B. Belize, BVI, Cayman Islands, Panama usw..

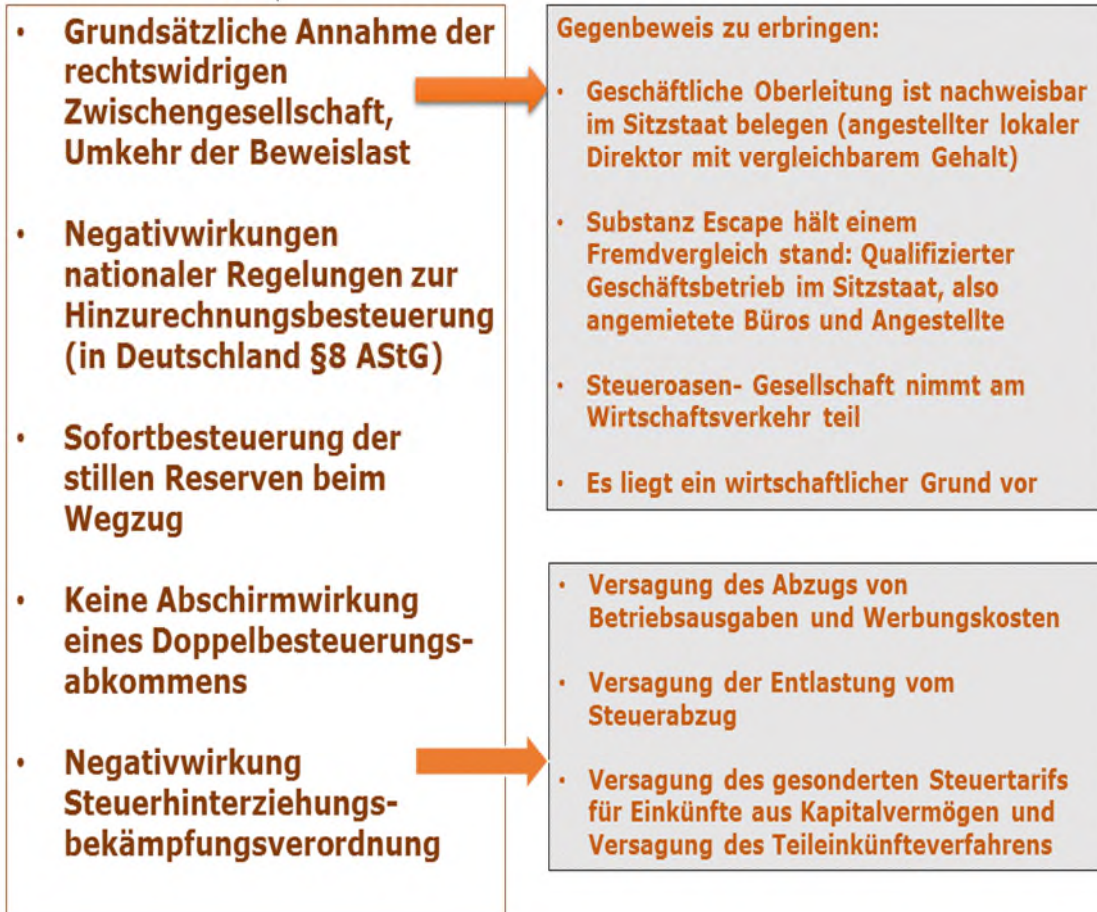
Derartige Firmengründungen sind legal -und ohne Sanktionen- nur realisierbar, sofern im Steueroasen-Land ein qualifizierter Geschäftssitz installiert wird (angemietete Büro/s und Mitarbeiter= Fremdvergleichsgrundsätze) und ein lokal Ansässiger nachweisbar die Geschicke der Gesellschaft lenkt. Dennoch verbleiben die Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG) sofern nur Passiveinkünfte und zunächst die Negativwirkungen der z.B. Deutschen Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung, da "Umkehr der Beweislast".

Zu dieser Thematik einmal nachfolgende ergänzende Einlassung am Beispiel BVI (British Virgin Islands):

Die BVI haben ca. 36.000 Einwohner (ein "Zwergenstaat"), aber es sind ca. **400.000** (in Worten: Vierhunderttausend) "Briefkastenfirmen" auf den Inseln registriert. Kaum auszudenken was passieren würde, wenn nur 30% dieser Briefkastenfirmen einen ordentlichen Geschäftssitz realisieren möchten, also Büro und Angestellte! Ergänzend zeigen diese Zahlen, dass Treuhand-Gestaltungen nur funktionieren können, wenn Treuhand-Direktoren auf den BVI zehntausende von Treuhand-Verhältnissen eingegangen sind. Allein aufgrund dieser Tatsachen ist rein rechnerisch davon auszugehen, dass es sich bei mindestens 98% der BVI Firmen um rechtswidrige Zwischengesellschaften handeln muss. Natürlich sind den heimischen Finanzämtern diese Zahlen bekannt, ebenso die Namen der meisten "Massen-Treuhand-Direktoren". Für zusätzliche "Transparenz" sorgen die Abkommen über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten (z.B. zwischen Deutschland und BVI) sowie das neue OECD CRS.

Vergleichbare Verhältnisse findet man auf Belize, Cayman Islands und z.B. den Seychellen.

Problemstellungen bei Steueroasen-Gesellschaften



Gilt für Steueroasen-Sachverhalte, also kein Doppelbesteuerungsabkommen, Null-Steueroasen wie z.B. Belize, BVI, Panama

2. Das bedeutet für EU Ansässige: Am besten eignet sich eine Firmengründung in der EU/EWR (vgl. Ausführungen oben und nachfolgend)

3. Das bedeutet für Firmengründungen außerhalb der EU: Es sollte ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen beiden Staaten existieren. Realisierung so, dass keine rechtswidrige Zwischengesellschaft (siehe Ausführungen oben). Dennoch verbleiben die Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG) sofern nur Passiveinkünfte. Wer diese Punkte beachtet, kann auch außerhalb der EU wahre Steuerparadiese finden, z.B. Singapur, Mauritius oder die Schweiz.

Firmengründung in der EU durch EU-Ansässige

- Positivwirkung der EU-Niederlassungsfreiheit, EU-Rechtsschutz: Die EU-Niederlassungsfreiheit erlaubt sogar die gezielte Ausnutzung des Steuergefälles durch Gründung von EU-Auslandsgesellschaften (u.a. EuGH-Entscheidung Cadbury Schweppes).
- Positivwirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie
- Keine Negativwirkungen nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG), sofern ausreichend Substanz Escape im EU-Ausland

Dennoch darf es sich auch bei der EU-Auslandsgesellschaft nicht um eine rechtswidrige Zwischengesellschaft handeln. Eine solche liegt bei einer reinen Briefkastengesellschaft ohne Substanz Escape- vor und/oder wenn die Annahme getroffen werden kann, dass die Gesellschaft z.B. von Deutschland aus "ferngesteuert wird".

Ausnahme: Es handelt sich im Ausland um eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, ein Land-oder forstwirtschaftlicher Betrieb, eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer oder eine feste Geschäftseinrichtung in der die Tätigkeiten des Unternehmens ausgeführt werden (z.B. ein Hotel): Dann immer Betriebsstätte im Ausland, unabhängig vom Ort der geschäftlichen Oberleitung.

1.1 Ort der geschäftlichen Oberleitung (Artikel 5 DBA)

Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte im Ausland definiert sich über Artikel 5 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA):

Handelt es sich im Ausland um eine Produktionsstätte, um eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, einem Land-oder forstwirtschaftlichen Betrieb oder eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer, so ist im Land immer eine Betriebsstätte belegen, unabhängig vom „Ort der geschäftlichen Oberleitung“.

Gleiches trifft zu, wenn im Ausland (Betriebsstättenland) eine feste Geschäftseinrichtung besteht, in dem die Tätigkeiten eines Unternehmens überwiegend oder ganz ausgeführt werden (z.B. ein Ladenlokal, ein Hotel usw.)

In den anderen Fällen definiert sich die steuerliche Betriebsstätte zentral über „Den Ort der geschäftlichen Oberleitung“:

- Entweder verlagert der Mandant- oder ein Beauftragter- seinen gewöhnlichen Aufenthalt in den Sitzstaat der Gesellschaft und tritt als Direktor der Gesellschaft auf ODER
- der z.B. Deutsche Direktor weist nach, dass er sich im Rahmen der erforderlichen Leitungsaufgaben gewöhnlich im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft aufhält, um diese Aufgaben an der Betriebsstätte im Ausland wahrzunehmen (funktioniert natürlich nicht bei notwendigen „Tagesentscheidungen“) ODER
- der Mandant stellt einen Ansässigen im Sitzstaat als Direktor der Gesellschaft an ODER
- unsere Kooperationskanzlei stellt einen Treuhand- oder angestellten Direktor im Sitzstaat der Gesellschaft.

-Treuhand-Direktor: Ein lokal Ansässiger (natürliche Person im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft) tritt treuhänderisch als Direktor der Gesellschaft auf. Um die Annahme des Gestaltungsmissbrauchs zu verhindern, sollte ein solcher Treuhand-Direktor aktiv im Sinne sein und Verträge zeichnen. Es muss der Eindruck verhindert werden, dass die Gesellschaft „aus dem Ausland ferngesteuert wird“. Der eingesetzte Direktor muss erkennbar die Geschicke der Gesellschaft lenken. Gestaltungen mit

"Frühstücks-Direktoren", die nur nach außen als Direktor der Auslandsgesellschaft fungieren und erkennbar NICHT die Geschicke der Gesellschaft lenken, sollten unterbleiben. Das "Honorar" eines solchen Treuhand-Direktors sollte nicht lächerlich gering sein, so das man schon aufgrund des Gehalts auf eine Treuhand schließen kann.

-Angestellter Direktor: Eine Person mit gewöhnlichen Aufenthalt im Sitzstaat zeichnet einen Angestelltenvertrag mit der Gesellschaft, mit üblichem/vergleichbarem Gehalt, Abführung von Lohnsteuer- und Sozialversicherungsleistungen. Er leitet erkennbar die Geschicke der Gesellschaft. In einem solchen Fall ist es unstrittig, dass die geschäftliche Oberleitung im Sitzstaat erfolgt.

1.2 Substanz Escape bei der EU Auslandsgesellschaft

Ein reines Registered Office ist kein ordentlicher Geschäftssitz (Verdacht der „Briefkastengesellschaft“).

Formal hängt die notwendige Ausgestaltung des Geschäftssitzes im Ausland von der „Vergleichbarkeit“ ab (Fremdvergleichsgrundsätze).

Es kann in Einzelfällen ausreichend sein, an ein Business Center im Sitzstaat anzubinden (Firmenschild, eigene Telefonnummer, persönliche Gesprächsannahme mit dem Namen der Gesellschaft, Fax, Postweiterleitung, zeitweise Anmietung der Büro- oder Konferenzräume). In anderen Fällen müsste aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes ein Büro angemietet werden und Mitarbeiter beschäftigt werden.

1.3 Niedrigsteuerrländer in der EU/EWR

Niedrigsteuerrländer in der EU sind:

- Madeira und die kanarische Sonderzone ZEC (5% Steuern, jedoch mit Auflagen hinsichtlich Mitarbeiter und Investitionen). Die ZEC gehört nicht zum umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet
- Bulgarien (10%)
- Ungarn (10%)
- Gibraltar (10%). Keine Umsatzsteuer. Gibraltar gehört nicht zum umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet
- Zypern und Irland (12,5%)
- Malta mit dem Malta Holding-Modell (5% Steuern)
- Slowakei 23%, Tschechien mit 19%
- Lettland mit 15%
- Sonderfall: UK-Agency-Konstruktion: Es können bis 80% der Gewinne auf eine Offshore-Gesellschaft (Nullsteuer-Oase) „verlagert werden“. Allerdings hohe Voraussetzungen hinsichtlich Substanz-Escape der englischen Ltd. und vor allem der Offshore-Gesellschaft (Fremdvergleichsgrundsätze).

GGF. kommt noch Liechtenstein (EWR) mit 12,5% Körperschaftssteuer in Frage.

Niedrigsteuerländer in der EU im Rahmen IP-Box (Einnahmen aus Lizenz- und Patentrechten, Urheberrechten):

- Liechtenstein: 80% Freistellung, effektive Steuerbelastung 2,5%
- Luxemburg: 80% Freistellung, effektive Steuerbelastung 5,76%
- Niederlande: 80% Freistellung, effektive Steuerbelastung 5%
- England: Effektivsteuerbelastung 10%
- Spanien: Effektivsteuerbelastung 5-15%
- Belgien: Effektivsteuerbelastung i.d.R. 6,8%
- Zypern: 80% Freistellung, effektive Steuerbelastung 2,0%

Geeignete Holdingstandorte in der EU/EWR sind:

Grundsätzlich greift die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie. Unterschiede bestehen in der Besteuerung aktiver Einnahmen der Holding und Quellensteuer bei Dividenden-Weiterausschüttungen:

- Zypern, Irland und Liechtenstein: 12,5% Besteuerung aktiver Einnahmen, keine Quellensteuer bei Dividendenausschüttungen ins Ausland (in Irland nur, wenn DBA)
- Madeira: 5% Besteuerung aktiver Einnahmen, Quellensteuer nach DBA
- Malta: 5% Besteuerung aktiver Einnahmen wenn Malta Holding Modell

1.4. Wann liegt im EU Kontext also eine rechtswidrige Gestaltung vor?

Aufgrund der EU Niederlassungsfreiheit /EU Rechtsschutz sind die Anforderungen bedeutend niedriger als bei Firmengründungen in Drittstaaten. Dennoch darf keine -erkennbare"- Fernsteuerung vom Ausland vorliegen und es ist Minimal-Substanz-Escape erforderlich. Die Anforderungen eines Fremdvergleichsgrundsatzes sind großzügig im Sinne des Steuerpflichtigen auszulegen. Der Steuerpflichtige darf nicht daran gehindert werden, seine EU-Niederlassungs-/Dienstleistungsfreiheit auszuüben.

Firmengründungen in Drittstaaten- außerhalb der EU- aber mit Doppelbesteuerungsabkommen

Zu beachten sind zunächst die Negativwirkungen nationaler Gesetze zur Hinzurechnungsbesteuerung - in Deutschland §8 AStG. Während derartige Regelungen EU-rechtswidrig sind, ist bei Firmengründungen in Drittstaaten darauf zu achten, dass keine passiven Einkünfte bei beherrschenden Einfluss.

Oben genannte Voraussetzungen hinsichtlich "Nicht-Fernsteuerung aus dem Ausland" und/oder Substanz Escape sind zunächst parallel anzuwenden. Darüber hinaus muss hinsichtlich des Substanz Escape "aufgerüstet" werden.

So fordern Deutsche Finanzämter regelmäßig den Nachweis, dass im Drittstaat (z.B. Schweiz) ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vorliegt: Mietvertrag für Räumlichkeiten zwischen Vermieter und Gesellschaft, ausreichend Personal im Kontext eines Fremdvergleichsgrundsatzes.

Da ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, greifen entsprechende Auskunfts-klauseln. Daher keine Negativwirkungen wie bei Nicht-DBA-Sachverhalten, z.B. Anwendung der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung. Rechnungen von Drittstaaten-Gesellschaften im DBA-Sachverhalt werden grundsätzlich anerkannt.

Niedrigsteuerländer aus Deutscher Sicht wären zentral: Schweiz, Singapur, Mauritius.

Firmengründungen in Drittstaaten- außerhalb der EU- ohne Doppelbesteuerungsabkommen

Die Annahme der rechtswidrigen Zwischengesellschaft bei Nicht-DBA-Sachverhalten und Niedrigsteuerstaaten (z.B. Belize, BVI, Seychellen, Cayman Islands usw..) ist nur zu vermeiden:

- Es besteht ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb im Ausland, der den Fremdvergleichsgrundsätzen standhält (Büro/Büros, Angestellte)
- Die geschäftliche Oberleitung geht nachweisbar vom Sitzstaat aus (angestellter Direktor mit vergleichbarem Gehalt)
- Es muss ein wirtschaftlicher Grund vorliegen
- Es muss der Nachweis erbracht werden, dass die geschäftlichen Tätigkeiten im Sitzstaat realisiert werden

Rechnungen von Drittstaaten-Gesellschaften im beschriebenen Kontext werden von Deutschen Finanzämtern grundsätzlich nicht anerkannt, sind also als Betriebsausgaben nicht abzugsfähig. Eine Abzugsfähigkeit besteht nur, wenn der Nachweis der nicht-rechtswidrigen Zwischengesellschaft erbracht wird.

Es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht des -mutmaßlichen- Steuerpflichtigen, Umkehr der Beweislast.

Zu beachten ist ferner, dass z.B. Deutschland viele Vereinbarungen über den Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten mit diesen Drittstaaten geschlossen hat.