

Newsletter Nr. 88 (GE)

**Steuerliche Folgen der
Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung
einer deutschen GmbH
ins Ausland**

November 2015

Obwohl Lorenz & Partners Co., Ltd. größtmögliche Sorgfalt darauf verwendet, die in diesem Newsletter bereitgestellten Informationen stets auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass dieser eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Lorenz & Partners Co., Ltd. übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners Co., Ltd., welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners Co., Ltd. kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.

Dieser Newsletter behandelt die zu erwartenden steuerrechtlichen Konsequenzen, wenn eine nach deutschem Recht gegründete GmbH ihre Geschäftsleitung ins Ausland (hier nach Thailand) verlagert und alle Gesellschafter im Ausland (hier Thailand) wohnhaft sind.

Behandelt werden dabei drei Themenkomplexe:

- (1) die ertragsteuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschaft selbst;
- (2) die ertragsteuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschafter; und
- (3) die umsatzsteuerrechtlichen Folgen aus der Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung.

I. Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschaft

1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Die deutsche GmbH ist gem. § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (nachfolgend „KStG“) aufgrund ihres statutarischen Sitzes i. S. d. § 11 Abgabenordnung in Deutschland weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig.

2. Unbeschränkte Steuerpflicht in Thailand

Die Frage, ob durch die Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung auch eine Steuerpflicht in Thailand ausgelöst wird, ist zunächst auf Basis der thailändischen nationalen Vorschriften zu beantworten.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Thailand vom 10. Juli 1967 (nachfolgend „**DBA D/TH**“)

kann zur Klärung einer thailändischen Steuerpflicht dagegen nicht herangezogen werden. Zwar enthält das DBA D/TH in Art. 4 Abs. 1 eine Legaldefinition der Ansässigkeit. Diese dient jedoch nur der Verteilung des Besteuerungsrechts. Die originäre Steuerpflicht wird ausschließlich nach den nationalen thailändischen Vorschriften begründet.

Eine pauschale Beantwortung der Frage, ob die Verlegung der Geschäftsleitung eine Steuerpflicht in Thailand auslöst, ist nicht möglich. Vielmehr bedarf es jeweils einer Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalls. Grundsätzlich gilt jedoch, dass eine Besteuerung in Thailand unwahrscheinlich ist, solange in Thailand weder Bankkonten unterhalten werden, noch Einkommen erzielt wird und lediglich die Leitung der Gesellschaft von Thailand aus erfolgt (siehe Sec. 65 ff. Thai Revenue Code).

Folgt aus den thailändischen Vorschriften, dass der thailändische Ort der Geschäftsleitung die Steuerpflicht in Thailand nicht auslöst, dann wird das Einkommen der Gesellschaft ausschließlich in Deutschland besteuert. In dieser Konstellation besteht folglich kein Risiko einer Doppelbesteuerung.

Wird hingegen nach den nationalen (thailändischen) Regelungen ebenfalls eine thailändische Steuerpflicht der Gesellschaft begründet, hat auch Thailand das Recht, das Einkommen der Gesellschaft zu besteuern. Hierbei handelt es sich um eine sog. Doppelansässigkeit, deren Konsequenzen nachfolgend näher untersucht werden:

3. Problem der Doppelansässigkeit

Da sowohl in Deutschland als auch - anahmegemäß - in Thailand eine (unbe-

schränkte) Steuerpflicht der Gesellschaft besteht, kommt es bei der Klärung der Frage, welchem Land das Besteuerungsrecht zusteht, nunmehr maßgeblich auf die Vorschriften des DBA D/TH an.

Gem. Art. 7 Abs. 1 DBA D/TH sind Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich in dem Land zu besteuern, in welchem die Gesellschaft ansässig ist. Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 DBA D/TH geregelt. Danach besteht eine Ansässigkeit in dem Land, in welchem die Gesellschaft errichtet wurde, ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung hat. Demnach wäre die deutsche GmbH sowohl in Deutschland (Errichtung, statutarischer Sitz) als auch in Thailand (Ort der Geschäftsleitung) ansässig.

Das Problem der Doppelsässigkeit wird in Art. 4 Abs. 3 DBA D/TH geregelt. Abweichend zum OECD-Musterabkommen, in dem in solchen Fällen eine nicht natürliche Person nur in dem Staat als ansässig gilt, in dem sie den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung hat (hier Thailand), ist im DBA D/TH geregelt, dass in diesem Fall die zuständigen Behörden beider Länder die Frage der Ansässigkeit in gegenseitigem Einvernehmen regeln. Dies bedeutet, dass in der Praxis beide Länder das Einkommen der Gesellschaft zunächst besteuern können. Erst im Anschluss wird die Frage der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen eines sog. Verständigungsverfahrens beantwortet.

Eine abweichende Regelung gilt nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA D/TH dann, wenn die deutsche GmbH eine Betriebsstätte unterhält. Sowohl in Thailand als auch in Deutschland könnte eine Betriebsstätte vorliegen, wenn die Gesellschaft dort tätig ist und dabei feste Geschäftseinrichtungen nutzt (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA D/TH). In diesem Fall unterliegt der Gewinn, der der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, der Besteuerung (auch) im Betriebsstättenstaat.

Die Anwendung des sog. Methodenartikels gem. Art. 22 DBA D/TH führt jedoch auch in diesem Fall zu Problemen. Art. 22 DBA D/TH stellt nämlich ebenfalls auf die Ansässigkeit i. S. d. Art. 4 DBA D/TH ab: „*bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person*“ bzw. „*bei einer in Thailand ansässigen Person*“ mit der Folge, dass gem. Art. 4 Abs. 3 DBA D/TH ein Verständigungsverfahren notwendig ist, da diese Frage nicht endgültig geregelt wurde.

Zusammenfassend ergibt sich daher folgendes Bild: Nach der geltenden Regelung - wenn in Thailand eine Steuerpflicht ausgelöst wird - kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung. Diese kann nur im Rahmen eines bilateralen Verständigungsverfahrens beseitigt werden. Auch die nationalen Vorschriften über Rulings bzw. verbindliche Auskünfte vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern, da eine Abstimmung beider Länder notwendig ist. Die Erfahrung zeigt, dass Verständigungsverfahren ca. zwei Jahre, oft aber sehr viel länger dauern.

4. § 12 Abs. 3 KStG

Eine besondere Gefahr droht aus der Regelung des § 12 Abs. 3 KStG. Nach dieser Vorschrift sind stille Reserven (z. B. Wertzuwächse einer deutschen Immobilie oder des deutschen Betriebsvermögens) in Deutschland zu besteuern, wenn die GmbH den Ort der Geschäftsleitung nach Thailand (oder ins sonstige EU-Ausland) verlegt und aufgrund der Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen als dort ansässig gilt.

5. Empfehlungen

Es gilt zu verhindern, dass eine doppelte Ansässigkeit der Gesellschaft begründet wird, da es hierdurch zu einer doppelten Besteuerung kommen kann. Dies kann u. a. durch die folgenden Gestaltungsmöglichkeiten erreicht werden:

- Denkbar ist, den Ort der Geschäftsleitung - soweit aus operativen Gründen möglich - nicht zu verlegen und alle maßgeblichen Entscheidungen weiterhin in Deutschland zu treffen. Es könnte beispielsweise ein Geschäftsführer in Deutschland benannt werden, womit den thailändischen Behörden gegenüber dargelegt werden könnte, dass - nach wie vor - alle maßgeblichen Entscheidungen ausschließlich in Deutschland getroffen werden.
- Ferner kann in Thailand unter Nutzung des dargestellten Gestaltungspotenzials versucht werden, die Steuerpflicht prinzipiell zu vermeiden.
- Schließlich kann durch gesellschaftsrechtliche Umwandlungen Abhilfe geschaffen werden. Die deutsche GmbH kann in eine Personengesellschaft (z. B. KG) umgewandelt werden. Aus steuerlicher Sicht hätte dies zur Folge, dass das Engagement in Deutschland als Beteiligung einer thailändischen Gesellschaft/natürlichen Person an einer deutschen Betriebsstätte angesehen würde. Die Gewinne, die der deutschen Betriebsstätte zugerechnet werden, unterlägen einer Besteuerung mit der Einkommensteuer (falls natürliche Personen Gesellschafter sind) bzw. mit der Körperschaftsteuer (falls thailändische Gesellschafterin eine Kapitalgesellschaft ist) in Deutschland. In Thailand werden die Gewinne aus der deutschen Betriebsstätte jedenfalls nach Art. 22 Abs. 3 lit. a) DBA D/TH unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

II. Ertragsteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschafter

Zu klären ist weiterhin, in welchem Land die Dividenden, die die Gesellschafter erhalten, versteuert werden müssen.

1. Steuerpflicht in Deutschland

Die Gesellschafter der GmbH haben annehmegemäß in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt.

In Frage kommt daher allenfalls eine beschränkte Steuerpflicht gem. §§ 1 Abs. 4, 49 Einkommensteuergesetz (nachfolgend „EStG“). Dividenden gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ihre Zahlung löst gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) EStG dann eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland aus, wenn sich der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden. Vorliegend verbleibt der statutarische Sitz in Deutschland, sodass eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland entsteht. Da diese Einkünfte der Kapitalertragsteuer in Deutschland gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25% unterliegen, gilt die deutsche Einkommensteuer durch den Steuerabzug als abgegolten (sog. Abgeltungsteuer). Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland ist nicht notwendig.

2. Steuerpflicht in Thailand

Da es sich bei den Gesellschaftern um thailändische Tax-Residents handelt, werden die Dividenden aus der deutschen GmbH in Thailand gem. Sec. 40 (2) Revenue Code nur dann besteuert, wenn diese nach Thailand eingeführt werden. Verbleiben die Dividenden in Deutschland oder werden sie in ein anderes Land eingeführt, dann wird die thailändische Steuerpflicht nicht ausgelöst. Die Dividende ist folglich nur steuerpflichtig, wenn sie nach Thailand eingeführt wird.

3. Doppelbesteuerungsabkommen

Anwendungsraum für das DBA D/TH bleibt nur, wenn Thailand ein Besteuerungsrecht an der Dividende hat, diese mithin nach Thailand eingeführt worden ist (Sec. 40 (2) Revenue Code). Denn in dieser Konstellation kommt es zu einer Doppelbesteuerung in Deutschland und Thailand.

Gem. Art. 10 Abs. 2 lit. b) (1) i. V. m. Art. 22 Abs. 3 lit. b) Nr. 2 DBA D/TH wird in Deutschland die Quellensteuer auf 20% reduziert und in Thailand wird diese Quellensteuer auf die thailändische Steuerschuld angerechnet.

4. Steueroptimierung

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, werden die Dividenden in jedem Fall mit einem Steuersatz von 25% bzw. 20% besteuert. Ein steuerlich günstigeres Ergebnis lässt sich jedoch durch eine Umgestaltung der Beteiligungsverhältnisse erzielen.

Dies setzt voraus, dass die Anteile an der deutschen GmbH in eine bereits bestehende Hongkonger Ltd. als Einlage eingebracht werden. Diese Hongkonger Gesellschaft muss ferner eine Kapitalgesellschaft in Luxemburg gründen und die Anteile an der deutschen GmbH wiederum als Sacheinlage in die luxemburgische Gesellschaft einbringen. Dadurch wird erreicht, dass die luxemburgische Gesellschaft unmittelbar an der deutschen GmbH beteiligt ist. Die luxemburgische Gesellschaft zahlt die Dividende an die Hongkonger Gesellschaft, wo die Dividenden an die Gesellschafter ausgezahlt werden können.

Die vorgenannte Konstruktion wird folgendermaßen besteuert:

Aufgrund der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG) wird die Dividendenzahlung der deutschen GmbH an die luxemburgische Gesellschaft nicht der Quellensteuer in Deutschland unterliegen (vgl. § 43b Abs. 1 S. 1 EStG), wobei ein rechtzeitiger Antrag auf Befreiung von der deutschen Kapitalertragsteuer notwendig ist. Zwingend erforderlich ist jedoch, dass die Luxemburger Gesellschaft über ausreichend Substanz i. S. d. § 50d Abs. 3 EStG verfügt.

Die gezahlte Dividende ist in Luxemburg steuerfrei. Die Ausschüttung der Dividende von der luxemburgischen Gesellschaft an die Hongkonger Ltd. ist nach Art. 10 Abs. 2 des

Doppelbesteuerungsabkommens Luxemburg/Hongkong vom 2. November 2007 quellensteuerfrei.

In Hongkong kommt die Dividende unversteuert an und bleibt auch steuerfrei, da es sich um einen Offshore-Gewinn handelt (vgl. Art. 14 Inland Revenue Ordinance (HK)).

Wenn die Dividenden auch in Hongkong verbleiben, jedenfalls nicht nach Thailand überwiesen werden, wird auch keine thailändische Steuerpflicht ausgelöst.

Durch die empfohlene Gestaltung ist die Steuerbelastung von den ursprünglichen 25% auf 0% gesunken. Der break-even-point des vorgeschlagenen Optimierungsmodells wird dann erreicht, wenn die erwartete Steuerersparnis die Gründungs- und laufenden Kosten der luxemburgischen Gesellschaft übersteigt.

III. Umsatzsteuerliche Konsequenzen (aus dem ausländischen Ort der Geschäftsleitung)

Im Umsatzsteuergesetz (nachfolgend „UStG“) wird zur Bestimmung des Leistungs- oder Lieferungsortes auf den Ort des Unternehmens abgestellt. Beispielsweise wird eine sonstige Leistung an einen Nicht-Unternehmer nach § 3a Abs. 1 S. 1 UStG an dem Ort erbracht, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Die getätigten Umsätze unterliegen nur dann der deutschen Umsatzsteuer, wenn sie als in Deutschland ausgeführt gelten. Gem. Abschnitt 3a.1 Abs. 1 S. 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (nachfolgend „UStAE“) ist dabei maßgeblich, wo sich der Ort der Geschäftsleitung befindet. Das ist der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden, wobei der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort des satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, berücksichtigt werden (Ab-

schnitt 31.1, S. 4 UStAE). Liegt danach die Geschäftsleitung im Ausland, handelt es sich nicht mehr um ein Unternehmen, das in Deutschland betrieben wird. Der Ort sonstiger Leistungen, die an Nicht-Unternehmer ausgeführt werden, läge in diesem Fall nicht in Deutschland. Im Falle von Leistungen an Unternehmer i. S. d. UStG wird eine sonstige Leistung hingegen - von Ausnahmetatbeständen abgesehen - dort erbracht, von wo aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG).

Wird die sonstige Leistung jedoch von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt diese als Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 1 S. 2 UStG). Die umsatzsteuerliche Betriebsstätte wird ähnlich (nicht gleich) definiert, wie in Art. 5 DBA D/TH. Betriebsstätte ist gem. Abschnitt 3a.1 Abs. 3 UStAE jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Sie setzt insbesondere einen zureichenden Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln und einen hinreichenden Grad an Beständigkeit voraus.

Aus der umsatzsteuerlichen Sicht bleibt der Ort des Unternehmens folglich in Deutschland, soweit sich dort auch eine Betriebsstätte befindet. Wird die gesamte Tätigkeit hingegen nur von der Geschäftsleitung ausgeführt, ohne dass wenigstens ein Büro in Deutschland besteht, dann handelt es sich nicht mehr um ein in Deutschland betriebenes Unternehmen.

Vorsteuer kann in Deutschland jedoch unabhängig von dem Ort der Geschäftsleitung geltend gemacht werden. Auch im Ausland ansässige Unternehmer können den Vorsteuerabzug beanspruchen, sofern die allgemeinen Voraussetzungen vorliegen. Dies gilt auch dann, wenn sie im Inland keine Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt haben oder (auch) Vorsteuern geltend machen, die im Zusammenhang mit den im Ausland bewirkten Umsätzen stehen. Diese Fragen sind nur zur Bestimmung des richtigen Verfahrens maßgeblich, nämlich dafür, ob die Vorsteuer im Rahmen des allgemei-

nen Besteuerungsverfahrens oder im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens i. S. d. §§ 59 ff. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung geltend gemacht wird.

Zu beachten ist hierbei jedoch, dass sonstige Leistungen, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden, an dem Ort ausgeführt werden, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 S. 1 UStG). Wird das Unternehmen im Ausland betrieben (siehe dazu oben), werden von der Gesellschaft bezogene Leistungen nicht in Deutschland erbracht, sie sind in Deutschland nicht steuerbar. Sofern der Leistungserbringer (unrichtigerweise) die Umsatzsteuer in Rechnung stellt, kann diese nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Der Leistungserbringer hat die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nichtsdestotrotz an das Finanzamt abzuführen (§ 14c Abs. 1 UStG).

Die genauen Konsequenzen im Falle eines umsatzsteuerlich im Ausland betriebenen Unternehmens hängen davon ab, welcher Art die getätigten Umsätze der GmbH sind. Abstrakte Aussagen lassen sich hierzu nicht machen.

IV. Ergebnis und steuerliche Empfehlungen

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, hat die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung aus der Sicht der Gesellschaft die Doppelansässigkeit zur Folge, wenn auch das thailändische Steuerrecht die deutsche GmbH als in Thailand ansässig betrachtet. Aufgrund der Verweisung auf das Verständigungsverfahren im DBA D/TH sollte diese Situation vermieden werden.

Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung wirkt sich hingegen auf die Gesellschafter nicht aus. Diese sind nach wie vor in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich besteht jedoch, wie oben aufgezeigt, erhebliches Optimierungspotenzial

wenn die Beteiligungsverhältnisse steuerlich optimal gestaltet werden. Dies erfordert jedoch eine auf den jeweiligen Einzelfall abgestimmte genauere Untersuchung.

Umsatzsteuerrechtlich kann es dazu kommen, dass das Unternehmen nicht mehr als in Deutschland betrieben angesehen wird. Dies hat weitreichende Konsequenzen im Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht von

ausgeführten und bezogenen Leistungen. Grundsätzlich kann jedoch die Vorsteuer - sofern sie zu Recht in Rechnung gestellt wurde - weiterhin geltend gemacht werden.

Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.

Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:

LORENZ & PARTNERS Co., Ltd.

27th Floor Bangkok City Tower

179 South Sathorn Road, Bangkok 10120, Thailand

Tel.: +66 (0) 2-287 1882

E-Mail: info@lorenz-partners.com