



ETC: Excellent Tax&Corporation Management
Network of international attorneys and tax counsel

Global Business- Internationale Steuergestaltung

Firmengründung Zypern

Mit Kommentierung: Grenzüberschreitende Verschmelzung zyprische Holding und Deutsche GmbH



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)

Tax & Law Firm London:

1 Northumberland Avenue
Trafalgar Square
London WC2N 5BW

Inhalt

Kurzübersicht Firmengründung Zypern.....	4
Betriebsstätte auf Zypern	4
Treuhand- oder angestellter Direktor auf Zypern	7
Rechtswidrige Zwischengesellschaft und Substanz-Escape auf Zypern.....	7
Business Center auf Zypern.....	8
Nicosia Jacovides Tower.....	8
Limassol City House.....	8
Ansässigkeitsbescheinigung vom zyprischen Finanzamt (Tax Residency Certificate (TRC) with reference to Double Tax Treaties with apostil)	9
Zyprische Limited und Ebene der Gesellschafter (Shareholder)	9
Wie bekomme ich das Geld aus meiner Auslandsgesellschaft heraus?	11
Die Holdinggesellschaft auf Zypern	13
Die steuerlichen Vorteile der Errichtung einer Holdinggesellschaft in Zypern	13
Internationale Steuerplanung.....	15
Steergestaltung mittels Holding	15
Gestaltungsbeispiele Holding auf Zypern.....	17
Holding gründen: Steuerneutraler Übertrag der Assets der Basisgesellschaften (Tochtergesellschaften) auf die Holding.....	19
Ausgangsfrage: Grenzübergreifende Verschmelzung zyprische Holding und Deutsche GmbH als Beispiel.....	19
Angestrebtes Gestaltungsziel.....	19
Europarechtliche Grundlage	19
Rechtslage aus deutscher Sicht	20
Rechtslage aus zyprischer Sicht	22
Alternativer Gestaltungsvorschlag	23
Überblick	23
Anteilstausch	24
Ausschüttung	26
Darlehensgewährung.....	27
Zyprische Organschaft – steuerfreie Vereinnahmung der Gewinne seitens in Österreich wohnhafter stiller Gesellschafter (unter Progressionsvorbehalt).....	28
Stiftung/Trust auf Zypern	31
Investmentgesellschaft Zypern	32
Investmentfonds (ICIS) auf Zypern	34
Gesellschaftsgründung Zypern mit zyprischer Transportlizenz (EU-Transportlizenz)	34
Internationales Steuerrecht: Missbrauchsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen.....	35
Deutsches Außensteuergesetz (AStG): Hinzurechnungsbesteuerung nach § 8 AStG.....	36
Anwendung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie	37
Einführung Richtlinie	37
Eine erweiterte Liste von Gesellschaftsformen, die in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter Richtlinie fallen	38

Absenkung des Beteiligungsschwellenwerts für die Befreiung von Quellensteuern auf Dividenden	38
Vermeidung von Doppelbesteuerung im Fall von Enkelgesellschaften	39
Umsetzung in nationales Recht.....	39
§ 23 UmwStG- Einbringung in der Europäischen Union (Societas Europaea, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)-Europa AG,EU Fusionsrichtlinie)	40
Societas Europaea: Europa AG	45
Firmengründung Zypern: Handels- und Vertragsrecht	47
1 Grundlagen der Rechnungslegung und des Jahresabschlusses.....	47
2 Buchführungspflicht.....	47
Immobilienwerb auf Zypern	47
2 Immobiliareigentum	47
3 Recht auf Privateigentum an unbeweglichen Sachen	48
4 Reichweite von Rechten an Immobiliareigentum.....	49
5 Einschränkungen des Eigentumsrechts.....	49
6 Registrierung von Mietverträgen	50
7 Registrierung von Trusts	51
8 Registrierung von restriktiven Verträgen	51
9 Gemeinschaftliches Gebäudeeigentum	51
10 Besonderheiten des Immobilienkaufvertrages	52
11 Immobilienwerb durch EU-Ausländer.....	52
12 Mietverträge	53

Copyright-Hinweis:

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

Die Zusammenstellung dieses Exposé war mit viel Aufwand verbunden. Alle Informationen dienen der persönlichen Information unserer Mandanten. Die in diesem Exposee und auf den Internetseiten der ETC: Excellent Tax&Corporation Management 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.

Kurzübersicht Firmengründung Zypern



Zypern ist Mitglied der europäischen Union, mithin Wirkung der EU-Niederlassungsfreiheit (EU-Rechtsschutz), EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und/oder EU-Fusionsrichtlinie. Außerdem unterhält Zypern mit vielen Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), daher Abschirmwirkung eines DBAs i.d.R. vorhanden. Zypern besteuert aktive Gesellschaften mit 12,5% Ertragssteuern, Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten bleiben grundsätzlich quellensteuerfrei, unabhängig vom Vorhandensein eines DBAs. Dividendenausschüttungen an einen Zyprioten

werden mit 15%iger Verteidigungssteuer belegt. Reine Beteiligungserlöse (Holdinggesellschaft) werden nicht besteuert.

Außerdem:

- IP Box-Steuerregime: 80% Steuerfreistellung auf Einnahmen von Patenten und Lizenzrechten
- Einkommen auf Wertpapiere (Handeln und Halten) sind von jeglicher Steuer befreit
- Internationale Stiftungen sind gänzlich steuerbefreit
- Zinseinkommen von Steuerausländern bei zyprischen Banken sind steuerfrei
- Reedereien bezahlen keine Steuern, 4,25% Steuern für Managementgesellschaften im Schiffswesen
- Ebene der natürlichen Person: Unterschied zwischen steuerlichen Inländern und steuerlichen Ausländern (tax resident, tax non-resident)

Bei Anwendung des deutschen Steuerrechts entfaltet §8 AStG (Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung) keine Wirkung, da EU-Rechtswidrig. Dieses allerdings nur unter der Voraussetzung, dass es sich bei der zyprischen Gesellschaft um keine rechtswidrige Zwischengesellschaft (Schein-oder Briefkastenfirma) handelt, also ausreichend Substanz-Escape auf Zypern vorhanden ist.

Das Vorliegen einer Betriebsstätte im DBA-Fall definiert sich über Artikel 5 DBA (Doppelbesteuerungsabkommen) und nicht über innerstaatliches Recht (in Deutschland §§12/13 AO).

Betriebsstätte auf Zypern

Im Anwendungsfall eines Doppelbesteuerungsabkommens definiert sich das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte über Artikel 5 DBA (siehe unten).

Ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - korrekte Bezeichnung: Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - ist ein völkerrechtlicher Vertrag zwischen zwei Staaten, in dem geregelt wird, in welchem Umfang den Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht für die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte zusteht. Ein DBA soll vermeiden, dass natürliche und juristische Personen, die in beiden Staaten Einkünfte erzielen, in beiden Staaten - also doppelt - besteuert werden. Mithin beschreibt ein DBA, unter welchen Umständen eine steuerliche Betriebsstätte im In- und/oder Ausland ausgelöst wird (vgl unten). Kommentierungen und Urteile beschreiben zu dem, unter

welchen Voraussetzungen z.B. die deutschen Steuerbehörden eine steuerliche Betriebsstätte im Ausland anerkennen.

Der steuerliche Betriebsstättenbegriff ist in den Doppelbesteuerungsabkommen legal definiert:

Artikel 5 DBA:

(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 "BETRIEBSTÄTTE" UMFASST INSBESONDERE:

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

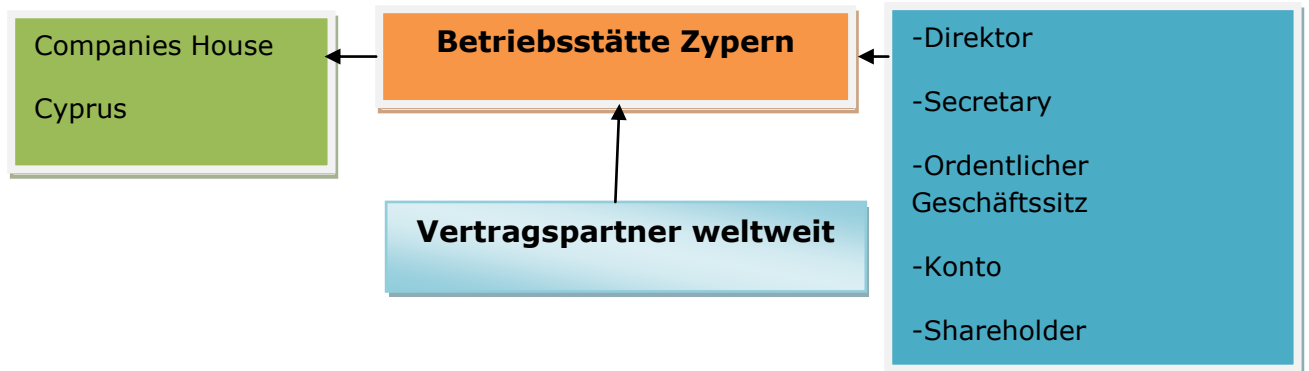
(3) ALS BETRIEBSTÄTTEN GELTEN NICHT:

- 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.

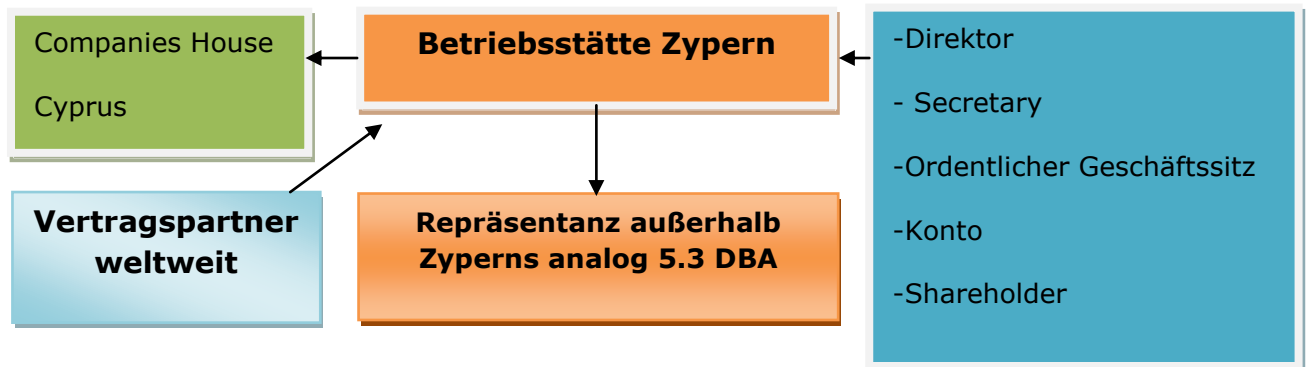
(4) Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 - in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat gelegene Betriebsstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens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

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

Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften NICHT zur Betriebsstätte der anderen.



Beispiel für Betriebsstätte auf Zypern: Ein auf Zypern Ansässiger ist Direktor der Gesellschaft, ordentlicher Geschäftssitz auf Zypern (kein Briefkasten) und Konto bei einer zyprischen Bank. Shareholder kann In-oder Ausländer sein, natürliche oder juristische Person.



Grafik: Ein auf Zypern Ansässiger ist Direktor der Gesellschaft, ordentlicher Geschäftssitz auf Zypern (kein Briefkasten) und Konto bei einer zyprischen Bank. Shareholder kann In-oder Ausländer sein. Außerhalb Zyperns wird eine Repräsentanz analog 5.3 DBA installiert oder ein Warenlager, also keine steuerliche Betriebsstätte.

Einen Ort der Leitung: Begriffsbestimmung nach DBA

Der "Ort der geschäftlichen Oberleitung" ist zentraler Begriff zur Definition der steuerlichen Betriebsstätte. Davon abweichend: Eine Produktionsstätte, eine Stätte zur Ausbeutung von Bodenschätzen, ein Land-oder Forstwirtschaftlicher Betrieb, eine Bauausführung länger als 9-12 Monate Dauer (nach DBA) oder eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (z.B. ein Ladengeschäft auf Zypern), löst immer eine Betriebsstätte auf Zypern aus, unabhängig vom Ort der geschäftlichen Oberleitung.

Ort der geschäftlichen Oberleitung:

-Der Mandant oder ein Beauftragter verlagert seinen gewöhnlichen Aufenthalt nach Zypern und tritt als Direktor der Gesellschaft auf ODER

-sofern keine Tagesentscheidungen zu treffen sind: Der nicht auf Zypern ansässige Direktor weist nach, dass er sich im Rahmen der notwendigen Leitungsaufgaben auf Zypern aufhält, um diese gewöhnlich an der Betriebsstätte wahrzunehmen ODER

-unsere Kanzlei auf Zypern stellt einen Treuhand- oder angestellten Direktor.

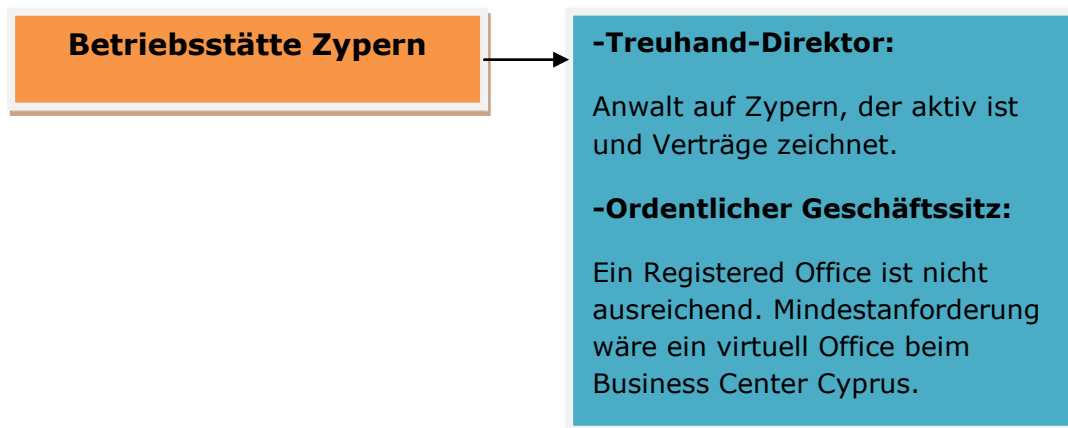
Treuhand- oder angestellter Direktor auf Zypern

Bei der Gestaltung mit Treuhand-Direktor ist die Annahme zu verhindern, dass die Gesellschaft z.B. von Deutschland aus „ferngesteuert wird“. Mithin ist von einem reinen Nominee-Direktor dringend abzuraten. Auf Wunsch stellt unsere Kanzlei einen Direktor, der aktiv ist und Verträge zeichnet (Anwalt auf Zypern, also Berufsgeheimnisträger).

Alternativ besteht die Möglichkeit des „angestellten Direktors“, also Angestelltenvertrag zwischen Direktor und zyprischer Limited mit Abgabe von Sozialversicherung und Lohnsteuer.

Rechtswidrige Zwischengesellschaft und Substanz-Escape auf Zypern

Zur Verhinderung der Annahme der rechtswidrigen Zwischengesellschaft und/oder nationaler Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (in Deutschland §8 AStG) muss auf Zypern ausreichend Substanz-Escape vorhanden sein. Dabei reicht ein reines Registered Office in keinem Falle aus. Mindestanforderung wäre ein virtuell Office auf Zypern (Postadresse, eigene Telefonnummer, persönliche Gesprächsannahme mit dem Namen der Gesellschaft, Postweiterleitung, Faxdienst). Unsere Kanzlei bietet hier die gesamte Bandbreite der Lösungen an: Virtuell Office beim Business Center Cyprus, virtuell Office und voll eingerichtetes Büro bis Mietbüros auf Zypern.



Business Center auf Zypern

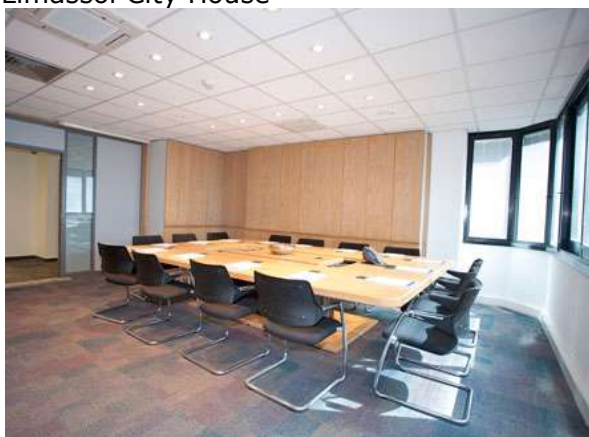
Business Center auf Zypern bieten die gesamte Palette der Dienstleistungen an, vom virtuellen Office bis zum voll eingerichteten Büro. Gern binden wir unsere Mandanten an ein Business Center an.



Nicosia Jacovides Tower



Limassol City House



Ansässigkeitsbescheinigung vom zyprischen Finanzamt (Tax Residency Certificate (TRC) with reference to Double Tax Treaties with apostil)

Zur Verhinderung der Annahme einer rechtswidrigen Zwischengesellschaft ist die Ausstellung der Ansässigkeitsbescheinigung durch das zyprische Finanzamt entscheidend. Das zyprische Finanzamt stellt diese Bescheinigung unter folgenden Voraussetzungen aus:

- Kein reines Registered Office auf Zypern (Substanz Escape)
- geschäftlich tätiger Direktor auf Zypern, kein reiner Nominee Direktor
- Steuernummer – und Umsatzsteuer-ID
- Geschäftskonto auf Zypern

Zyprische Limited und Ebene der Gesellschafter (Shareholder)

Gesellschafter (Shareholder) der zyprischen Limited können natürliche oder juristische Person in- oder außerhalb Zyperns sein. Zypern bietet den Vorteil, dass Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten keiner Quellensteuer unterliegen, unabhängig davon ob ein DBA-Sachverhalt vorliegt. Hat ein ausländischer Gesellschafter beherrschenden Einfluss (mehr als 50% der Anteile) muss überprüft werden, ob Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung greifen. So kennt Deutschland in §§ 7-14 AStG eine Hinzurechnungsbesteuerung bei beherrschenden Einfluss eines Deutschen und nur passiven Einkünften der Auslandsgesellschaft in einem Niedrigsteuerland. Allerdings wurde diese Praxis innerhalb der EU als rechtswidrig eingestuft, sofern es sich bei der Auslandsgesellschaft (hier zyprische Limited) nicht um eine reine Briefkastengesellschaft (rechtswidrige Zwischengesellschaft) handelt. Das Deutsche AStG wurde entsprechend ergänzend.

Österreich kennt keine Regelungen einer Hinzurechnungsbesteuerung. Viele andere Staaten kennen analoge Regelungen der Deutschen Hinzurechnungsbesteuerung.

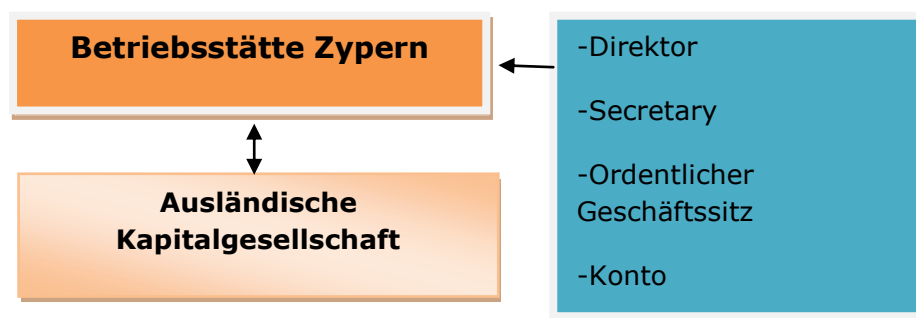
Beispiel für verbundene Unternehmen

-Eine Deutsche Kapitalgesellschaft ist Anteilseigner der zyprischen Limited:

Die zyprische Ltd wird mit 12,5% Ertragssteuer besteuert. Dividendenausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten unterliegen auf Zypern keiner Quellensteuer, ergänzend Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und §8 KStG (Körperschaftsteuergesetz). Mithin vereinnahmt die Deutsche Kapitalgesellschaft die Dividenden aus Zypern steuerfrei. Eine Besteuerung findet erst statt, wenn an den Anteilseigner der Deutschen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet wird- sofern natürliche Person- und dann mit 25%tiger Abgeltungssteuer.

-Zyprische Limited ist Anteilseigner an einer Deutschen Kapitalgesellschaft

Positivwirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, allerdings kennt Deutschland einen 5%tigen Körperschaftsteuvorbehalt. Mithin fließen 95% der Dividenden quellensteuerfrei in die zyprische Limited und werden dort nicht besteuert, da Zypern reine Beteiligungserlöse grundsätzlich nicht besteuert.



-Mandanten aus Österreich

Für Mandanten aus Österreich greift die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie analog. Ist also eine österreichische Kapitalgesellschaft Shareholder der zyprischen Limited, so steuerfreie Vereinnahmung der Dividenden auf der Seite der Kapitalgesellschaft. Eine Hinzurechnungsbesteuerung analog dem Deutschen AStG kennt Österreich nicht. Ebenso kennt Österreich keinen Körperschaftsteuervorbehalt bei abfließenden Dividenden nach Zypern.

-Mandanten aus der Schweiz

Zypern und die Schweiz unterhalten kein Doppelbesteuerungsabkommen. Probleme ergeben sich also bei Sachverhalten, bei denen die zyprische Limited Anteilseigner der Schweizer Kapitalgesellschaft wird. Dividendenausschüttungen besteuert die Schweiz im Nicht-DBA-Sachverhalt mit 35%tiger Quellensteuer. Erst nach zweijähriger Haltefrist wirken die Regelungen analog der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie.

-Mandanten aus anderen Ländern

Grundsätzlich gilt zusammenfassend bei verbundenen Unternehmen: Keine Quellensteuer auf Zypern bei abfließenden Dividenden aus Zypern, unabhängig davon, ob DBA-Sachverhalt oder nicht. Befindet sich die Tochter-Kapitalgesellschaft in der EU, greift grundsätzlich die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie. Fließen Dividenden aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft nach Zypern, so ist das jeweilige innerstaatliche Recht und/oder die Regelungen im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (sofern vorhanden) zu beachten. Bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Zypern und dem Sitzstaat des verbundenen Unternehmens, reduziert ein Doppelbesteuerungsabkommen die Quellensteuer i.d.R. auf 5-10%. Voraussetzung kann allerdings ein Aktivitätsvorbehalt sein (DBA Missbrauchsklauseln). Ist kein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden (und nicht EU), so i.d.R. volle Quellensteuer bei Abfluss von Dividenden nach Zypern. Auf zyprischer Seite: Keine Besteuerung der zufließenden Dividenden aus dem Ausland, bei Dividenden-Weiterausschüttung aus Zypern keine Quellensteuer.

Natürliche Person als Anteilseigner der zyprischen Limited

Grundsätzlich kann auch eine natürliche Person Anteilseigner einer zyprischen Limited sein. Die Besteuerung der Dividenden richtet sich nach dem innerstaatlichen Recht. So werden Beteiligungserlöse in Deutschland grundsätzlich mit 25%tiger Abgeltungssteuer besteuert. Auf Zypern keine Quellensteuer bei abfließenden Dividenden.

Wie bekomme ich das Geld aus meiner Auslandsgesellschaft heraus?

Im Kontext der Gründung einer Auslandsgesellschaft mit Betriebsstätte im Sitzstaat der Auslandsgesellschaft (hier Zypern) , wird von Mandanten häufig die Frage gestellt, wie man das Geld aus der Auslandsgesellschaft „herausbekommt“, ohne das z.B. eine Dividendenausschüttung realisiert werden muss. Möglichkeiten wären:

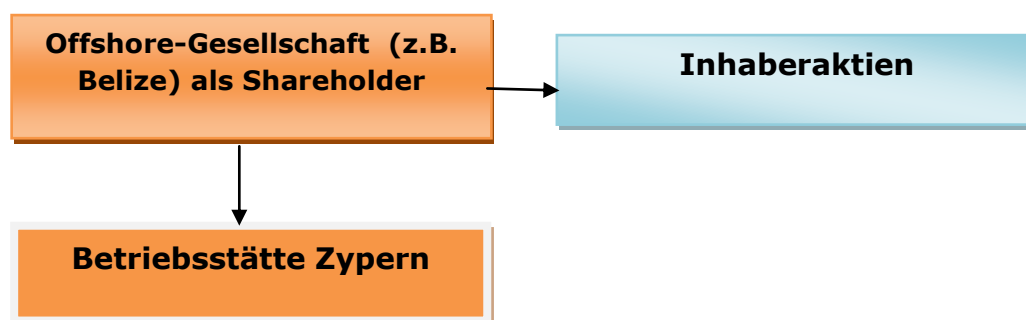
- Die Auslandsgesellschaft tätigt als juristische Person die Investitionen, kauft also z.B. das Auto, das Haus usw.. und nicht die natürliche Person. So kann z.B. eine zyprische Limited mit Betriebsstätte Zypern ein Fahrzeug erwerben/leasen, welches dann z.B. in Deutschland gefahren wird oder das Haus in Spanien kaufen.
- Die Auslandsgesellschaft gewährt ein Darlehn zu Bedingungen gleicher Dritter.
- Honorarvertrag mit der Auslandsgesellschaft: Das Honorar wird dort besteuert, wo der Freiberufler der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, auf Seite der Auslandsgesellschaft allerdings voll abzugsfähige Betriebskosten
- Geldentnahme per Bargeldabhebung oder Kreditkarte der Auslandsgesellschaft: Der Buchungsvorgang wäre „Auslandsgesellschaft Bank an Auslandsgesellschaft Kasse“. Stehen absetzbare Aufwendungen entgegen, ergeben sich keine Probleme. Stimmt der Kassenbestand nicht, so auch im Ausland „Privatentnahme“ oder VGA. Allerdings mit anderen steuerrechtlichen Konsequenzen als in den meisten Hochsteuerländern, auf Zypern nur 15% Steuern.
- Die wahren Eignerverhältnisse werden verschleiert“, in dem ein Treuhand-Shareholder eingesetzt wird oder z.B. eine Offshore-Gesellschaft mit Inhaberaktien als X- 100% Shareholder der Auslandsgesellschaft.
- Es wird ein Trust im englischsprachigen Rechtsraum als Obergesellschaft der Auslandsgesellschaft installiert. Ergänzend können in diesem Kontext z.B. in Deutschland belegende Vermögenswerte in den englischen Trust transferiert werden.
- Der Dividendenempfänger verlagert zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung (oder vorab) seinen gewöhnlichen Aufenthalt in ein Niedrigsteuerland (Verlagerung der unbeschränkten Steuerpflicht der natürlichen Person) und realisiert zu diesem Zeitpunkt die Dividendenausschüttung. Mithin erfolgt eine Besteuerung der Dividendenausschüttung nach dem Recht des neuen Sitzstaates. Ein solcher Schritt erfordert natürlich eine entsprechende Planung im Vorfeld (Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im derzeitigen Ansässigkeitsstaat, Wohnsitzname im Zufluchtsstaat usw).
- Es wird z.B. in Deutschland eine Kapitalgesellschaft gegründet, die Anteilseigner der Auslandsgesellschaft wird. Beispiel: Gründung einer UK Ltd mit Zweigniederlassung

Deutschland als Anteilseigner der Auslandsgesellschaft. Folge: Steuerfreie Vereinnahmung der ausländischen Dividenden unter Wirkung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie (sofern Voraussetzungen erfüllt) und/oder Deutsches KStG ,unter 5% Körperschaftsteuervorbehalt, in der Deutschen Kapitalgesellschaft. Eine Besteuerung der Dividenden findet erst statt, wenn an den Anteilseigner der Deutschen Kapitalgesellschaft „weiterausgeschüttet wird“ ,sofern natürliche Person.

-Hineinoptieren in das Teileinkünfteverfahren: Bestehen z.B. in Deutschland Verluste und der Deutsche Steuerpflichtige wird Anteilseigner der Auslandsgesellschaft ,so kann bei Dividendenausschüttung zwischen Abgeltungssteuer und Teileinkünfteverfahren gewählt werden. Während beim Teileinkünfteverfahren Verluste mit Erträgen verrechnet werden können, wird die Abgeltungssteuer ohne Abzug fällig.

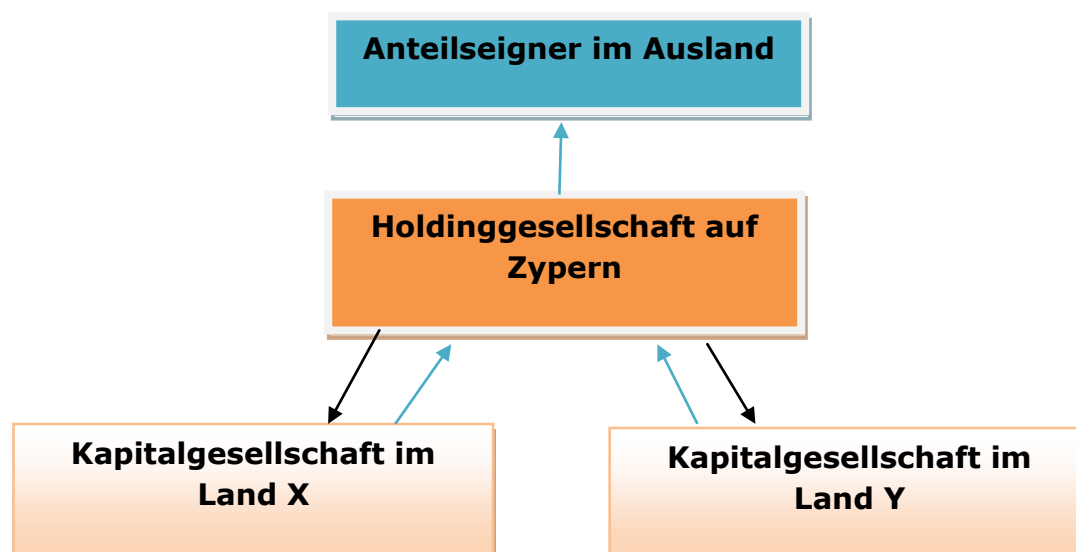
-Übertragung an Auslandsgesellschaft: Wer die Gefahr einer Hinzuschätzung durch das Finanzamt vermeiden will, muss inländisches Vermögen in das Eigentum einer Auslandsgesellschaft übertragen, es dort belassen und eine inländische Betriebsstätte gründen. Selbstverständlich müssen die Gewinne der Betriebsstätte erklärt und auch versteuert werden. Auch dürfen von der Hauptgesellschaft (Ausland) erhaltende Zahlungen nur für die Zwecke der Betriebsstätte verwendet werden. Eine weitergehende Mitwirkungspflicht seitens der Betriebsstätte ergibt sich dann aber nicht.

Zwischenschaltung einer Offshore-Gesellschaft als Shareholder der zyprischen Ltd



Die Abbildung zeigt eine Möglichkeit der „Verschleierung“ der wahren Besitzverhältnisse der zyprischen Ltd. Es wird eine Offshore-Gesellschaft gegründet (Nullsteueroase,kein öffentliches Handelsregister), Ausgestaltung ggf. mit Inhaberaktien. Diese Offshore-Gesellschaft wird Shareholder der zyprischen Limited. Solange die Dividenden nicht an den Offshore-Staat ausgeschüttet werden, ergeben sich keine steuerlichen Nachteile, jedoch wird der Besitzer der zyprischen Ltd nicht bekannt. Werden Dividenden an die Offshore-Gesellschaft ausgeschüttet, so keine Quellensteuer auf Zypern.

Die Holdinggesellschaft auf Zypern



Reine Beteiligungserlöse (Holdinggesellschaft) werden auf Zypern nicht besteuert. Außerdem: Positivwirkung der EU-Niederlassungsfreiheit (EU Rechtsschutz), EU-Mutter-Tochter-Richtlinie und EU-Fusionsrichtlinie. Außerdem kennt Zypern keine „Infizierungsregeln“. Somit kann eine zyprische Limited aktive Gesellschaft und Holding zugleich sein.

Die steuerlichen Vorteile der Errichtung einer Holdinggesellschaft in Zypern

Zypern ist ein erstklassiger Ort für die weltweiten Geschäftstätigkeiten multinationaler Gesellschaften, insbesondere durch die Verwendung zyprischer Holdinggesellschaften. Diese Gesellschaftsstruktur beinhaltet die Eigentümerstellung einer ausländischen Tochtergesellschaft seitens einer in Zypern ansässigen Holdinggesellschaft, die wiederum im Eigentum der Muttergesellschaft steht. Die zyprische Holdinggesellschaft gilt aus folgenden Gründen als ein Hauptmittel der internationalen Steuerplanung:

- Eingehende Dividenden, die von der Tochtergesellschaft an die zyprische Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden, unterliegen im Sitzstaat der Tochtergesellschaft einer geringen oder keiner Quellensteuer. Dies ist auf die sehr vorteilhaften Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zurückzuführen, die Zypern mit vielen Ländern weltweit abgeschlossen hat. Die Auswirkungen dieser DBA ist eine Verringerung der Quellensteuern auf ausgeschüttete Dividenden oder eine vollständige Befreiung von Quellensteuern. Zypern hat 34 DBA unterzeichnet die mehr als 40 Länder abdecken. Die Abkommen bestehen flächendeckend mit Ländern aus Amerika bis hin zu Mittel- und Osteuropa sowie Asien. Darüber hinaus gelten in dem EU-Mitgliedsland Zypern die Regelung der europäischen Mutter-Tochter Richtlinie. Diese wirken sich dahingehend aus, dass für den Fall der Kontrolle von wenigstens 25% des Gesellschafterkapitals einer EU-Tochtergesellschaft durch eine zyprische Holdinggesellschaft für wenigstens 24 Monate die von der EU-Tochtergesellschaft an die zyprische Holdinggesellschaft ausgeschütteten Dividenden in dem anderen Eu-Staat quellensteuerfrei sind. Soweit die Vorschriften der Richtlinie keine Anwendung finden (oder soweit Vorschriften zur Umgehungsverhinderung existieren), können zyprische Holdinggesellschaften auf ein weiteres Netzwerk von Doppelbesteuerungsabkommen zurückgreifen.

- Soweit die zyprische Holdinggesellschaft Dividendeneinkommen von der Tochtergesellschaft erhält, unterliegt dieses Einkommen nicht der zyprischen Körperschaftssteuer, wenn die zyprische Holdinggesellschaft wenigstens 1% des Gesellschaftskapitals der Tochtergesellschaft hält.
- Soweit die zyprische Holdinggesellschaft Gewinne durch den Verkauf von Anteilen an der Tochtergesellschaft oder den Verkauf sonstiger Anteile einnimmt, sind diese von der zyprischen Körperschaftssteuer befreit. Dies fördert auch die Ansiedlung von gemeinsamen Anlageplänen (collective investment schemes) in Zypern.
- Soweit die zyprische Holdinggesellschaft ihrerseits an die eigentliche nichtansässige Muttergesellschaft Dividenden ausschüttet, sind solche von jeglicher Quellensteuer befreit, unabhängig vom Bestehen eines DBA oder Anwendbarkeit der europäischen Mutter-Tochter Richtlinie. Im Unterschied zu Zypern befreien oder reduzieren andere holdingfreundliche Rechtsordnungen die Quellensteuer auf ausgeschüttete Dividenden nur, wenn ein DBA zwischen dem Holdinggesellschaftsstaat und dem Sitzstaat der eigentlichen Muttergesellschaft besteht oder Holding- und Muttergesellschaft beide in der EU ansässig sind.
- Die Gewinne aller zyprischen Kapitalgesellschaften werden mit einem Steuersatz von 12,5% besteuert, einem der niedrigsten Körperschaftssteuer in der EU.
- Die zyprischen Gesetze sind in europarechtskonform, entsprechend den EU Verhaltensregeln für Unternehmen und wenden OECD Standardregelungen an.
- In der EU errichtete Kapitalgesellschaften haben automatisch das Recht und den Vorzug der Niederlassungsfreiheit in der EU. Im Centron-Fall (1999) hat der Europäische Gerichtshof das Prinzip abgesegnet, dass eine innerhalb der Gemeinschaft errichtete Gesellschaft das Recht hat, sich überall sonst in der EU niederzulassen und auch alle ihre Geschäfte außerhalb ihres Ursprungslandes durchführen kann. Das bedeutet, dass jede EU-Kapitalgesellschaft oder sonstige Körperschaft ohne jegliche Beschränkungen eine Holdinggesellschaft in Zypern errichten kann.
- Das zyprische Recht steht mit den wesentlichen EU-Richtlinien in Einklang, so dass Unternehmens-Reorganisationen, Fusionen, Unternehmenseinkäufe und Betriebszusammenlegungen ohne Beeinträchtigungen durchgeführt werden können.
- Es gibt keine zeitliche Beschränkung für den Verlustvortrag und das Aufrechnen gegen zukünftige steuerbare Gewinne, d.h. eine Gesellschaft, die in den ersten Jahren ihres Bestehens Verluste erleidet, kann diese vortragen und gegen die Gewinne aufrechnen, die in zukünftigen Jahren entstehen.
- Es gibt Gruppenerleichterungen für die Nutzung von Steuerverlusten. Aus diesem Grund kann eine diversifizierte Gruppe von Gesellschaften, die einer zyprischen Holdinggesellschaft gehört, die steuerbaren Gewinne der erfolgreichen Tochtergesellschaften gegen die Verluste der verlustträchtigen Gesellschaften aufrechnen und mithin zu einem gemeinsam zu versteuernden Gewinn zusammenziehen.
- Die Kapitalerfordernisse für die Errichtung einer zyprischen Holdinggesellschaft sowie Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten halten sich in einem vernünftigen Rahmen. Unternehmensnahe Dienstleistungen sind im EU Vergleich mit am günstigsten; gleichzeitig entsprechen die von zyprischen Dienstleistern angebotenen Dienste höchstens Qualitätsanforderungen.

Internationale Steuerplanung

Multinationale Gesellschaften und internationale Unternehmen die an grenzüberschreitenden Investitionsertrag erheblich steigern, wenn sie bei ihrer internationalen Steuerplanung die zyprische Holdinggesellschaft mit berücksichtigen. Zypern ermutigt ausländische Investitionen und macht es sich zur Aufgabe, sowohl für Offshore-Gesellschaften als auch für solche, die eine operationelle Basis in einem kostengünstigen Niedrigsteuerland suchen, bestmögliche Bedingungen zu schaffen. Die strategische Lage der Insel, ihre modernen und effizienten unternehmensnahen Dienstleister und Banken, die Infrastruktur und das Umfeld für Unternehmen zusammen mit den Steueranreizen und Zugeständnissen für ausländische Investoren sind die wichtigsten Faktoren, die internationale Gesellschaften anlocken, um in und durch Zypern zu operieren.

Steuergestaltung mittels Holding

Eine Holdinggesellschaft vereinnahmt die Dividenden (Erträge nach Besteuerung) der Basisgesellschaft/en (Tochtergesellschaften) möglichst steuerfrei und besteuert reine Beteiligungserlöse nicht. Ergänzend werden Weiterausschüttungen aus der Holding gering oder im optimalen Fall nicht besteuert (keine Quellensteuer bei Durchschleusung der Dividenden an die Anteilseigner oder Obergesellschaft/en= Dividendenrouting).

Management- oder Verwaltungsholdings können darüber hinaus der Basisgesellschaft/en (Töchter) für die Tätigkeiten in Rechnung stellen, was den steuerbaren Ertrag der Basisgesellschaft/en (Töchter) entsprechend reduziert, gleiches bei Holdinggesellschaften die Patente oder Lizenzen/Rechte hält.

Für die meisten unserer Mandanten gestalten sich die Holdingstandorte Zypern, Niederlande, Spanien oder ggf. auch die Schweiz als geeignete Standorte.

Befinden sich die Basisgesellschaften (Töchter) in der EU, so ist i.d.R. eine zyprische-, niederländische –oder spanische Holding geeignet, da Positiv-Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie (Steuerfreie Vereinnahmung der Dividenden, sofern die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind, hinsichtlich Beteiligungshöhe- und Zeit), EU-Niederlassungsfreiheit, EU Fusionsrichtlinie und/oder ergänzend §§21/23 UmWStG (steuerneutraler Anteilstausch, Verschmelzung).

Steuerneutraler Anteilstausch oder Verschmelzung bei Tochtergesellschaften in der EU und Holding in der EU

Ist die Tochtergesellschaft „werthaltig“, müsste die Holding die Anteile normalerweise erwerben. Innerhalb der EU besteht jedoch die Möglichkeit des steuerneutralen Anteilstausch bzw. Verschmelzung auf der Grundlage der EU-Fusionsrichtlinie, im Deutschen Steuerrecht umgesetzt im Umwandlungssteuergesetz (UmWStG). Als alternative Maßnahme die Gesellschafter-Fremdfinanzierung.

Zypern als optimaler Holdingstandort

Für viele Mandanten ist Zypern der ideale Holdingstandort:

Positivwirkungen der EU-Niederlassungsfreiheit (EU Rechtsschutz) und EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, reine Beteiligungserlöse werden nicht besteuert (Holdingprivileg) und Dividenden-Weiterausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten unterliegen auf Zypern grundsätzlich keiner Quellenbesteuerung. Zypern kennt keine Infizierungsregeln „aktive Einnahmen/reine Beteiligungserlöse“: Reine Beteiligungserlöse werden nicht besteuert, aktive Einnahmen mit nur 12,5%.

Beispiele Holding:

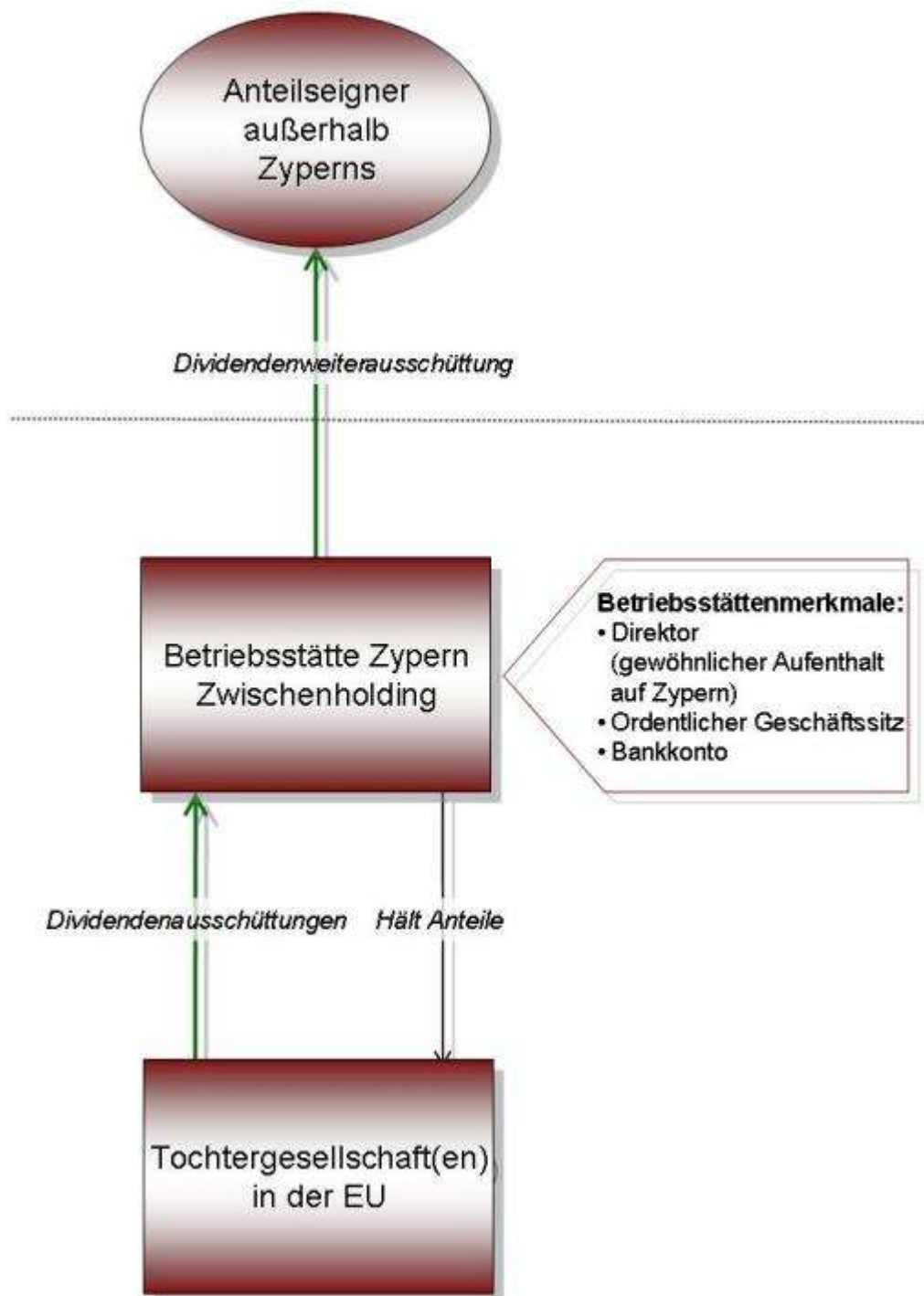
Basisgesellschaft ist eine Deutsche GmbH, Anteilseigner ist eine zyprische Holding: Die Deutsche GmbH wird mit Körperschafts- und Gewerbesteuer belastet. Die Dividenden fließen an den Gesellschafter, hier die zyprische Holding. Dabei vereinnahmt die zyprische Holding die Deutschen Dividenden unter Wirkung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie steuerfrei, unter 5% Körperschaftssteuervorbehalt in Deutschland (einen solchen Körperschaftssteuervorbehalt kennt in der EU nur Deutschland). Bei Weiterausschüttung der Dividenden (Dividendenrouting) an eine nicht auf Zypern ansässige Person, erhebt Zypern keine Quellensteuer, unabhängig von einem DBA-Sachverhalt. Ist die Deutsche GmbH werthaltig, muss die zyprische Holding die Anteile nicht zwingend käuflich erwerben. Wie oben beschrieben, bestehen steuerneutrale Möglichkeiten über die EU Fusionsrichtlinie oder Gesellschafter-Fremdfinanzierung.

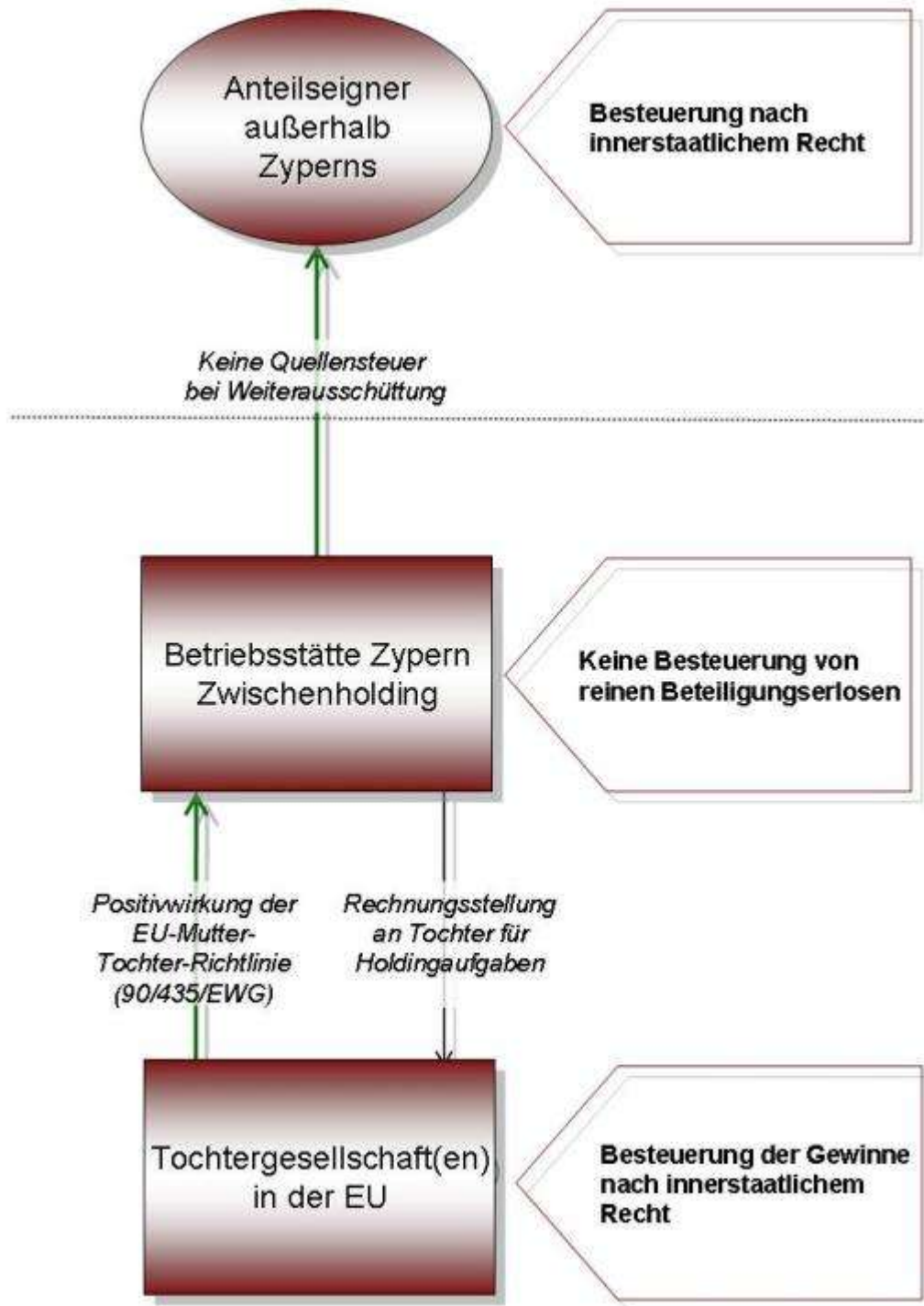
Negativbeispiel im obigen Kontext: Die Holdinggesellschaft befindet sich in einem Land mit Nur-DBA-Sachverhalt zum Land der Basisgesellschaft (z.B. Deutschland oder Österreich) oder Nicht-DBA-Sachverhalt:

Der Sitzstaat der Basisgesellschaft (z.B. Österreich oder Deutschland) hat im DBA-Sachverhalt ein Quellenbesteuerungsrecht gemäss jeweiligen DBA zwischen 5-10%. Im Nicht-DBA –Sachverhalt (z.B. Sitz der Holding ist auf den Seychellen), hat der Sitzstaat der Basisgesellschaft (also z.B. Österreich oder Deutschland) ein volles Quellenbesteuerungsrecht, i.d.R. in Höhe des gültigen Körperschaftssteuersatzes. Hinzukommt bei einem Nicht-DBA-Sachverhalt, dass die meisten Länder vom Grundsatz her von einer rechtswidrig zwischengeschalteten Gesellschaft ausgehen, um die Besteuerung im Sitzstaat zu umgehen. Rechnungen von der Holding werden i.d.R. grundsätzlich nicht anerkannt. Diese Annahme ist aktiv zu widerlegen (ordentlicher Geschäftssitz im Ausland/Holdingstandort, angestellter Geschäftsführer usw).

Gestaltungsbeispiele Holding auf Zypern

Nachfolgende Abbildungen zeigen beispielhaft die Steuergestaltung mittels einer Zwischenholding auf Zypern und Tochtergesellschaft/en in der EU.

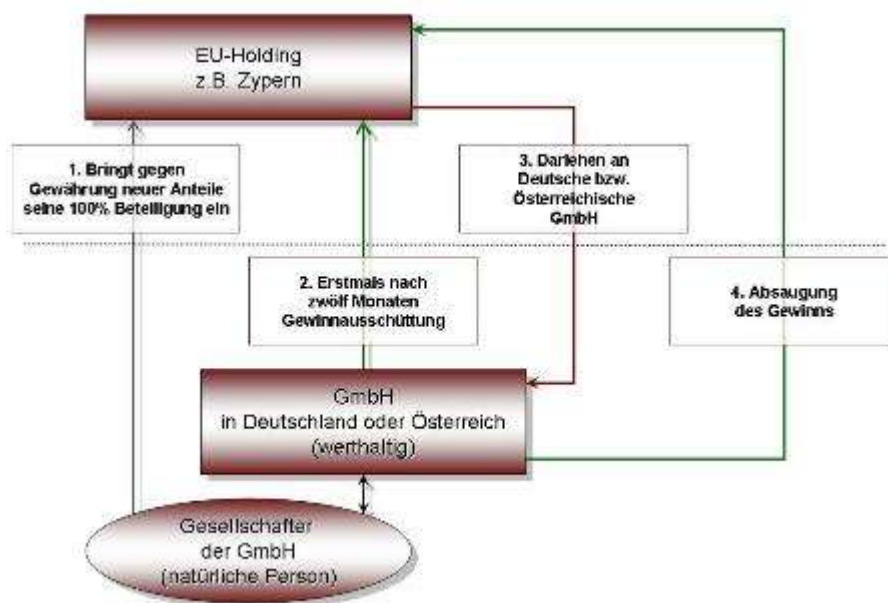




Da die Holding und die Tochtergesellschaften in der EU belegen sind, greifen die Positivwirkungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, EU-Fusionsrichtlinie und/oder EU-Niederlassungsfreiheit. Zypern besteuert reine Beteiligungserlöse nicht. Dividenden-Weiterausschüttungen an einen Nicht-Zyprioten unterliegen keiner Quellensteuer auf Zypern. Die zyprische Holding kann den Tochtergesellschaften für Holdingaufgaben in Rechnung stellen, was den steuerbaren Ertrag auf der Ebene der Tochtergesellschaften entsprechend reduziert.

Holding gründen: Steuerneutraler Übertrag der Assets der Basisgesellschaften (Tochtergesellschaften) auf die Holding

Ein zentrales Problem bei der Steuergestaltung mit Holdinggesellschaften sind vorhandene werthaltige Töchter (Basisgesellschaften). Normalerweise müsste die Holding die Assets der werthaltigen Töchter erwerben. Über die EU-Fusionsrichtlinie /Verschmelzungsrichtlinien besteht die Möglichkeit, die Assets steuerneutral zu übertragen. Allerdings bestehen insbesondere in Deutschland und Österreich erhebliche Rechtsunsicherheiten bezogen auf die Anwendung der EU-Fusionsrichtlinie und einem steuerneutralen Übertrag. Aus diesem Grunde bieten wir die Gestaltung mit Gesellschafter-Fremdfinanzierung an:



Ausgangsfrage: Grenzübergreifende Verschmelzung zyprische Holding und Deutsche GmbH als Beispiel

Angestrebtes Gestaltungsziel

Angestrebt ist eine Verschmelzung der deutschen GmbH mit einer zyprischen Ltd., um die Wirtschaftsgüter der deutschen GmbH steuerneutral in die zyprische Ltd. zu übertragen. Die Deutsche GmbH ist werthaltig und ertragsstark, es bestehen keine Immobilien oder Grundstücke in diesem Beispiel.

Europarechtliche Grundlage

Gesellschaftsrechtlich ermöglicht die grenzübergreifende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten die Richtlinie 2005/56/EG, Abl. EU Nr. L 310 S. 1 ff. Diese ist in Deutschland durch §§ 122a ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) in nationales Recht umgesetzt worden. Auch aus zyprischer

gesellschaftsrechtlicher Sicht ist eine grenzübergreifende Verschmelzung auf Basis der Richtlinie über die grenzübergreifende Verschmelzung möglich.

Die Fusionsrichtlinie (RL 90/434/EWG v. 23.7.1990, Abl. EG Nr. L 225/1 v. 20.8.1990; geändert durch RL 2005/19/EG v. 17.2.2005, Abl. Nr. L 058 v. 4.3.2005 S. 19.) enthält die steuerrechtlichen Vorschriften zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften verschiedener EU-Mitgliedstaaten. Sie ist in Deutschland durch §§ 1 Abs. 1 S. 1, 1 Abs. 2, 11-13, 19 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in nationales Recht umgesetzt worden. Auch aus zypriotischer steuerrechtlicher Sicht ist eine grenzübergreifende Verschmelzung auf Basis der Fusionsrichtlinie möglich.

Rechtslage aus deutscher Sicht

Angestrebtes Gestaltungsziel ist nicht nur eine Verschmelzung, die als solche unproblematisch ist, sondern auch die Steuerneutralität dieser Verschmelzung sowohl auf Gesellschaftsebene (deutsche GmbH) als auch auf Gesellschafterebene.

Umsatzsteuerliche Probleme wirft eine Verschmelzung als solche nicht auf. Sie ist unstreitig als Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar, unabhängig von der Diskussion, ob sie bereits aus anderen europarechtlichen Gesichtspunkten nicht steuerbar ist. Es ist allerdings umsatzsteuerlich rein abwicklungstechnisch nicht ideal, wenn durch eine Verschmelzung aus zwei Rechtsträgern, die jeweils in ihren Staaten tätig sind, ein zusammengefasster Rechtsträger wird. Die Abgrenzung der nach Deutschland oder Zypern umsatzsteuerlich gehörenden Wirtschaftsgüter (Verbringungsproblematik) ist aufwändig, kann aber gehandhabt werden.

Grunderwerbsteuerliche Probleme wirft die Verschmelzung nicht auf, sofern im Vermögen der deutschen GmbH keine Grundstücke enthalten sind.

Probleme in Form der Zerstörung vorhandener Verluste oder Verlustvorträge ergeben sich ebenfalls nicht, da solche in diesem Fallbeispiel nicht vorhanden sind. Die grundsätzlich hochgefährlichen Verlustzerstörungsregelungen des Umwandlungssteuergesetzes (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG) und des Körperschaftsteuergesetzes (Mantelkaufregelung des § 8c KStG) spielen hier daher keine Rolle.

Die zentrale Frage ist daher, ob die Verschmelzung ertragsteuerlich vollkommen neutral erfolgen kann, d.h. ohne Besteuerung stiller Reserven. Ohne derartige ertragsteuerliche Steuerneutralität droht eine Besteuerung stiller Reserven auf Gesellschaftsebene mit dem Steuersatz von ca. 30 % (Körperschaftsteuer + Gewerbesteuer + Solidaritätszuschlag).

Auf Gesellschafterebene kommt es ohne Steuerneutralität zur Besteuerung von 60 % der stillen Reserven aus der Beteiligung mit dem persönlichen Grenzsteuersatz (§ 17 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40c) EStG). Ausgehend von einem Grenzsteuersatz von ca. 46 % (Einkommensteuer + Kirchensteuer + SolZ) kann man somit mit einem Steuersatz von ca. 27,6 % auf die stillen Reserven rechnen (= 46% x 60%).

Die Voraussetzungen der Nichtbesteuerung der stillen Reserven sowohl auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene sind nach §§ 11-13 UmwStG die Folgenden:

- Gesellschaftsrechtlich muss es sich um eine Verschmelzung i.S.d. §§ 122a UmwG, also im Sinne der Richtlinie über die grenzübergreifende Verschmelzung von EU-Kapitalgesellschaften handeln, vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 Nr. 1, S. 2 UmwStG.
- Die Gegenleistung für den Vermögensübergang darf grundsätzlich ausschließlich in der Gewährung von Anteilen bestehen. Es muss sich dabei um neue, anlässlich der Verschmelzung ausgegebene Anteile handeln. Eine Überpariemission ist aber zulässig, d.h. der Nominalbetrag der ausgegebenen Anteile muss nicht komplett dem übertragenen Vermögen entsprechen, es genügt, wenn die Differenz in die Kapitalrücklage eingestellt wird.
- Es muss eine steuerliche Schlussbilanz für die deutsche Gesellschaft erstellt und beim deutschen Finanzamt abgegeben werden.
- Es muss ein Antrag auf Steuerneutralität gestellt werden. Für die Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene ist dabei eine Frist zu beachten, der Antrag muss spätestens bei der Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz gestellt werden (§ 11 Abs. 3 UmwStG i.V.m. § 3 Abs. 2 S. 2 UmwStG). Für die Steuerneutralität auf Gesellschafterebene gilt kein Fristerfordernis, da § 13 UmwStG kein solches Erfordernis statuiert.
- Außerdem darf das deutsche Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden.

Bis auf die letzte Voraussetzung sind diese Voraussetzungen unproblematisch erfüllbar. Insbesondere spielt dabei auch die Verschmelzungsrichtung keine Rolle. Es kann also beispielsweise die deutsche GmbH auf die zypriotische Ltd. verschmolzen werden, so dass der deutsche Rechtsträger untergeht. Theoretisch könnte aber auch die zypriotische Ltd. auf die deutsche GmbH verschmolzen werden, so dass der zypriotische Rechtsträger aufgelöst würde. Von dieser Frage der Verschmelzungsrichtung ist aber die Frage streng zu trennen, welcher Fiskus künftig das Besteuerungsrecht für die Wirtschaftsgüter erhält.

Die Frage, welcher Fiskus nach der Verschmelzung das Besteuerungsrecht für die diversen Wirtschaftsgüter hat, berührt das in der obigen Aufzählung zuletzt genannte Kriterium, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt oder ausgeschlossen werden darf. Hier liegt ein erhebliches Risiko.

Der Grund dafür liegt in der Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Frage, ob das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird, wenn anlässlich der Verschmelzung Wirtschaftsgüter steuerlich aus Deutschland in einen anderen EU-Mitgliedstaat transferiert werden oder ein solcher Transfer zumindest vom deutschen Fiskus angenommen wird. Durch die Verschmelzung tritt anstelle des gesamten in Deutschland vormals steuerverhafteten Vermögens grundsätzlich das Vermögen einer deutschen Betriebsstätte der nach der Verschmelzung weiterexistierenden Gesellschaft (der zypriotischen Ltd. oder der deutschen GmbH, je nach Verschmelzungsrichtung). Ist das Vermögen dieser Betriebsstätte nicht vollumfänglich mit dem vor der Verschmelzung in Deutschland steuerverhafteten Vermögen der früheren deutschen Gesellschaft identisch, droht insoweit die Besteuerung der stillen Reserven aus diesem Vermögen.

Dies gilt jedenfalls, wenn man die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zugrunde legt. Im Schreiben des BMF v. 20.5.2009, GZ: IV C 6 – S 2134/07/10005, DB 2009, 1324, hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung bekräftigt, wonach beim steuerrechtlichen Transfer ins EU-Ausland grundsätzlich eine Entstrickungsbesteuerung zulässig und geboten sein soll. Es handelt sich bei diesem Schreiben um einen sogenannten Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 17.7.2008, I R 77/06, IStR 2008, 814.

In dem genannten BFH-Urteil wurde entgegen der Verwaltungsauffassung der Standpunkt eingenommen, dass beim Transfer ins EU-Ausland grundsätzlich keine Entstrickungsbesteuerung zulässig ist, da durch die Möglichkeit einer Nachversteuerung bei einer späteren tatsächlichen Veräußerung nach diesem Transfer ein deutsches Besteuerungsrecht gewahrt ist. Es ist somit zur Zeit noch offen, ob sich die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung durchsetzen wird oder eher die des BFH, vgl. dazu *Ditz*, IStR 2009, 115, *Körner*, IStR 2009, 1, 7, Tz. 4.1.3, 4.14; 115; IStR 2009, 741; *Mitschke*, DB 2009, 1376, FR 2009, 326; *Prinz*, DB 2009, 807; *Schneider/Oepen* FR 2009, 22. Für die Auffassung des BFH spricht, dass sie im Gegensatz zur Auffassung der Finanzverwaltung mit Sicherheit europarechtskonform ist.

Unter Gestaltungsaspekten ist aber zu berücksichtigen, dass man bereit sein muss, im Wege eines gerichtlichen Klageverfahrens die mit dem Nichtanwendungserlass belegte Auffassung des BFH noch einmal für den vorliegenden Fall bestätigen zu lassen oder aber Alternativen zu wählen.

Die Folgen der Auffassung der Finanzverwaltung werden noch dadurch verschärft, dass bei Verschmelzung der deutschen GmbH auf die zypriotische Ltd. die deutsche Finanzverwaltung annehmen würde, dass ein goodwill aus Deutschland nach Zypern transferiert würde. Nach der von der Finanzverwaltung (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4.) übernommene sogenannten Zentralisierungsthese des BFH (BFH v. 30.08.1995, BStBl. II 1996, 563; BFH v. 17.12.2003, I R 47/02, BFH/NV 2004, 771; BFH v. 19.12.2007, I R 66/06, DB 2008, 1188) gehören zu den grundsätzlich beim Stammhaus anzusetzenden Wirtschaftsgütern beispielsweise ein goodwill, Beteiligungen und andere Wirtschaftsgüter, die nicht konkret einer (anderen) Betriebsstätte zuzuordnen sind. Mit der Auflösung des deutschen Sitzes durch die Verschmelzung der deutschen GmbH auf die zypriotische Ltd. ist die Verlegung des Stammhauses nach Zypern und damit nach der Zentralisierungsthese der Transfer des goodwills aus Deutschland nach Zypern verbunden. Auf Basis der oben genannten Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 20.5.2009, GZ: IV C 6 – S 2134/07/10005, DB 2009, 1324) ist infolgedessen eine Besteuerung der stillen Reserven des goodwills vorzunehmen. Da der goodwill bislang nicht aktiviert ist, wäre die Konsequenz eine 30%ige Besteuerung des goodwills. Angesichts der Profitabilität der deutschen GmbH dürfte die Existenz eines umfangreichen goodwills gut argumentierbar sein. Die Frage, wie hoch dieser goodwill ist, ist eine Bewertungsfrage und damit vorprogrammierter Gegenstand einer umfangreichen Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung.

Wegen dieser Rechtsunsicherheiten wird ein alternativer Gestaltungsvorschlag erörtert.

Rechtslage aus zypriotischer Sicht

Aus zypriotischer Sicht wäre anders als aus deutscher Sicht die Verschmelzung relativ unproblematisch.

Nach zypriotischem Recht ist eine Verschmelzung (merger) unter anderem von der Körperschaftsteuer, der capital gains tax und von Transfergebühren befreit, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Gesellschaftsrechtlich muss es sich um eine Verschmelzung i.S.d. §§ 122a UmwG, also im Sinne der Richtlinie über die grenzübergreifende Verschmelzung von EU-Kapitalgesellschaften handeln.
- Die Gegenleistung für den Vermögensübergang darf grundsätzlich ausschließlich in der Gewährung von Anteilen bestehen. Es muss sich dabei um neue, anlässlich der Verschmelzung ausgegebene Anteile handeln.

Rechtsfolge ist, dass die Buchwerte und damit die stillen Reserven fortgeführt werden. Im Gegensatz zu Deutschland gibt es nicht die Problematik der tatsächlich oder vermeintlich verloren gehenden Besteuerungsbefugnis bezüglich stiller Reserven. Dies liegt daran, dass es in Zypern keine den deutschen Vorschriften entsprechenden Regelungen gibt, die für diese Fälle eine Besteuerung anordnen.

In umsatzsteuerlicher und grunderwerbsteuerlicher Hinsicht gelten die Ausführungen zur Rechtslage entsprechend.

Alternativer Gestaltungsvorschlag

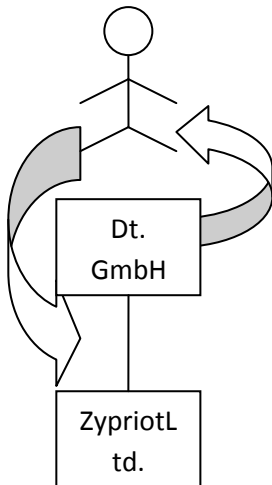
Überblick

Wegen der erheblichen Rechtsunsicherheit, die eine grenzübergreifende Verschmelzung mit sich bringen würde, bietet sich eine Alternativgestaltung an. Diese vermeidet auch administrative Probleme im umsatzsteuerlichen Bereich und Abgrenzungsprobleme bei der ertragsteuerlichen Ermittlung von Betriebsstättengewinnen.

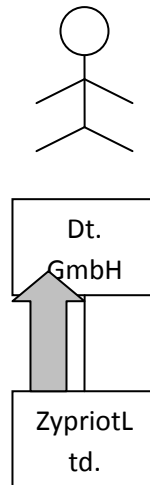
Folgende Gestaltungsschritte werden empfohlen:

- 1) Der Gesellschafter der Deutschen GmbH (natürliche Person) bringt gegen Gewährung neuer Anteile an der zypriotischen Ltd. seine 100%ige Beteiligung an der deutschen GmbH in das Vermögen der zypriotischen Ltd. ein (steuerneutral möglicher Anteilstausch)
- 2) 12 Monate nach dem ersten Schritt tätigt die deutsche GmbH umfangreiche Ausschüttungen an die zypriotische Ltd., die weder in Deutschland noch in Zypern eine Besteuerung auslösen.
- 3) Die zypriotische Ltd. gewährt der deutschen GmbH fremdüblich verzinsliche Darlehen, wodurch aus der deutschen GmbH (Steuersatz ca. 30%) Gewinne in die zypriotische Ltd. (Steuersatz 12,5%) abgesaugt werden, d.h. es wird ein Steuervorteil von 17,5 Prozentpunkten auf die somit verlagerten Gewinne erzielt.

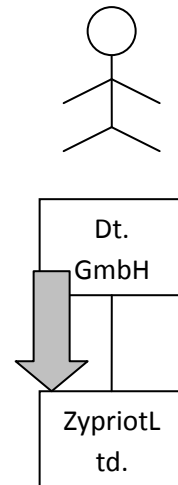
1) Anteilstausch



2) Ausschüttung



3) Darlehen



Anteilstausch

§ 21 UmwStG setzt die Vorschriften der Fusionsrichtlinie über den Anteilstausch in deutsches Recht um. Auf Basis des § 21 UmwStG kann daher die Beteiligung des GmbH Gesellschafters steuerneutral in die zypriotische Ltd. eingebracht werden:

- § 21 UmwStG gilt unter anderem für Einbringungen durch natürliche Personen (Gesellschafter Deutsche GmbH), da das Gesetz keine Einschränkung bezüglich des einbringenden Personenkreises enthält (Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, § 21 UmwStG, Rz. 18).
- Es handelt sich bei der Beteiligung an der deutschen GmbH um eine Beteiligung, die die Mehrheit der Stimmrechte an der GmbH umfasst; § 21 Abs. 1 S. 2 UmwStG ist erfüllt.
- Als Gegenleistung für die eingebrachte Beteiligung werden neue Anteile gewährt; § 21 Abs. 1 S. 2 i.V.m. S. 1 UmwStG ist erfüllt. Es genügt dabei, dass überhaupt Anteile gewährt werden, d.h. eine Überpariemission (mit Einstellung in die Kapitalrücklage) ist unschädlich und daher empfehlenswert.
- Das Recht Deutschlands hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile an der zypriotischen Ltd. ist nicht ausgeschlossen oder beschränkt (§ 21 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 UmwStG ist erfüllt; selbst wenn man aufgrund des DBA Deutschland-Zypern, welches das Besteuerungsrecht dafür auch Zypern zuweist, anderer Auffassung sein sollte, ist jedenfalls der alternativ wählbare § 21 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 UmwStG erfüllt – Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie).
- Der für die Steuerneutralität erforderliche Antrag ist zu stellen. Nach § 21 Abs. 1 S. 2, 2. Hs. UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 S. 3 UmwStG ist der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Die Antragstellung sollte unbedingt schriftlich erfolgen und es sollten Ausdrücke

wie „steuerneutral“ und „Buchwertfortführung“ verwendet werden, um Unklarheiten hinsichtlich des Inhalts des Antrags abzuwenden.

Umsatzsteuerlich ist der Anteilstausch nach § 4 Nr. 8f) UStG steuerbefreit, zum Teil wird aufgrund von EuGH-Rechtsprechung vertreten, dass er gar nicht steuerbar ist.

Grunderwerbsteuer wird mangels vorhandener Grundstücke nicht ausgelöst.

Die Verlustzerstörungsregelung des § 8c KStG (Mantelkauf) bewirkt keine negativen Effekte, da weder Verluste noch Verlustvorträge in der GmbH vorhanden sind.

Unbedingt zu beachten ist, dass nach dem Anteilstausch die zyprische Gesellschaft die Beteiligung an der deutschen GmbH sieben Jahre lang nicht veräußern sollte, da andernfalls die Nachversteuerungsregelung des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG zur Anwendung kommt. Nach § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG entfällt rückwirkend die Steuerneutralität eines Anteilstauschvorgangs, wenn die übernehmende Gesellschaft (hier: die zyprische Ltd.) binnen sieben Jahren nach dem Anteilstauschvorgang die erhaltenen Anteile (hier: die Anteile an der deutschen GmbH) veräußert. § 22 Abs. 2 S. 7 UmwStG i.V.m. § 22 Abs. 1 S. 7 UmwStG enthält Veräußerungsersatztatbestände, die ebenfalls nicht ausgelöst werden sollten, was insbesondere im Zusammenhang mit Wegzugsüberlegungen des Gesellschafters zu berücksichtigen ist, falls angedacht.

Bei Verletzung des § 22 Abs. 2 UmwStG kommt es rückwirkend zur Besteuerung der im Anteilstauschzeitpunkt vorhandenen stillen Reserven, allerdings reduziert sich die Nachsteuer für jedes seit dem Anteilstauschzeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um 1/7, § 22 Abs. 2 S. 3 UmwStG. Beim Wegfall der Steuerneutralität würde überdies das Teileinkünfteverfahren die Steuerlast mildern (§ 17 EStG i.V.m. § 3 Nr. 40c) EStG), 40 % des Gewinns wären steuerfrei. 60 % der stillen Reserven aus der Beteiligung würden also mit dem persönlichen Grenzsteuersatz des Gesellschafters im Jahr des Anteilstauschs versteuert, ausgehend von einem Grenzsteuersatz von ca. 46 % (Einkommensteuer + Kirchensteuer + SolZ) kann man somit mit einem Steuersatz von ca. 27,6 % auf die stillen Reserven rechnen (= 46% x 60%). Diese Belastung würde sich für jedes abgelaufene Jahr zwischen Anteilstausch und schädlicher Veräußerung um ein Siebtel verringern. Nachzahlungszinsen würden wegen der Vorschrift des § 233a Abs. 2a AO praktisch nicht anfallen, da der Zinslauf erst 15 Monate nach der schädlichen Veräußerung beginnt, also insoweit keine Rückwirkung angeordnet wird.

Bei einer Veräußerung durch die zyprische Ltd. nach Ablauf der sieben Jahre kommt es zu gar keiner Nachversteuerung mehr. Die Regelungstechnik des § 22 UmwStG wirkt sich daher auf Dauer zu Gunsten des Einbringenden aus. Nach Ablauf der sieben Jahre könnte die Veräußerung überwiegend steuerfrei erfolgen, da aus zyprischer Sicht entsprechende Beteiligungsveräußerungsgewinne nach nationalen Vorschriften befreit sind und da aus deutscher Sicht nur die Besteuerung von 5 % des Veräußerungsgewinns mit dem Satz von ca. 30 % nach § 8b Abs. 3 KStG zur Anwendung kommt. (Um sicherzustellen, dass nicht stattdessen § 8b Abs. 7 KStG greift, sollte eine längerfristige Halteabsicht als 1 Jahr dokumentiert werden.) Die Berechtigung, die 5%-Regelung anzuwenden, hätte Deutschland nach Art. 13 Abs. 3 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Zypern, wonach Anteilsveräußerungsgewinne auch im Ansässigkeitsstaat der veräußerten Gesellschaft besteuert werden dürfen. Nichtsdestotrotz würde sich aber gerade bei einer mittelfristig nicht auszuschließenden Veräußerung die Situation durch den Anteilstausch gegenüber der Situation ohne Anteilstausch deutlich verbessern, und

sei es nur in Gestalt einer Verringerung der steuerpflichtigen Gewinne durch die Siebtelungsregelung.

Verfahrensrechtlich ist die Regelung des § 22 Abs. 2 UmwStG durch § 22 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UmwStG zu beachten. Der Gesellschafter hat demnach in den sieben auf den Anteilstauschzeitpunkt folgenden Jahren jährlich bis spätestens zum 31. Mai den Nachweis zu erbringen, wie die Beteiligungsverhältnisse ausgestaltet sind. Bei Nichterbringung des Nachweises gilt der schädliche Veräußerungstatbestand des § 22 Abs. 2 UmwStG als ausgelöst, d.h. es kommt zur Nachsteuer. Bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge geht diese Nachweispflicht vom Gesellschafter auf seinen Rechtsnachfolger über, § 22 Abs. 6 UmwStG.

Ausschüttung

Dividenden deutscher Kapitalgesellschaften sind grundsätzlich quellensteuerpflichtig, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Zwischen Anteilstausch und Ausschüttung müssen 12 Monate zeitlicher Abstand eingehalten werden, damit die Ausschüttung quellensteuerfrei erfolgen kann. Art. 10 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-Zypern sieht lediglich eine Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 10 % vor. Quellensteuerfreiheit ermöglicht allein die Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. EG v. 20.8.1990, Nr. L 225/6, geändert durch RL 2003/123/EG, Abl. EG Nr. L 07/0041 v. 13.1.2004.) Art. § 43b Abs. 1 S. 4 EStG, der die Mutter-Tochter-Richtlinie aus deutscher Sicht umsetzt, erfordert eine mindestens zwölfmonatige Haltedauer.

Bei Ausschüttungen der deutschen GmbH ist außerdem zu beachten, dass nur auf steuerliche thesaurierte Gewinne, nicht auf das steuerliche Einlagekonto zugegriffen werden sollte. Nach § 22 Abs. 2 S. 7 i.V.m. § 22 Abs. 1 S. 7 Nr. 3 UmwStG ist nämlich die Auskehrung aus dem steuerlichen Einlagekonto ein Ersatztatbestand zur schädlichen Veräußerung im Sinne des § 22 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Zwar ist umstritten, ob alle Auskehrungen aus dem steuerlichen Einlagekonto schädlich im Sinne dieser Regelung sind. Auch ist unklar, wie die Situation zu würdigen ist, wenn gar kein steuerliches Einlagekonto vorhanden sein sollte. Auf der sicheren Seite ist man aber, wenn ausschließlich thesaurierte Gewinne ausgeschüttet werden, was im vorliegenden Fall angesichts der umfangreichen Gewinnrücklagen der deutschen GmbH auch kein Problem sein sollte.

Bei der zypriotischen Ltd. ist die Ausschüttung steuerfrei.

Es ist aus deutscher Sicht nicht erforderlich, dass die Ausschüttung tatsächlich in cash erfolgt. Auch die Begründung einer Forderung der zypriotischen GmbH durch Ausschüttungsbeschluss würde genügen. Unter dem Gesichtspunkt der ökonomischen Substantiierung der Schritte empfiehlt sich aber, vorsichtshalber die Ausschüttung in Form einer Bankkontenbewegung zu vollziehen, den von der zypriotischen Ltd. erhaltenen Betrag namens und für Rechnung dieser Ltd. vorübergehend anderweitig anzulegen und erst später die Darlehensausreichung vorzunehmen.

Darlehensgewährung

Die Darlehensgewährung durch die zyprische Ltd. an die deutsche GmbH führt aus zyprischer Sicht voraussichtlich dazu, dass die Darlehenszinsen nicht dem normalen Geschäft der zyprischen Ltd. zuzuordnen sind. Dementsprechend käme es anstelle der Belastung mit 12,5 % zyprischer Körperschaftsteuer zur Belastung mit 12,5% zyprischer „defence contribution“, einer Art Abgeltungssteuer. Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Körperschaftsteuer und der defence contribution ist hier lediglich die fehlende Möglichkeit der Verrechnung etwaiger Verluste, was sich aber vorliegend wegen der Profitabilität der zyprischen Ltd. nicht auswirkt.

Damit in Deutschland Quellensteuerfreiheit der Darlehenszinsen gewährleistet ist, muss eine feste und keine variable Verzinsung gewählt werden, so dass bereits nach nationalem deutschem Recht kein Besteuerungstatbestand vorliegt (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) EStG). Dies ist erforderlich, da Art. 11 des Doppelbesteuerungsabkommens Zypern-Deutschland keine Quellensteuerfreiheit ermöglicht, sondern lediglich eine Deckelung auf 10 % anordnet. Nichts anderes ergibt sich aus der Zins-/Lizenzrichtlinie (RI 2003/49/EG v. 3.6.2003, Abl. EU Nr. L 157/49, geändert durch RL 2004/66/EG und RL 2004/76 EG). § 50g EStG, der die die Zins-/Lizenzrichtlinie in deutsches Recht umsetzt, ordnet keine Quellensteuerfreiheit für die Fälle variabler Verzinsung an, § 50g Abs. 2 Nr. 1 b) EStG.

Die Zinsschranke, § 4h EStG, § 8a KStG, ist zu beachten. Angesichts der mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz auf 3 Mio. € angehobenen Freigrenze des § 4h Abs. 2 a) dürften sich jedoch daraus im vorliegenden Fall keine Probleme ergeben. Solange das negative Zinsergebnis der deutschen GmbH insgesamt nicht mehr als 3 Mio. € p.a. beträgt, ist nach § 4h Abs. 2 EStG die Anwendung der Zinsschranke komplett ausgeschlossen, d.h. die Abzugsfähigkeit des Zinsaufwands gegeben.

Steuerpflichtige Abzinsungsgewinne im Sinne des § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG werden dadurch verhindert, dass das Darlehen verzinslich ist.

Um gewerbsteuerliche Schuldzinsen-Hinzurechnungen abzuwenden, sollte der Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG genutzt werden. Die Summe der nach § 8 Nr. 1 hinzurechnungspflichtigen Entgelte, wozu insbesondere 25% aller Zinsen gehören, sollte weniger als 100.000 € betragen. Das bedeutete, dass wenn bisher noch keine hinzurechnungspflichtigen Entgelte vorhanden sind, Zinsen bis in einer Höhe von 400.000 € ohne gewerbsteuerliche Schuldzinsen-Hinzurechnung aus der deutschen GmbH an die zyprische Ltd. gezahlt werden können.

Aus zyprischer und deutscher Sicht ist erforderlich, dass die Verzinsung fremdüblich ist. Gestaltungsvorschlag ist daher, ausgehend von dem o.g. Betrag von 400.000 € auf Basis eines fremdüblichen Zinssatzes die Höhe der Darlehensverbindlichkeit und damit der Ausschüttung festzulegen. Ggf. ist es sinnvoll, die Fremdüblichkeit der Verzinsung im Vorfeld mit der zyprischen Finanzverwaltung zu klären. Für Zwecke der Verrechnungspreis-Dokumentation aus deutscher Sicht (§ 90 Abs. 3 AO) sollten Fremdvergleichsnachweise vorgehalten werden. Überschussliquidität, die von der zyprischen Ltd. nicht zur Darlehensvergabe nach Deutschland genutzt werden kann, sollte trotzdem von der deutschen GmbH an die zyprische Ltd. ausgeschüttet werden und von dieser ggf. extern angelegt werden, um auch insoweit den Steuervorteil Zyperns (12,5% statt deutscher 30%) zu nutzen.

Die Vorschriften des deutschen AStG sollten kein Hindernis sein, da die zyprische Ltd. mit Substanz im Sinne des § 8 Abs. 2 ausgestattet werden kann.

Zyprische Organschaft – steuerfreie Vereinnahmung der Gewinne seitens in Österreich wohnhafter stiller Gesellschafter (unter Progressionsvorbehalt)

Die folgend dargestellte Struktur wurde bereits rund fünfzigmal für österreichische Klienten erstellt. Zehn Klienten, die sich für diese Struktur entschieden, haben nach Erstellung der Struktur bereits jeweils dreimal ihre jährliche Einkommenssteuererklärung abgegeben (= drei Jahre), und zwar in Wien, Krems a.d. Donau, Graz und Linz. In keinem Fall kam es zu Beanstandungen oder gar zur Nichtanerkennung der in Österreich steuerfreien Vereinnahmung der Gewinne der zyprischen Personengesellschaft.

Die folgend dargestellte Struktur beruht unter anderem auf den Absätzen 1 und 8 des Artikel 7 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Zypern, veröffentlicht im Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich am 20.11.1990.

Dort heißt es:

Artikel 7

- (1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. (...)
- (8) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Gewinne“ umfasst auch Gewinne eines Gesellschafters aus seiner Beteiligung an einer Personengesellschaft, einschließlich der Beteiligung an einer stillen Gesellschaft.

Demnach handelt es sich bei einer Gewinnentnahme aus einer zyprischen Personengesellschaft (= Limited Partnership) um die Entnahme eines Gewinns, und nicht um die Ausschüttung von Dividenden nach Art. 10 des Doppelbesteuerungseinkommens. Gewinnentnahmen eines in Österreich Steuerpflichtigen sind jedoch nach Art. 7 Abs. 8 lediglich in Zypern zu besteuern. In Zypern sind die Gewinne einer Personengesellschaft (= Limited Partnership) jedoch nicht steuerpflichtig, wenn der betroffene Gesellschafter der Personengesellschaft nicht in Zypern wohnhaft ist.

Der Abs. 8 des Art. wertet die Gewinne einer Personengesellschaft ausdrücklich als Unternehmensgewinne im Sinne des DBA, welche nur in dem Staat besteuert werden dürfen, in dem sich die Gesellschaft befindet.

Somit entfällt eine Besteuerung der auf der Ebene der zyprischen Personengesellschaft anfallenden Gewinne sowohl in Zypern als auch in Österreich. Bei der steuerlichen Veranlagung des in Österreich Steuerpflichtigen werden die aus der zyprischen Limited Partnership stammenden Gewinne zur Ermittlung des korrekten Steuersatzes dem Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen hinzugerechnet (= Progressionsvorbehalt), nicht jedoch besteuert.

Wichtig ist aus österreichischer Sicht, dass der in Österreich wohnhafte Gesellschafter der zyprischen Personengesellschaft keinen beherrschenden Einfluss auf die Geschäftsführung der zyprischen Personengesellschaft hat.

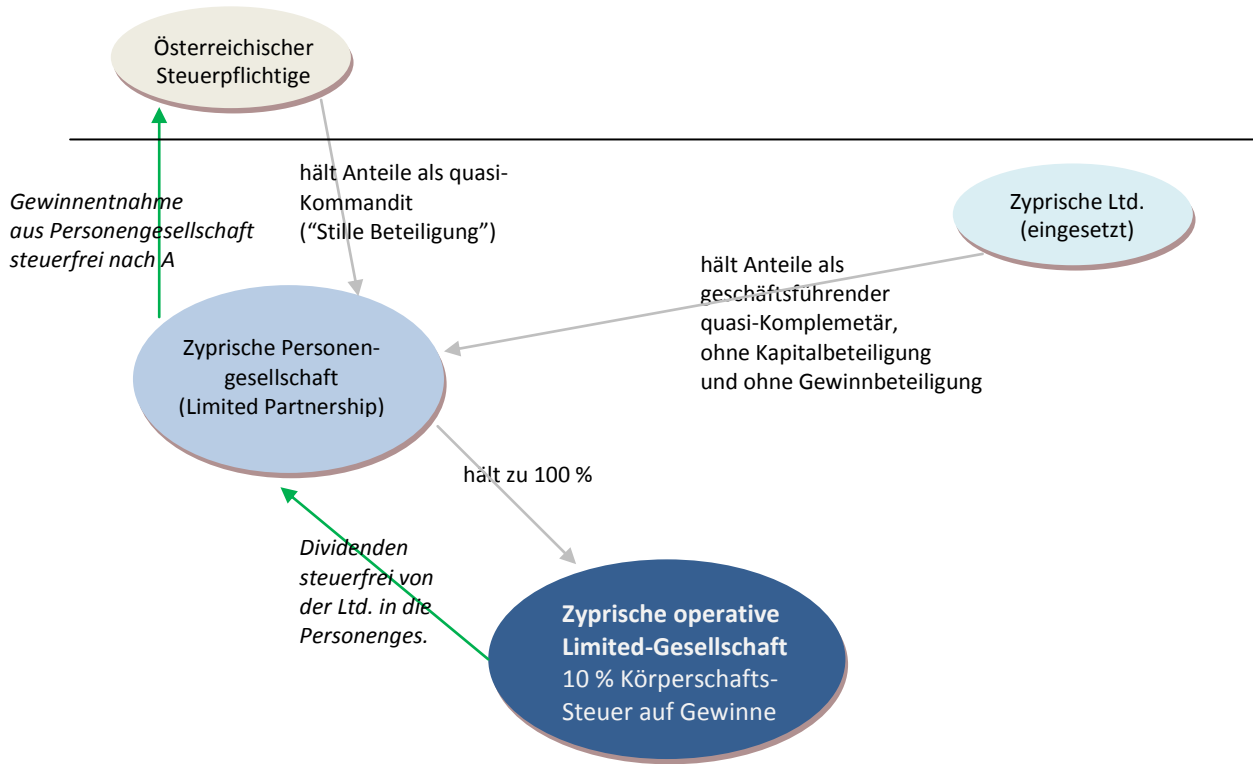
Eine zyprische Limited Partnership muss mindestens zwei Partner aufweisen, von denen mindestens ein Partner unbeschränkt haftbar sein muss. In diesem Punkt ähnelt die zyprische Limited Partnership der Kommanditgesellschaft, bei der der Komplementär unbeschränkt haftbar ist, während die Kommanditisten maximal in Höhe ihrer Kapitaleinlage haften.

Der unbeschränkt haftende Komplementär wird von uns in Form einer zyprischen Limited-Gesellschaft zur Verfügung gestellt, welche nicht am Gewinn der Limited Partnership beteiligt ist und auch keine Kapitaleinlage leistet. Die von uns zur Verfügung gestellte Limited-Gesellschaft tritt auch (im Innenverhältnis treuhänderisch) als Geschäftsführer der Limited Partnership auf. Der in Österreich Steuerpflichtige tritt als „Kommanditist“ auf. Hiermit ist sichergestellt, dass der in Österreich Steuerpflichtige keinen beherrschenden Einfluss auf die Geschicke der Limited Partnership hat.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die in der zyprischen Personengesellschaft quasi als Komplementär auftretende zyprische Limited-Gesellschaft über eine ordentliche Betriebsstätte verfügt. Dies ist bei der von uns zur Verfügung gestellten Gesellschaft der Fall.

Die zyprische Limited Partnership hält 100 % der operativen zyprischen Limited-Gesellschaft, welche das operative Geschäft durchführt. Die Gewinne der operativen Limited-Gesellschaft unterliegen in Zypern einer Körperschaftssteuer in Höhe von 12,5%. Die operative Limited-Gesellschaft schüttet ihre Dividenden dann komplett an ihren Gesellschafter aus, nämlich die zyprische Personengesellschaft (= Limited Partnership). Auf der Ebene der operativen Gesellschaft sind die Dividenden mit keinerlei Steuer belegt. Auf der Ebene der Personengesellschaft werden die vereinnahmten Dividenden nicht besteuert, da 1. die Gewinne einer Personengesellschaft (= Limited Partnership) in Zypern nicht auf der Ebene der Personengesellschaft, sondern auf der Ebene der Gesellschafter besteuert werden (wie bei einer KG in Österreich oder Deutschland). Da der uneingeschränkt haftende Gesellschafter (= quasi-Komplementär) nicht an den Gewinnen der Gesellschaft beteiligt ist, fallen hier keine Steuern an. Auf der Ebene des oder der beschränkt haftenden Gesellschafter(s) (= quasi-Kommanditist) entsteht in Zypern keine Steuerpflicht auf das Einkommen aus der Personengesellschaft, da der oder die beschränkt haftende(n) Gesellschafter nicht in Zypern wohnhaft ist (sind). In Österreich wiederum wird das besagte Einkommen aus der zyprischen Personengesellschaft nach Abs. 1 und 2 Art. 7 des DBA auch nicht besteuert.

Graphische Darstellung der Struktur:



Stiftung/Trust auf Zypern

Eine Stiftung wird gegründet mittels einer Stiftungsurkunde („Trust Agreement“ oder „Trust Deed“), in welcher der Stifter die Einzelheiten wie das Stiftungsvermögen, den Stiftungszweck, die Begünstigten der Stiftung sowie den Handlungsrahmen des Verwalters geregelt werden. Darüberhinausgehend besteht die Möglichkeit, dass der Stifter einen sogenannten „Letter of Wishes“ ausstellt, in welchem er weitere Einzelheiten, insbesondere in Bezug auf die Tätigkeiten des Verwalters, festlegen kann. Dieser Letter of Wishes ist nicht Bestandteil der Stiftungsurkunde. Wir empfehlen, eine "Stiftung nach Ermessen" (Discretionary Trust) zu gründen, bei welcher der Stifter späterhin mehr Entscheidungsmöglichkeiten hat, wie mit dem Stiftungsvermögen zu verfahren ist.

Es besteht die Möglichkeit, dass der Stifter im Letter of Wishes einen sogenannten Protektor einsetzt. Die Person des Stifters sowie des Protektors können identisch sein. Der Protektor hat die rechtliche Möglichkeit, den Verwalter oder die Geschäftsführung der Verwaltungsgesellschaft abzusetzen, kann ihr aber keine direkt das Tagesgeschäft betreffenden Vorschriften machen.

Stiftungen und deren Vermögen und Erträge unterliegen in Zypern keiner Steuer.

Um die Stiftungsurkunde und gegebenenfalls den Letter of Wishes den Wünschen des Mandanten entsprechend zu gestalten, wären entsprechende ausführliche Gespräche sinnvoll.

Es ist üblich, dass die Verwaltungsgesellschaft zum Zeitpunkt der Einrichtung der Stiftung bereits besteht. Wir empfehlen deshalb, die Gesellschaftsgründung zuerst durchzuführen, und dann die Stiftung zu gründen. Ansonsten würden zusätzliche Kosten entstehen.

Nach außen hin tritt die Verwaltungsgesellschaft auf, im Innenverhältnis handelt sie jedoch im Namen der Stiftung. In der Stiftungsurkunde ist der Stifter namentlich erwähnt. Die Stiftungsurkunde muss bei dem Stiftungsregister registriert werden. Das Stiftungsregister ist nicht auskunftspflichtig, außer auf richterliche Anordnung im Falle eines Prozesses.

Bei Bankkontoeröffnung muss die Stiftungsurkunde vorgelegt werden, damit die Bank jeweils prüfen kann, ob z.B. Überweisungsaufträge des Verwalters dem Stiftungszweck entsprechen.

Nach außen hin ist also absolute Anonymität gewährleistet, lediglich wir, das Stiftungsregister und die kontoführende Bank kennen den Namen des Stifters, wie auch in anderen Ländern üblich.

Investmentgesellschaft Zypern

Alle grundlegenden Bestimmungen für CIFs entsprechen den EU-Vorschriften (Mindestkapital, Personal- und Lizenzanforderungen, etc).

Die CIF-Lizenzen der zyprischen Kapitalaufsicht sind EU-Lizenzen und gelten europaweit.

Mindestkapital:

Market Maker / Liquidity Provider (= Börsenmakler):	EUR 1.000.000
Brokerage / Asset Management (= Broker, Vermögensverwaltung, inkl. Verwaltung von Anlegergeldern):	EUR 200.000
Brokerage / Advisory Firm (= Broker, Vermögensberatung, ohne Verwaltung von Anlegergeldern):	EUR 80.000

Büro- und Personalanforderungen

Eine minimale physische Präsenz der CIF in Zypern ist erforderlich. Dies ist eine EU-Vorschrift und kann nicht umgangen werden. Auch wenn Teile des Geschäfts an Dritte ausgegliedert werden (outsourcing) ist es notwendig, Personal sozialpflichtig zu beschäftigen. Die Anforderungen an das Personal (in Bezug auf Umfang, Qualifikation und Lizenzierung der Angestellten und/oder Manager) richtet sich nach Art und Umfang der geplanten Geschäftsaktivitäten. In der Regel muss, als Mindestanforderung, ein in Zypern wohnhafter Direktor eine Lizenz der zyprischen Kapitalaufsicht halten, die ihn zum Empfangen und Weiterleiten von Anlegergeldern (Empfangen und Weiterleiten im Namen der CIF) berechtigt. Dieser kann eventuell durch unser Personal gestellt werden.

Ferner ist eine physische Präsenz notwendig, an der mindestens einer der Verantwortlichen im Prinzip erreichbar ist und an der nachweislich Bürotätigkeiten durchführbar sind. In der Praxis bedeutet dies eine Präsenz, die in etwa mindestens den Betriebsstättenmerkmalen entspricht.

Zur Planung: Erfahrungsgemäß fallen für die Erbringung vorstehend genannter Merkmale jährlich etwa EUR 30.000 bis 100.000 an, je nach Struktur und Umfang der CIF.

Dauer des Lizenzierungsverfahrens

Die Lizenzierung dauert etwa 4 Monate ab dem Zeitpunkt, an dem uns alle Unterlagen in vorgeschriebener Form vorliegen.

Unsere Dienstleistungen in Zusammenhang mit der Lizenzierung der Gesellschaft als CIF bestehen unter anderem aus:

- Betreuung und Voranbringung der Antragsbearbeitung und des Lizenzierungsprozesses bei der zyprischen Kapitalaufsicht
- Entwurf des Aufbaus der Struktur der CIF, entsprechend den Anforderungen des Klienten

- Ausarbeitung und Erstellung des vorgeschriebenen Operation Manuals (kein Standardwerk) entsprechend den Anforderungen des Klienten, Entwurf effizienter Geschäftsabläufe
- Ausarbeitung und Erstellung der Anti-Geldwäsche-Regularien der CIF, entsprechend den Anforderungen des Klienten
- Ausarbeitung und Erstellung der KYC-Regularien (Know Your Client) der CIF, entsprechend den Anforderungen des Klienten
- Ausarbeitung und Erstellung des Business Plans entsprechend der Anforderungen der zyprischen Kapitalaufsicht
- Erstellung der Anträge
- Bearbeitung und Beantwortung der Fragebögen der zyprischen Kapitalaufsicht bezüglich der Gesellschafter, Direktoren und (gegebenenfalls) der Abteilungsleiter der beantragenden CIF
- Bearbeitung und Beantwortung der Checklisten der zyprischen Kapitalaufsicht
- Auffinden und gegebenenfalls Zurverfügungstellung von qualifiziertem Personal, executive und non-executive, falls notwendig
- Auffinden und gegebenenfalls Zurverfügungstellung von qualifizierten Direktoren und Tradern/Dealern
- Bearbeitung der seitens der zyprischen Kapitalaufsicht nach Antragsstellung an den Antragssteller gerichteten Fragen und Erbringung nachträglich geforderter Nachweise
- Übernahme sämtlichen Schriftverkehrs und Meetings mit der zyprischen Kapitalaufsicht während des Bewilligungsprozesses
- Hilfestellung (dem Klienten gegenüber) zur Erstellung/Zusammenstellung aller relevanten Unterlagen, die mit der Antragsstellung einzureichen sind
- ein Jahr freie Mitgliedschaft in der Vereinigung Zyprischer Internationaler Investmentfirmen

Info: Das komplette Antragsdossier umfasst, je nach Umfang der geplanten Operation, etwa 200 – 300 Seiten. Nach Antragsstellung beginnt ein intensiver Prozess der Kommunikation mit der zyprischen Kapitalaufsicht, da der gesetzliche Ermessensspielraum bezüglich der Erbringung von Nachweisen der Kapitalaufsicht recht weit gesteckt ist.

Investmentfonds (ICIS) auf Zypern

Bei einem ICIS-Fonds ist kein Mindest-Einlagekapital erforderlich. Jeder Investor muss mindestens 50.000 Euro Einlage zeichnen. Der Vertrieb darf nicht öffentlich erfolgen.

Gesellschaftsgründung Zypern mit zyprischer Transportlizenz (EU-Transportlizenz)

Voraussetzungen:

- Gesellschaft in Zypern (zyprische Limited mit Betriebsstätte Zypern)
- Eindeutige Betriebsstättenmerkmale der zyprischen Gesellschaft
- Die in Frage kommenden Fahrzeuge müssen sich im EU-Verkehr befinden. (Das heißt, lediglich z.B. in Deutschland zum Einsatz kommende Lkws etc. können keine zyprische Transportlizenz erhalten; die Fahrzeuge müssen nachweisbar zumindest ein paar mal im Jahr im EU-Ausland kommerziell unterwegs sein.)
- Die Fahrzeuge dürfen nicht älter als vier Jahre alt sein.
- Die Fahrzeuge werden in Zypern versichert sein müssen.
- Die Fahrzeuge müssen einen digitalen Fahrtenschreiber haben.
- Einer der Gesellschafter der zyprischen Gesellschaft muss einen Internationaler Transportbefähigungsnachweis (Professional Licence for International Transports) aus seinem Land (Deutschland) haben.
- Dieser Gesellschafter muss einen Nachweis beibringen, dass er bisher nie insolvent war. Ebenso muss er ein „sauberes“ polizeiliches Führungszeugnis vorhanden sein.
- Es muss ein den Vorschriften der hiesigen Behörden entsprechend erstellter 5-jähriger Businessplan vorgelegt werden (können wir erstellen)
- Auf dem zyprischen Bankkonto der zyprischen Gesellschaft müssen sich für den ersten Lkw € 7.000 und für jedes weitere Fahrzeug € 5.000 befinden. Über diese Gelder kann die Gesellschaft nach Abschluss des Prozederes frei verfügen.

Vorgang:

Alle folgenden Zeitangaben sind auf Grund unserer Erfahrung geschätzte Zeitangaben. Da die Dauer der einzelnen Schritte in der Hand von Behörden liegen, können wir diese nicht garantieren. Die Angaben sind jedoch realistisch.

1. Gründung einer zyprischen Limited-Gesellschaft (ca. 3 Wochen)
2. Einrichtung einer Betriebsstätte (ca. 2 Wochen)
3. Zeitgleich mit Punkt 2: Beantragung einer RTL (Road Transport Licence) in Zypern (ca. 2 Wochen)
4. Danach Beantragung einer „D“-Lizenz (ca. 1 Woche)
5. Beantragung der Inspektion der Fahrzeuge vor Ort in Deutschland oder anderem EU Land (sie sollten sich zweckmäßigerweise alle an einem Ort befinden): Ca. 2 Wochen bis 2 Monate; Grund: die Herren der zuständigen Behörde reisen etwa alle 4 – 6 Wochen einmal nach Europa, um Fahrzeuge zu inspizieren. Bei einer Lkw-Zahl von mindestens 15 Stück kann ein eigener Besuch arrangiert werden.
6. Registrierung der Lkws in Zypern und Anfertigung der Kfz-Kennzeichen (ca. 1 Woche)

Internationales Steuerrecht: Missbrauchsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen

In den DBAs bestehen verschiedene Missbrauchsklauseln. Die gebräuchlichsten sind folgende:

1) Aktivitätsvorbehalte

Die Doppelbesteuerungsabkommen lassen den beteiligten Staaten offen, mit welcher Methode – Anrechnung, Freistellung oder Kombination – die Doppelbesteuerung beseitigt oder gemildert wird.

Die Anwendung der Freistellungsmethode wird dabei meistens mit einem sogenannten „Aktivitätsvorbehalt“ verbunden. Die Freistellung kann dann nur angewendet werden, wenn die Erträge der Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten stammen.

Aktiv sind in den meisten DBA`s :

Produktionsstätten, Verkauf von Gütern und Waren, technische Beratung, Dienstleistungen sowie Bank- oder Versicherungsleistungen

Insbesondere bei Beratungen und Dienstleistungen wird davon ausgegangen, dass ein qualifizierter Geschäftsbetrieb (keine Briefkasten-Gesellschaft) die Voraussetzung ist, um überhaupt aktiv tätig zu sein.

2) Subject-to-tax“-Klauseln (Rückfallklausel)

Verschiedene DBA`s machen die vom Quellenstaat gewährte Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung davon abhängig, dass der Sitzstaat tatsächlich die betreffenden Einkünfte einer Besteuerung unterwirft und diese nicht, z.B. aufgrund von Freibeträgen, freigestellt werden.

Auch bestehen in manchen Staaten „mögliche Vereinbarungen“ zwischen Finanzamt und „eigentlichem Steuerpflichtigen“ über eine Steuerbefreiung.

Um eine doppelte Nichtbesteuerung auszuschließen, werden sogenannte „Subject-to-tax“-Klauseln oder Rückfallklauseln in den DBA`s vereinbart, mit der Folge, dass das Besteuerungsrecht an den Quellenstaat zurückfällt.

3) Remittance-base-Klauseln

Eine Sonderform der Rückfallklauseln bilden die „remittance-base“-Klauseln.

Grundprinzip dieser nach britischem Vorbild entwickelten und von einigen Staaten übernommenen Regelung ist es, dass ausländische Einkünfte erst dann im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn diese in diesem Staat überwiesen oder dort in Empfang genommen wurden.

4) Switch-over-Klauseln

Um sicherzustellen, dass Einkünfte zumindest einmal – entweder im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen – besteuert werden, wurden „switch-over“-Klauseln in den DBA`s verankert. „Switch-over“-Klauseln dienen einerseits dazu,

Doppelfreistellungen und deren Missbrauchsmöglichkeiten zu verhindern; andererseits sollen sie Qualifikations- und Zurechnungskonflikte lösen.

5) Anti-treaty-shopping-Klauseln

Um zu verhindern, dass Personen oder Gesellschaften, die in den DBA`s vorgesehenen Steuerbegünstigungen für Dividenden, Zinsen oder Lizenzzahlungen missbräuchlich in Anspruch nehmen können, enthalten viele DBA`s sogenannte „anti-treaty-shopping“-Klauseln.

Das DBA zwischen USA und Deutschland nimmt hier eine Vorreiterrolle ein.

6) Treaty overriding

Reichen einem DBA-Staat die vereinbarten Missbrauchsklauseln nicht aus, müssen die bestehenden DBA`s geändert oder durch Zusatzprotokolle ergänzt werden.

Viele Staaten gehen den Weg der „Zusatzprotokolle“. Eine derartige innerstaatliche Gesetzgebung stellt aber eine Verletzung des Völkerrechts dar.

Deutsches Außensteuergesetz (AStG): Hinzurechnungsbesteuerung nach § 8 AStG

Im Rahmen der internationalen Steuergestaltung bei "verbundenen Unternehmen" ist immer dann Vorsicht geboten, wenn eine Deutsche natürliche- oder juristische- Person beherrschenden Einfluss (mehr als 50% Anteile) an einem Auslandsunternehmen hat, dieses Auslandsunternehmen nur passive Einkünfte analog §8 AStG realisiert und in einem Niedrigsteuerland angesiedelt ist.

Zur Beachtung: Der EuGH hat die Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im europäischen Kontext für rechtswidrig erklärt. Mithin wurde der §8 AStG im Kontext von EU-Sachverhalten entsprechend ergänzend.

Zusammenfassung AStG:

Im Kern regelt das Deutsche Außensteuergesetz in §§ 7-14 AStG, dass eine Besteuerung beim Deutschen Anteilseigner stattfindet (fiktive Ausschüttungsbesteuerung: Der Gewinn der Auslandsgesellschaft wird dem Deutschen Anteilseigner zur Last gelegt, **selbst wenn keine Gewinnausschüttung erfolgt**, mithin Besteuerung mit Einkommenssteuer beim deutschen Anteilseigner, sofern natürliche Person oder Körperschaftssteuer wenn juristische Person), **wenn** dieser **beherrschenden Einfluss** auf die Auslandsgesellschaft ausübt (Mehrheitssshareholder über 50%), die Auslandsgesellschaft **nur passive Einkünfte** erwirtschaftet **und** die Auslandsgesellschaft im einem **Niedrigsteuergebiet** angesiedelt ist, also unter **25% Ertragssteuer**. Wird eine geschäftliche **Tätigkeit als "Aktiv" im Sinne des Aktivkataloges §8 AStG** bewertet (siehe unten), entfaltet die Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung **keine Wirkung. Ist die Betriebsstätte in der EU** angesiedelt, entfaltet die Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung **grundsätzlich keine Wirkung**, allerdings kann das Deutsche Finanzamt eine Ansässigkeitsbescheinigung beim ausländischen Finanzamt beantragen, um sicherzustellen, dass es sich bei der Auslandsgesellschaft nicht um eine rechtswidrige Zwischengesellschaft handelt.

Andere Länder kennen z.T. analoge Regelungen der Deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, Österreich kennt keine analoge Regelung.

Ergänzung des § 8 Deutsches AStG bei EU-Sachverhalten

¹Ungeachtet des Absatzes 1 ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR -Abkommens hat, nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die unbeschränkt Steuerpflichtige, die im Sinne des § 7 Abs. 2 an der Gesellschaft beteiligt sind, nachweisen, dass die Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht. ²Weitere Voraussetzung ist, dass zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. EG 1977 Nr. L 336 S. 15), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/98/EWG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU 2006 Nr. L 363 S. 129) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung, Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. ³Satz 1 gilt nicht für die der Gesellschaft nach § 14 zuzurechnenden Einkünfte einer Untergesellschaft, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR - Abkommens hat. ⁴Das gilt auch für Zwischeneinkünfte, die einer Betriebsstätte der Gesellschaft außerhalb der Europäischen Union oder der Vertragsstaaten des EWR - Abkommens zuzurechnen sind. ⁵Der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist.

Anwendung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie

Gemäß EU-Mutter-Tochter-Richtlinie können Dividenden (also Erträge nach Besteuerung bei der Basisgesellschaft) zwischen EU- Körperschaften steuerfrei vereinnahmt werden. Der Beteiligungsschwellenwert liegt bei 10%.

Voraussetzungen sind:

- Mindest-Beteiligungsschwellenwert muss erreicht sein, also 10%
- Die verbundenen Unternehmen müssen aktive Gesellschaften im Sinne sein, also wirtschaftliche Tätigkeiten entwickeln
- Die Gesellschaften müssen in der EU angesiedelt sein
- Die Mindesthaltefrist muss erkennbar mindestens ein Jahr sein

Die Schweiz hat sich, vereinfacht dargestellt, der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unterworfen. Allerdings gibt es EU Staaten, die mit der Schweiz kein DBA unterhalten, z.B. Zypern. In einem solchen Fall greift die Regelung erst nach 2 Jahren, bis dahin 35% Quellensteuer in der Schweiz. Allerdings kann nachwirkend ein Steuerrückerstattungsantrag gestellt werden.

Einführung Richtlinie

Am 22 Dezember 2003 hat der Rat die Richtlinie 2003/123/EG zur Änderung der Ratsrichtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten angenommen. Zweck der

Änderungen ist Erweiterung des Anwendungsbereichs und ein besseres Funktionieren der Richtlinie.

Die ursprüngliche Richtlinie aus 1990 ist auf die Beseitigung von steuerlichen Hemmnissen bei Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensgruppen ausgerichtet. Dabei gilt, dass

- Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Gesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten von der Quellensteuer befreit sind und dass
- Eine Doppelbesteuerung von Gewinnen, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft auszahlt, vermieden wird.

Die neue Richtlinie basiert auf einem Kommissionsvorschlag vom 8. September 2003 (siehe Pressemitteilung IP/03/1214), der im Wesentlichen die folgenden drei Elemente enthält:

- Erweiterung der Liste mit den Gesellschaftsformen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen;
- Absenkung des Beteiligungsschwellenwerts als Voraussetzung für den Wegfall der Quellenbesteuerung von Dividenden; und
- Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall von Enkelgesellschaften.

Eine erweiterte Liste von Gesellschaftsformen, die in den Anwendungsbereich der Mutter- Tochter Richtlinie fallen

Die geänderte Richtlinie hat den Anwendungsbereich der Mutter - Tochter Richtlinie um die folgenden Gesellschaftsformen ergänzt:

- Bestimmte Arten von Genossenschaften,
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit,
- Bestimmte Gesellschaftsformen ohne festes Haftungskapital,
- Sparkassen,
- Fonds, sowie
- Betriebe gewerblicher Art.

Die ergänzte Liste umfasst auch:

- Die Europäische Gesellschaft die ab dem 8. Oktober 2004 gegründet werden kann und
- Die Europäische Genossenschaft, die erstmalig in 2006 gegründet werden kann (siehe auch die Presseerklärung IP/03/1071).

Diese Gesellschaftsformen bieten Unternehmen, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, die Möglichkeit, eine Unternehmensverfassung nach dem Gemeinschaftsrecht zu wählen und so ihren Aktivitäten überall in der EU nach einheitlichen Regeln nachzugehen.

Absenkung des Beteiligungsschwellenwerts für die Befreiung von Quellensteuern auf Dividenden

Gegenwärtig sind bestimmte Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft von Quellensteuern befreit. Dies ist auch der Fall, wenn diese Gesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. Die neue Richtlinie reduziert die Voraussetzungen für eine solche Quellensteuerbefreiung unter der Mutter - Tochter Richtlinie.

Eine Muttergesellschaft muss nach den jetzigen Regeln zumindest 25% der Anteile an einer Tochtergesellschaft halten, um in den Genuss der Quellensteuerbefreiung zu kommen. Dieser Beteiligungsschwellenwert wird schrittweise auf 12,5% reduziert.

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
- 12,5% vom 1. Januar 2009.

Vermeidung von Doppelbesteuerung im Fall von Enkelgesellschaften

Mit der neuen Richtlinie werden auch die Regeln für die Vermeidung der Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen bei der Muttergesellschaft vervollständigt.

Sofern eine Tochtergesellschaft Dividenden aus versteuertem Einkommen zahlt, muss nach den jetzigen Regeln der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist,

- diese Gewinne entweder von der Besteuerung ausnehmen oder
- falls diese erhaltenen Gewinne in die steuerliche Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einfließen, die von der Tochtergesellschaft gezahlten Steuern auf die Steuern der Muttergesellschaft anrechnen.

Die neue Richtlinie betrifft auch die Behandlung der von nachgelagerten Tochtergesellschaften der direkten Tochtergesellschaften gezahlten Steuern. Mitgliedstaaten haben auch die von den Enkelgesellschaften oder noch weiter nachgelagerten Tochtergesellschaften auf ihre Gewinne gezahlten Steuern auf die Steuerschuld der Muttergesellschaft anzurechnen. Diese Regelung zielt ebenfalls auf eine Minderung der Doppelbesteuerung ab.

Umsetzung in nationales Recht

Die Mitgliedstaaten haben bis spätestens 1. Januar 2005 diese Richtlinie in nationales Recht umzusetzen.

Die Mutter - Tochter Richtlinie (90/435/EG) gilt für die neuen Mitgliedstaaten seit dem Beitritt (1. Mai 2004). Da für die neuen Mitgliedstaaten in diesem Bereich keine Übergangsfristen verhandelt wurden, ist die neue Richtlinie auch in diesen Staaten zum 1. Januar 2005 gültig.

Die notwendige Liste mit den Gesellschaften und den Bezeichnungen der nationalen Steuern in den neuen Mitgliedstaaten für die Anwendung der Richtlinie sind im Beitrittsvertrag festgelegt und sind seit 1. Mai Bestandteil der Richtlinie.

Schließlich ist zu erwähnen, dass die Mutter - Tochter Richtlinie (90/435/EEG) in einer Reihe von Urteilen durch den Europäischen Gerichtshof ausgelegt worden ist:

- Kommission gegen Frankreich *à* Avoir fiscal (Rechtssache C-270/83)
- Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV und Voormeer BV gegen Bundesanstalt für Finanzen (Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94)
- Leur-Bloem gegen Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (Rechtssache C-28/95)
- Futura Participations SA und Singer gegen Administration des contributions (Rechtssache C-250/95)
- Imperial Chemical Industries plc (ICI) gegen Colmer (Rechtssache C-264/96)

- Epson Europe BV (Rechtssache C-375/98)
- Metallgesellschaft Ltd , Hoechst gegen Commissioner of Inland Revenue (Rechtssachen C-397/98 und C-410/98)
- Athinaïki Zythopiïa (Rechtssache C-294/99)
- Lankhorst- Hohorst GmbH gegen Finanzamt Steinfurt (Rechtssache C-324/00)
- Bosal Holding (Rechtssache C-168/01)
- Océ van der Grinten (Rechtssache C-58/01).

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

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

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

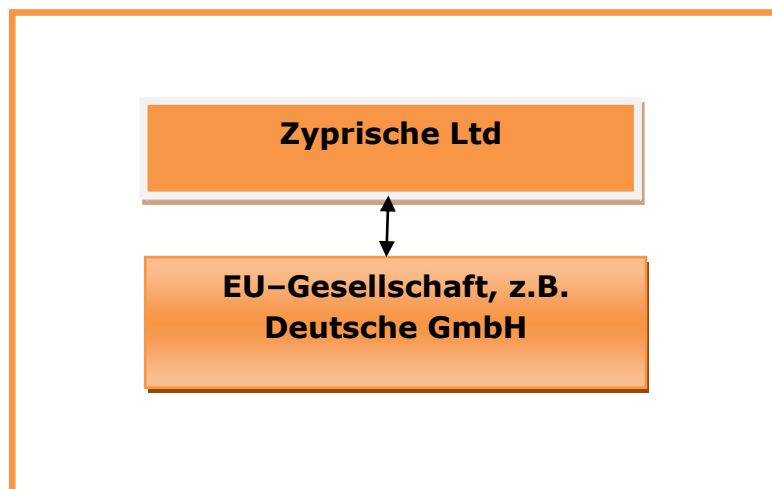


Abbildung: Zyprische Limited und Deutsche GmbH verschmelzen zu einer Gesellschaft. Durch diese Verschmelzung können z.B. die Assets der Deutschen GmbH steuerneutral in die zyprische Limited eingebracht werden. Die Alternative wäre, dass die zyprische Ltd die Assets erwirbt/kauft.

Gesetzestext:

(1) Bringt eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) einen Betrieb oder Teilbetrieb in eine inländische Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft ein, die die Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1) erfüllt (EU-Kapitalgesellschaft) und beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, und erhält die einbringende Kapitalgesellschaft dafür neue Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, so gelten für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens in der Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft und der neuen Anteile bei der

einbringenden Kapitalgesellschaft § 20 Abs. 2 Satz 1 bis 4 und 6, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 2, Abs. 7 und 8 entsprechend. Satz 1 gilt auch, wenn die einbringende Kapitalgesellschaft nur steuerpflichtig ist, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, oder wenn die inländische Betriebsstätte der übernehmenden Kapitalgesellschaft erst durch die Einbringung des Betriebs oder Teilbetriebs entsteht.

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

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

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

Umwandlungsgesetz: Einführung und Grundlagen der grenzüberschreitenden Verschmelzung


Das noch geltende Recht folgt der Sitztheorie. Eine deutsche Gesellschaft darf Ihren Sitz nicht ins Ausland verlegen. Beschließen die Gesellschafter dennoch die Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland, führt dieses zur Liquidation der Gesellschaft. Das Gleiche muss gelten, wenn der Sitz nur faktisch ins Ausland verlegt und in Deutschland noch nicht einmal eine Betriebsstätte verbleibt. Verlegt eine Kapitalgesellschaft oder eine andere Körperschaft, die Ihre Geschäftsleitung oder Ihren Sitz in Deutschland hat, eines von beiden ins Ausland, gilt dieses steuerrechtlich gemäß § 12 KStG als Auflösung der Gesellschaft, die die Liquidationsbesteuerung zur Folge hat. Vgl. Hierzu aber "MoMIG" (Gesetz zur Modernisierung des GmbH Rechts..).

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

§ 122a **Grenzüberschreitende Verschmelzung**

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

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

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

§ 122b **Verschmelzungsfähige Gesellschaften**

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

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

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

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

§ 122c **Verschmelzungsplan**

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

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

1. Rechtsform, Firma und Sitz der übertragenden und übernehmenden oder neuen Gesellschaft,
2. das Umtauschverhältnis der Gesellschaftsanteile und gegebenenfalls die Höhe der baren Zuzahlungen,
3. die Einzelheiten hinsichtlich der Übertragung der Gesellschaftsanteile der übernehmenden oder neuen Gesellschaft,
4. die voraussichtlichen Auswirkungen der Verschmelzung auf die Beschäftigung,
5. den Zeitpunkt, von dem an die Gesellschaftsanteile deren Inhabern das Recht auf Beteiligung am Gewinn gewähren, sowie alle Besonderheiten, die eine Auswirkung auf dieses Recht haben,
6. den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaften unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung als für Rechnung der übernehmenden oder neuen Gesellschaft vorgenommen gelten (Verschmelzungstichtag),
7. die Rechte, die die übernehmende oder neue Gesellschaft den mit Sonderrechten ausgestatteten Gesellschaftern und den Inhabern von anderen Wertpapieren als Gesellschaftsanteilen gewährt, oder die für diese Personen vorgeschlagenen Maßnahmen,
8. etwaige besondere Vorteile, die den Sachverständigen, die den Verschmelzungsplan prüfen, oder den Mitgliedern der Verwaltungs-, Leitungs-, Aufsichts- oder Kontrollorgane der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften gewährt werden,
9. die Satzung der übernehmenden oder neuen Gesellschaft,
10. gegebenenfalls Angaben zu dem Verfahren, nach dem die Einzelheiten über die Beteiligung der Arbeitnehmer an der Festlegung ihrer Mitbestimmungsrechte in der aus der grenzüberschreitenden Verschmelzung hervorgehenden Gesellschaft geregelt werden,
11. Angaben zur Bewertung des Aktiv- und Passivvermögens, das auf die übernehmende oder neue Gesellschaft übertragen wird,
12. den Stichtag der Bilanzen der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, die zur Festlegung der Bedingungen der Verschmelzung verwendet werden.

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

(4) Der Verschmelzungsplan muss notariell beurkundet werden.

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

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

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

1.

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

2.

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

3.

eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

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

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

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

(2) Bei der Ermittlung des Gewinns der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile (§ 4 Abs. 4 Satz 2) und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz. Übersteigen die tatsächlichen Anschaffungskosten den Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft, so ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen; die Zuwendungen an Unterstützungskassen rechnen zu den tatsächlichen Anschaffungskosten. Die Hinzurechnung unterbleibt, soweit eine Gewinnminderung, die sich durch den Ansatz der Anteile mit dem niedrigeren Teilwert ergeben hat, nach § 50c des Einkommensteuergesetzes oder nach § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anerkannt worden ist.

(3) Die übernehmende Körperschaft tritt in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, insbesondere bezüglich der Bewertung der

übernommenen Wirtschaftsgüter, der Absetzungen für Abnutzung und der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, dass der Betrieb oder Betriebsteil, der den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortgeführt wird.

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

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

Societas Europaea: Europa AG

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

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

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

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

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

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

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

Folgende Bedingungen müssen außerdem erfüllt sein:

- Grundsätzlich können sich nur Gesellschaften aus EU- und EWR-Mitgliedstaaten an der Gründung beteiligen. Die Einbeziehung der EWR-Gesellschaften ergibt sich aus dem Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 93/2002 vom 25. Juni 2002 zur Änderung des Anhangs XXII (Gesellschaftsrecht) des EWR-Abkommens, ABI L 266 vom 3. Oktober 2002, S.69.
- Eine wesentliche Voraussetzung für die Gründung einer SE ist ein grenzüberschreitendes Element, abhängig von der jeweiligen Gründungsform (Vgl. zu den folgenden Ausführungen Art. 2 SE-VO).
 - Verschmelzung: Die beteiligten Aktiengesellschaften müssen aus mindestens zwei Mitgliedstaaten stammen (sog. Mehrstaatenbezug)
 - Holding-SE: Entweder sind wie bei der Verschmelzung mindestens zwei der beteiligten Gesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig, es besteht aber auch die Möglichkeit eines Zusammenschlusses von Gesellschaften aus demselben Mitgliedstaat, sofern mindestens zwei dieser Gesellschaften seit mindestens zwei Jahren über eine Tochtergesellschaft oder eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügen.
 - Tochter-SE: gleich wie Holding-SE
 - Umwandlungs-SE: Die umzuwandelnde Aktiengesellschaft muss seit mindestens zwei Jahren eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat haben, eine Zweigniederlassung genügt nicht.
 - Tochter-SE einer bestehenden SE: kein grenzüberschreitendes Element notwendig, weil dieses bereits bei der Gründung der ursprünglichen SE erfüllt war.
- Das Kapital muss mindestens 120.000 Euro betragen.
- Welche Rechtsträger zur Gründung einer Societas Europaea berechtigt sind, hängt von der jeweiligen Gründungsform ab. Zur Gründung einer SE durch Verschmelzung sind ausschließlich Aktiengesellschaften berechtigt, eine Holding-SE kann von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung gegründet werden, eine gemeinsame Tochter-SE kann von allen Gesellschaften nach Art. 48 Abs. 2 EGV gegründet werden (darunter fallen die Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sowie andere juristische Personen), die Umwandlung in eine SE steht wiederum nur Aktiengesellschaften zur Verfügung. Als fünfte Gründungsvariante sieht die SE-VO die Gründung einer Tochter-SE durch eine bestehende SE vor. Eine bereits gegründete SE kann sich an allen Gründungsformen beteiligen.

Firmengründung Zypern: Handels- und Vertragsrecht

1 Grundlagen der Rechnungslegung und des Jahresabschlusses

2 Buchführungspflicht

Nach Gesellschaftsrecht, Einkommenssteuerrecht und Umsatzsteuerrecht sind alle in Zypern registrierten Public und Private Companys zur Buchführung und zur Erstellung eines Jahresberichts nach den International Financial Reporting Standards (IFRS), ehemals IAS, verpflichtet. Die einkommen- und umsatzsteuerliche Buchführungsverpflichtung und Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresberichtes umfasst auch die General und Limited Partnership.

Einzelunternehmen mit einem jährlichen Bruttoumsatz von weniger als C£ 9 000 sind von der Verpflichtung, sich für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen, und damit für umsatzsteuerliche Zwecke Bücher zu führen, befreit, können aber freiwillig Bücher führen, wenn sie z.B. eine Umsatzsteuerregistrierung beantragen.

Einkommenssteuerlich gelten für kleine Einzelunternehmen ebenfalls Erleichterungen, wonach sie nur zur Führung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung verpflichtet sind.

Für die Companys gelten weitere Bestimmungen. Neben der Buchführung, die zur Vorbereitung von finanziellen Erklärungen dient, und die einen Blick auf die wahren Verhältnisse im Unternehmen sowie auf dessen Transaktionen zu jedem Zeitpunkt gewähren soll, müssen die Public und die Private Company jährlich einen Bericht abfassen. Dieser ist der Hauptversammlung vorzulegen und soll nach den Grundsätzen der International Financial Reporting Standards abgefasst sein. Zusätzlich muss der Hauptversammlung der Vorstandsbericht sowie der Bericht der Abschlussprüfer vorgelegt werden. Zusammen mit der Jahresrendite ist der Jahresbericht im Handelsregister zu hinterlegen. Unternehmen, die zum ersten Mal einen Jahresbericht abfassen, haben damit bis zu 18 Monate nach der Gründung Zeit.

Der testierte Jahresbericht bildet auch die Basis für die Steuererklärung, die den Steuerbehörden bis zum Ende des Jahres vorzulegen ist, das dem Berichtsjahr folgt.

Es könne i.d.R. nur solche Abschlussprüfer beauftragt werden, die zu den zugelassenen Prüfern von Zypern gehören. In Ausnahmefällen ist es aber erlaubt, den Jahresbericht von ausländischen Prüfern durchsehen zu lassen.

Immobilienwerb auf Zypern

Zypern war bis 1878 Teil des Osmanischen Reiches, bevor es in das Britische Empire eingegliedert wurde. Das osmanische Landrecht galt offiziell in Zypern bis zur Einführung des modernen zyprischen Immobilieneigentumsgesetzes von 1946. Das zyprische oberste Gericht (Supreme Court) hat danach mehrfach entschieden, dass das Gesetz von 1946 keine Rückwirkung für die Zeit vor dem In-Kraft-Treten des Gesetzes entfaltet. Für Fragen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verlust von Rechten an Immobilieneigentum kann es gelegentlich noch zur Anwendung des alten osmanischen Landrechtes kommen, sobald die Beantwortung dieser Fragen Tatsachen betrifft, die vor dem In-Kraft-Treten des Gesetzes (d.h. vor dem 01.09.1946) betreffen. Auf eine nähere Erläuterung des osmanischen Landrechts soll hier jedoch aus Platzgründen verzichtet werden. Die folgenden Darstellungen beschränken sich auf die Erläuterung der wesentlichen Bestandteile des modernen zyprischen Immobilienrechts.

2 Immobilieneigentum

Der Begriff „Immobilieigentum“ umfasst nach zyprischem Recht

-Land,

-Gebäude und andere Errichtungen oder Strukturen sowie Befestigungen, die dauerhaft an einem Land, Gebäude oder einer anderen Errichtung oder Struktur befestigt sind,

-Bäume, Weinreben oder jede andere Sache, die gepflanzt wurde oder auf einem Grundstück wächst sowie jedes davon stammende Produkt vor der Abtrennung,

-Quellen, Brunnen, Wasser und Wasserrechte, gleich, ob sie zusammen mit oder unabhängig von einem Grundstück gehalten werden,

-Vorrechte, Freiheiten, Grunddienstbarkeiten und jegliche weiteren Rechte und Vorteile, die zu einem Grundstück, einem Gebäude oder einer anderen Errichtung oder Struktur gehören oder als zugehörig gelten, und

-ungeteilte Anteile an einem vorstehend definierten Eigentum.

Als Mobiliareigentum gilt alles, was nicht von dem Begriff des Immobiliareigentums erfasst wird. Ob eine bewegliche Sache so an einem Grundstück oder Gebäude befestigt ist, dass sie als Immobiliareigentum gelten kann, wird in Zypern gleichermaßen als Rechts- und als Tatsachenfragen angesehen und nach den Umständen des Einzelfalls entschieden.

3 Recht auf Privateigentum an unbeweglichen Sachen

Nach zyprischem Recht sollen kein Vermögen, Interesse, Recht und keine Freiheit, Bevorzugung, Grunddienstbarkeit oder irgendein anderer Vorteil in, an oder über Immobiliareigentum bestehen oder geschaffen, erworben oder übertragen werden, außer gemäß den dafür vorgesehenen Vorschriften des Immobiliareigentumsgesetzes.

Hinweis

Eine Berufung auf Common-Law-Grundsätze oder Equity-Regeln zur Begründung von Rechten an Immobiliareigentum in Zypern ist, im Gegensatz zur sonst möglichen Rechtspraxis, ausgeschlossen.

Der Begriff „Vermögen an Land (estate in land)“, der nach deutschem Rechtsdenken als dinglicher Anspruch zu qualifizieren wäre, bezeichnet dabei jedes Recht, das direkt mit dem Eigentum an und der „Reichweite des Immobiliareigentums“ verbunden und in das Landregister eintragbar ist.

Eine Hypothek, die Immobiliareigentum zur Sicherung einer Schuld belastet, gilt nicht als sachenrechtliches „Vermögen an Land“, sondern lediglich als vertraglicher Anspruch des Hypothekenbegünstigten und als Last auf dem Eigentum.

Die Rechte des Mieters an einer gemieteten Immobilie gelten nicht als „Vermögen an Land“ zugunsten des Mieters, sondern lediglich als vertragliches Recht, es sei denn, der Mieter ist ausnahmsweise zur Eintragung des Mietrechts in das Landregister berechtigt.

Auch die Hinterlegung des Kaufvertrages über Immobiliareigentum beim Landregisteramt, die eines der besonderen Formerfordernisse beim Immobilienkauf

darstellt, schafft kein „Vermögen an Land“, sondern lediglich eine Last auf dem Immobiliareigentum zugunsten des den Vertrag hinterlegenden Käufers.

Hinweis

Keine Übertragung oder Belastung von Immobiliareigentum ist wirksam, bevor sie bei der Bezirkslandbehörde registriert oder aufgenommen wird, und niemand außer dem registrierten Eigentümer soll eine Übertragung oder freiwillige Belastung einer Immobilie bei der Behörde anmelden.

4 Reichweite von Rechten an Immobiliareigentum

Der Begriff der „Reichweite von Immobiliareigentum“ beinhaltet alle Regelungen, welche die Natur und die Ausweitung der sich auf Eigentum und Besitz an Immobilien beziehenden Rechte, Pflichten und Beschränkungen definieren.

Hinweis

Als Eigentümer von Immobiliareigentum gilt jeder, der zur Registrierung als Eigentümer berechtigt ist, gleichgültig, ob er tatsächlich registriert ist oder nicht.

Privates Immobiliareigentum an Grundstücken erstreckt sich

- auf die Oberfläche und die Substanz des Bodens;
- unterhalb der Erdoberfläche bis zu einer Tiefe, die vernünftigerweise erforderlich ist, um den Boden nutzen und kultivieren zu können; Rechte an Mineralien sind hierbei allerdings vom Eigentumsrecht grundsätzlich ausgenommen;
- auf den Luftraum über die Erdoberfläche, soweit dies zur Nutzung des Grundstücks vernünftigerweise notwendig ist.

Praktisch häufig von großer Wichtigkeit ist die Bestimmung der aktuellen Lage des Grundstücks und des umfassten Gebietes. In den Fällen, in denen ein Grundstück durch einen registrierten Immobiliareigentumstitel erfasst ist, gilt als vom Grundstück umfasstes Gebiet das Gebiet, dem die verbriefte Registrierung auf einem Landüberwachungsplan der Regierung oder einem anderen Landerfassungsplan des Direktors der Landregisterbehörde entspricht. Die genaue Lage des Grundstücks ergibt sich daher aus dem erwähnten offiziellen Plan und nicht aus den Grenzbeschreibungen auf der Titellurkunde.

Soweit zur Registrierung kein entsprechender offizieller Plan vorhanden ist (was bei älteren Registrierungen der Fall sein kann), entscheidet sich der Umfang des Grundeigentums nach der tatsächlichen Besitzausübung durch den registrierten Titelinhaber.

5 Einschränkungen des Eigentumsrechts

Das uneingeschränkte Eigentumsrecht an Immobiliareigentum umfasst folgende Bestandteile:

- das Recht, Eigentum an der Immobilie zu behaupten oder zu fordern,
- das Besitzrecht,
- das Nutzungsrecht,
- das Recht zum Einbehalt, zur Verwendung und zum Sammeln von Früchten des Eigentums sowie
- das Recht, über das Eigentum zu verfügen, einschließlich der teilweisen oder vollständigen Entfremdung des Eigentums bzw. Belastung, Veränderung oder Zerstörung des Eigentumsgegenstandes.

Soweit eines der vorgenannten Elemente fehlt, gilt das Eigentumsrecht als eingeschränkt. Im Hinblick auf Immobiliareigentum gibt es drei Gruppen von Eigentumsrechtbeschränkungen.

Die erste Gruppe von Beschränkungen besteht in der Einschränkung der Ausübung von Eigentumsrechten bis hin zur Enteignung im Interesse der öffentlichen Sicherheit, der öffentlichen Gesundheit, der öffentlichen Moral, von Gemeindeplanungsvorhaben, der öffentlichen Versorgung oder des Schutzes von Dritten. Soweit die Beschränkungen oder der Rechtsentzug in einer wesentlichen Verringerung des Eigentumswertes münden, steht dem Eigentümer eine schnellstmögliche angemessene Entschädigung zu. Über die vorgenannten Fälle hinaus steht der Republik Zypern oder einzelnen Gemeinden ein Zwangsankaufsrecht bzw. ein Inbesitznahmerecht für erzieherische, religiöse, soziale oder sportliche Einrichtungen der Gemeinde zu, in der sich das Grundstück befindet.

Die zweite Gruppe von Beschränkungsmöglichkeiten besteht aufgrund der dem Direktor des Landregisters zugestandenen Befugnisse im Hinblick auf

- die Teilung von Immobiliareigentum,
- den Verkauf in bestimmten Fällen von Eigentum, das in ungeteilten Anteilen gehalten wird,
- die Teilung von Eigentum gehalten in ungeteilten Anteilen bei zwei oder mehreren Eigentümern und
- die Anpassung von Eigentumsrechten, wenn der Eigentümer von Bäumen und der Eigentümer des dazugehörigen Grundstücks nicht identisch sind.

Die dritte Gruppe von Beschränkungen des Eigentumsrechts bilden die sachenrechtlichen Beschränkungen („estate in land“), soweit sie aufgrund gesetzlicher Vorschriften wirksam zugunsten Dritter begründet werden.

6 Registrierung von Mietverträgen

Unter bestimmten Voraussetzungen können Mietverhältnisse beim Landregister registriert werden. Die folgenden Voraussetzungen müssen dabei vorliegen:

- Abschluss eines wirksamen Mietvertrages,
- der Mietvertrag verbietet nicht ausdrücklich die Registrierung,

- der Vermieter ist der registrierte Eigentümer des vermieteten Immobilieneigentums,
- der Mietzeitraum übersteigt eine Dauer von 15 Jahren,
- der Vertrag wird innerhalb von drei Monaten nach dem Tag des Vertragsschlusses zur Registrierung vorgelegt und
- die Zustimmung des Hypotheken- oder sonstigen Gläubigers liegt vor, soweit die Immobilie entsprechend belastet ist.

Das dingliche Recht („estate in land“), das durch die Registrierung des Mietvertrages geschaffen wird, unterliegt den Bestimmungen des zugrunde liegenden Vertrages. Der Mieter kann die sich aus dem Vertrag ergebenden Rechte übertragen oder untervermieten, soweit dies nach den Bestimmungen des Vertrages gestattet ist.

7 Registrierung von Trusts

Für die Registrierung von Trusts gelten folgenden Voraussetzungen und Besonderheiten:

- Der auf Immobilieneigentum ausgerichtete Trust wird durch letztwillige Verfügung oder durch eine Trusturkunde („trust deed“) errichtet, die von der zu diesem Zwecke berechtigten Person unterschrieben ist,
- Die Trusturkunde oder die letztwillige Verfügung ist in dem Register der zuständigen Bezirkslandbehörde aufgenommen und
- Nur der eingetragene Eigentümer kann beim Landregister eine entsprechende Eintragung eines solchen Immobilieneigentum betreffenden Trusts beantragen.

8 Registrierung von restriktiven Verträgen

Im Zusammenhang mit der Registrierung von restriktiven Verträgen gelten als „restriktive Verträge“ solche, bei denen zwei Eigentümer von verschiedenen Immobilieneigentumsgegenständen vereinbaren, dass die Nutzung oder Entwicklung eines Immobilieneigentumsgegenstand zum Nutzen des anderen Eigentumsgegenstandes beschränkt sein soll. Ein restriktiver Vertrag kann von jedem der beteiligten Eigentümer zur Registrierung beim Landregister angemeldet werden. Ein registrierter restriktiver Vertrag begründet ein dingliches Recht („estate in land“) über das belastete Immobilieneigentum und bindet dessen Eigentümer sowie dessen Rechtsnachfolger zugunsten des Eigentümers nebst Rechtsnachfolger des anderen Grundstücks.

9 Gemeinschaftliches Gebäudeeigentum

Aufgrund häufig zutage tretender Unzulänglichkeiten der vormalig existierenden Rechts- und Gesetzeslage wurde 1993 ein neues Gesetz (Nr. 6 (1) aus 1993) zur Regelung von im gemeinschaftlichen Eigentum stehenden Gebäuden (hiernach „GGEG“) erlassen.

Danach gilt:

- „Gebäude im Gemeinschaftseigentum“ sind solche, die wenigstens aus fünf Einheiten bestehen, selbst wenn das Gebäude überwiegend einem Eigentümer gehört; es wird als ein solches „Gebäude im Gemeinschaftseigentum“ registriert;

-„Einheit“ bedeutet dabei ein Stockwerk oder Teile davon, wie etwa einzelne Zimmer, Büroräume, Wohnungen, Geschäfte oder sonstige Teile oder Räume eines Gebäudes im Gemeinschaftseigentum, die unabhängig und voll nutzbar als vollständige, abgetrennte und selbständige Einheiten, für welchen Zweck auch immer, verwendet werden können;

-„Eigentümer einer Einheit“ sind auch Mieter einer Einheit aufgrund eines Mietvertrages, soweit dieser beim Landregister registrierbar und entsprechend registriert ist.

Das im Gemeinschaftseigentum stehende Gebäude wird durch Regularien geregelt, die gemäß dem GGEG erstellt werden und die Kontrolle, Betrieb, Verwaltung, Management, Gebrauch und Nutzung der Einheiten des im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudes sowie die Rechte und Pflichten im Hinblick auf das gemeinschaftliche Gebäude- und Grundstückseigentum regeln. Diese Regularien werden beim Landregister registriert und gelten für und wider jeden Eigentümer sowie dessen Rechtsnachfolger. Soweit eine solche Registrierung der Regularien nicht erfolgt, gelten die dem GGEG als Musterregularien angehängten Regeln für das betroffene Gebäude im Gemeinschaftseigentum.

Sämtliche Ausgaben für Versicherungen, Unterhalt und Reparatur des im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudes werden anteilmäßig von den Eigentümern der Einheiten entsprechend ihres Anteils am gemeinschaftlichen Gebäudeeigentum getragen.

10 Besonderheiten des Immobilienkaufvertrages

Über die allgemeinen Gültigkeitsvoraussetzungen hinaus, die für alle vertraglichen Vereinbarungen gelten, gibt es für Immobilienkaufverträge noch besondere formale Erfordernisse. Diese sind

- das Vorliegen eines Vertrages in Schriftform,
- das Deponieren einer Kopie des Vertrages durch den Käufer beim Landregister innerhalb von zwei Monaten nach Unterzeichnung des Vertrages und
- die Voreintragung des Verkäufers als Eigentümer der Immobilie.

Soweit der Käufer den Vollzug des Vertrages, d. h. die Übertragung und die Registrierung des Immobiliareigentums, per Gerichtsbeschluss erwirken will, müssen weitere Voraussetzungen, wie etwa die Aufforderung an den Verkäufer, die Zustimmung zur Eigentumsübertragung vor dem Landregister zu erklären, sowie die Beachtung der hierfür und für die Antragstellung bei Gericht zu beachtenden Fristen, erfüllt sein.

11 Immobilienerwerb durch EU-Ausländer

Bis zum EU-Beitritt Zyperns galten im Hinblick auf den Immobilienerwerb durch EU-Ausländer Beschränkungen. Seit 1. Mai 2004 gelten EU-Staatsbürger nicht mehr als Ausländer im Sinne des Ausländerimmobilienerwerbsgesetzes („Acquisition of Immovable Property (Alien) Law“) im Hinblick auf Immobilienerwerb jeglicher Art mit Ausnahme des Erwerbs von Zweitwohnsitzen, wobei auch diese Beschränkung nicht auf EU-Staatsbürger angewendet wird, die dauerhaft in Zypern leben. Für Ausländer aus Drittstaaten gelten wie vor Beschränkungen; insbesondere bedürfen diese auch weiterhin der Genehmigung des Ministerrates vor dem Erwerb von Immobiliareigentum.

12 **Mietverträge**

Im zyprischen Recht wird grundsätzlich nicht nach Gewerbe- und Wohnraummiete unterschieden; beide Mietarten werden im Wesentlichen gleich behandelt.