

THAILAND

Außensteuerrechtliche Fragestellungen bei deutschen Investitionen in Thailand – Teil 1

von RA Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M. und RA Till Morstadt, Bangkok

| Thailand gilt vielen deutschen Investoren als Sprungbrett in den südostasiatischen Raum. Bei Investitionen in Thailand ergeben sich – u. a. vor dem Hintergrund des geringen Körperschaftsteuersatzes von 20 % – eine Vielzahl an außensteuerrechtlichen Fragestellungen. Der vorliegende Beitrag soll hierüber einen Überblick vermitteln. |

1. Ausgangsüberlegungen

Bei Investitionen in Thailand sind zunächst die investitionsrechtlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Das Investitionsrecht erlaubt eine geschäftliche Betätigung von ausländischen natürlichen und juristischen Personen nur unter engen Voraussetzungen (vgl. hierzu ausführlich Frank-Fahle/Morstadt, PISStB 17, 132 ff.).

Ausländische Investitionen werden in Thailand in der Regel über eine Kapitalgesellschaft getätigt. Die Thai Company Limited (Thai Co., Ltd.) ist eine haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaft, die vergleichbar ist mit der GmbH nach deutschem Recht.

Die thailändische Investitionsförderbehörde, das Thai Board of Investment (BOI), gewährt ausländischen Investoren je nach Förderkategorie Steuerbefreiungen von bis zu 13 Jahren, in jedem Fall aber nichtsteuerliche Anreize, die es ausländischen Investoren ermöglichen, bis zu 100 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu halten (fully foreign-owned).

Daneben besteht eine Vielzahl an außensteuerrechtlichen Fragestellungen, die bei einer geschäftlichen Betätigung deutscher Investoren in Thailand zu beachten sind und nachfolgend erläutert werden.

2. Verrechnungspreise

Die Abgabenordnung, der thailändische Revenue Code, enthält keine Regelungen in Bezug auf die Rechtsfolgen unangemessener Verrechnungspreise. Allerdings räumen die Bestimmungen zur steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung den Finanzbeamten sowohl bezogen auf die Umsatz- als auch auf die Kostenseite das Recht ein, Preisanpassungen vorzunehmen, wenn die Bepreisung marktüblich war. Kommt das Revenue Department z. B. zu dem Ergebnis, dass Verkaufspreise zu niedrig angesetzt worden sind, wäre eine Einkommenserhöhung in Thailand die Folge.

Die Verrechnungspreisrichtlinie (Departmental Instruction No. Paw. 113/2545) vom 16.5.02 ist als interne Handlungsanweisung für Finanzbeamte ausgestaltet und gibt ihnen Bewertungskriterien in Bezug auf die Marktüblichkeit



ARCHIV
Ausgabe 5 | 2017
Seite 132

Steuerbefreiungen
und nichtsteuerliche
Anreize für ausländische
Investoren

Preisanpassungen
möglich bei
marktüblicher
Bepreisung

der Preisgestaltung an die Hand. Aus ihr ergeben sich somit keine unmittelbaren Dokumentationspflichten für Steuerpflichtige, faktisch sollten diese jedoch beachtet werden, um unnötige Diskussionen mit den Steuerbehörden zu vermeiden.

Als zulässige Verrechnungspreismethoden gelten u. a. die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- sowie die Kostenaufschlagsmethode.

Die Verrechnungspreise eines in Thailand Steuerpflichtigen werden zunehmend im Rahmen von allgemeinen Steuer- und Betriebsprüfungen überprüft. Hier empfiehlt es sich, eine Verrechnungspreisdokumentation entsprechend der Vorgaben der Verrechnungspreisrichtlinie parat zu halten. Die Dokumentation sollte folgende Punkte enthalten:

- Name und Anschrift des Steuerpflichtigen, Abrechnungszeitraum sowie die Transaktion(en), die von der Verrechnungspreiszusage abgedeckt werden sollen
- Struktur und Beziehung der Parteien. Darlegung der Geschäftsaktivitäten der verbundenen Unternehmen sowie von deren Aktionären, Angaben zu Geschäftserlösen und Betriebsergebnissen und die Art der Transaktion, einschließlich der Preispolitik sowie einer detaillierten Erläuterung hierzu
- Detaillierte transaktionsbezogene Darstellung der Funktionen, Vermögenswerte und Risiken
- Detaillierte transaktionsbezogene Darstellung der Struktur der Geschäftsaktivitäten und des jeweiligen Marktanteils
- Wahl einer Verrechnungspreismethode und Darlegung des Grundes für die Auswahl sowie der entsprechenden Gewinnkalkulation
- Beschreibung der Prozess- und Verfahrensabläufe
- Hintergrund und Status in Bezug auf allgemeine Steuerprüfungen der letzten fünf Steuerjahre
- Andere relevante Unterlagen, wie z. B. eine Beschreibung des Rechnungslegungsstandards, Rechnungslegungsverfahrens, falls vorhanden Unterschiede zwischen dem Rechnungslegungsstandard der thailändischen Gesellschaft und den verbundenen Unternehmen, die Einfluss auf die Verrechnungspreisgestaltung haben können

■ Beispiel 1

Die Spezialmaschinen GmbH hat in Thailand eine Tochterkapitalgesellschaft gegründet (Special Machines [Thailand] Co., Ltd.). Die Spezialmaschinen GmbH hat bereits eine Tochterkapitalgesellschaft in Singapur (Special Machines Far East Pte Ltd). Im Rahmen der Neustrukturierung der Funktionen soll die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. für die Special Machines Far East Pte Ltd konzerninterne Dienstleistungen erbringen (u. a. Marktstudien).

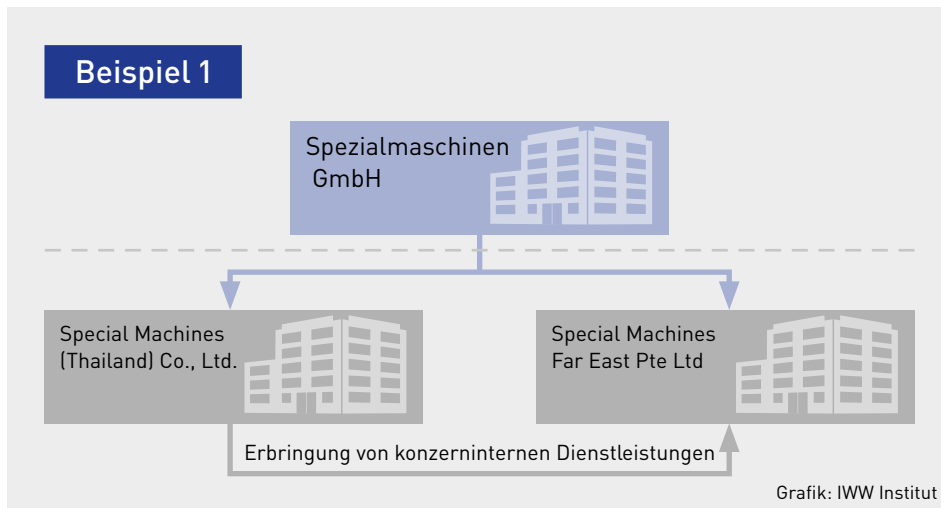
Verrechnungspreisdokumentation gemäß Verrechnungspreisrichtlinie

Struktur, Beziehung, Geschäftsaktivitäten sowie Preispolitik der Parteien

Wahl einer Verrechnungspreismethode und Gewinnkalkulation

Thailändische Tochter erbringt Dienstleistungen an Schwester in Singapur

Welche Maßnahmen hat die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. zu ergreifen, um eine verrechnungspreiskonforme Ausgestaltung des Geschäftsvorgangs zu ermöglichen?



Die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. hat sicherzustellen, dass die Dienstleistungen zu einem Preis erbracht werden, der dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält (Arm's Length Principle). Hierfür sollte die Schwestergesellschaft bei Drittanbietern Vergleichsangebote für die zu erbringenden Dienstleistungen einholen. Parallel hat die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. eine Kalkulation der Kosten für die Erbringung der konzerninternen Dienstleistungen durchzuführen. Hier bietet sich die sog. Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus-Method) an. Die Angebote der Drittanbieter sowie die anhand der Cost-Plus-Method ermittelten Werte sollten sich in einem ähnlichen Bereich wiederfinden, Abweichungen sollten begründet werden.

Aufseiten der Special Machines Far East Pte Ltd sollte abgeklärt werden, ob die Cost-Plus-Methode eine anerkannte Verrechnungspreismethode ist und die Gewinnaufschläge akzeptabel sind. Nach Möglichkeit sollten die gewählte Verrechnungspreismethode und der angewendete Gewinnaufschlag mit dem übereinstimmen, was auch für andere konzerninterne Transaktionen verwendet wird. Erbringt die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. im vorgenannten Beispiel auch Dienstleistungen gegenüber der Spezialmaschinen GmbH, wäre ein Augenmerk darauf zu legen, dass die Verrechnungspreismethoden übereinstimmen. Anderenfalls könnte es im Rahmen einer Steuerprüfung zu Auseinandersetzungen um die jeweilige Verrechnungspreismethode kommen.

PRAXISHINWEIS | Basierend auf diesen Überlegungen sollte ein sog. Intercompany-Service-Vertrag zwischen den Gesellschaften abgeschlossen werden, der als Rechtsgrundlage für die Erbringung der konzerninternen Leistungen dient. In dem Vertrag sollte insbesondere auf die zugrunde gelegte Verrechnungspreismethode Bezug genommen und eine konkrete Leistungsbeschreibung aufgenommen werden. Die übrigen Dokumente (Angebote von Drittanbietern sowie interne Berechnung) sollten aufbewahrt werden.

Fremdüblichkeit durch Drittangebote und Kostenkalkulation sichern

Angewandte VP-Methoden sollten im Konzern übereinstimmen

Intercompany-Service-Vertrag zwischen den Gesellschaften

Grundsätzlich sollten deutsche Unternehmen sowie deren Tochterunternehmen aber ohnehin eine darüber hinausgehende Dokumentation vorliegen haben. Aus dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.16 (BGBl I, 3000 – in Kraft getreten am 24.12.16) ergeben sich aus deutscher Perspektive Verschärfungen in Bezug auf die Verrechnungspreisdokumentation, die auch auf Tochtergesellschaften deutscher Investoren in Thailand ausstrahlen. Mit dem Gesetz wird ein Teilbereich des Projekts gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) der OECD umgesetzt. Das Gesetz sieht u. a. nunmehr eine dreistufige Verrechnungspreisdokumentation vor:

1. Eine landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (Local File),
2. eine Stammdokumentation (Master File) sowie
3. einen länderbezogenen Bericht (Country-by-Country Report – CbCR).

Thailand hat im Rahmen der Befragung durch den Steuerausschuss der Vereinten Nationen zu erkennen gegeben, seine Verrechnungspreisgesetzgebung zu überprüfen (Stand: 2014). Hierbei wurde die Verschärfung der Verrechnungspreisdokumentation auf der Grundlage der OECD-Empfehlungen als eines der wichtigsten Ziele identifiziert.

Ein Gesetzesentwurf vom 7.5.15 sah eine Dokumentationspflicht vor, wonach Steuerpflichtige 150 Tage nach Abschluss des Steuerjahres ihre Verrechnungspreisdokumentation einzureichen hatten. Nachdem dieser Entwurf nicht weiter verfolgt worden ist, wurde im Juni 2017 ein weiterer Gesetzesentwurf vorgelegt, der ebenfalls eine strafbewehrte Pflicht zur Einreichung einer Verrechnungspreisdokumentation vorsieht. Vor diesem Hintergrund steht zu erwarten, dass Thailand seine Regelungen in Bezug auf Verrechnungspreise zeitnah verschärfen und an internationale Standards angleichen wird. Es ist daher sinnvoll, bereits jetzt die Dokumentation in Thailand an internationale Standards anzupassen und insbesondere einen Local File Thailand anzulegen.

3. Funktionsverlagerung

Beim Aufbau von neuen Strukturen im Ausland, insbesondere in Niedrigsteuermotivländern, ist weiterhin stets zu beachten, ob die Tatbestandsvoraussetzungen einer außensteuerlichen Funktionsverlagerung erfüllt werden.

3.1 Voraussetzungen

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile eines Unternehmens auf ein anderes nahestehendes Unternehmen verlagert wird (§ 1 Abs. 2 S. 1 FVerlV). Werden z. B. Aufgaben wie Vertrieb und Verkauf in Thailand von einer thailändischen Tochterkapitalgesellschaft ausgeführt, die davor von der deutschen Mutter durchgeführt worden sind, stellt dies aus Sicht der Steuerbehörden eine Verlagerung von (immateriellen) Wirtschaftsgütern von Deutschland nach Thailand dar. Der dadurch erzielte Gewinn wird von nun an nicht mehr in Deutschland, sondern im „Niedrigsteuerland“ Thailand erzielt und versteuert.

Verschärfungen der VP-Dokumentation strahlen auf Töchter im Ausland aus

Zeitnahe Anpassungen an internationale Standards

Funktion inklusive Chancen, Risiken und Wirtschaftsgüter wird übertragen

Beachten Sie | Für die Erfüllung des Tatbestands ist nicht erforderlich, dass eine Aufgabe komplett von der deutschen Mutter- auf die thailändische Tochtergesellschaft übergeht; es reicht bereits eine Einschränkung einer bestimmten Aufgabe in Deutschland aus. Ferner reicht gemäß § 1 Abs. 2 S. 2 FVerlV auch eine nur zeitweise Übernahme der Funktion aus. Ob im Ergebnis eine Funktionsausgliederung, -abschmelzung, oder -abspaltung vorliegt, ist für die Rechtsfolge allenfalls der Höhe nach von Bedeutung.

3.2 Rechtsfolge

Liegt eine Funktionsverlagerung vor, kommt es gemäß § 1 Abs. 3 S. 9 AStG zu einer Bewertung der übertragenen Aufgaben, welche zusammengefasst als „Transferpaket“ bezeichnet werden. § 1 Abs. 3 FVerlV definiert das Transferpaket, das das Gewinnpotenzial, den Wert von immateriellen Wirtschaftsgütern und die mit der übertragenen Funktion verbundenen Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und Vorteile sowie im Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen umfasst. Hierbei wird auch darauf abgestellt, welchen Gewinn die übertragene Aufgabe in der Zukunft für die deutsche Mutter erwirtschaftet hätte.

Die deutschen Finanzbehörden sind gemäß § 1 Abs. 3 S. 12 AStG berechtigt, innerhalb von zehn Jahren nach Übertragung der Funktion den Wert des Transferpakets anzupassen, sollte sich der Gewinn, der mit der übertragenen Funktion erwirtschaftet wird, anders entwickeln, als bei der ursprünglichen Berechnung des Transferpakets zugrunde gelegt wurde.

3.3 Vermeidungsstrategien

■ Beispiel 2

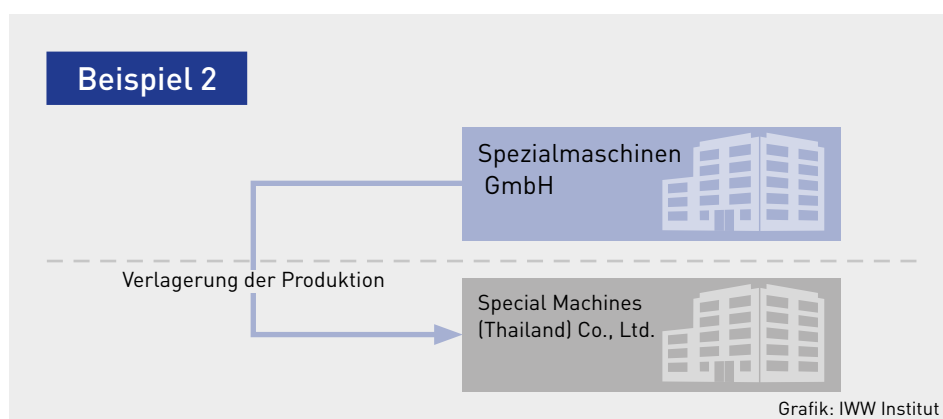
Wie Beispiel 1, nur dass die Spezialmaschinen GmbH einige Funktionen auf ihre südostasiatischen Tochterkapitalgesellschaften verlagern möchte. Die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. soll die Produktion von Ersatzteilkomponenten übernehmen. Die Special Machines Far East Pte Ltd soll als Regionalverwaltung die Beteiligungen in Asien verwalten. Beide Funktionen werden derzeit ausschließlich von der Spezialmaschinen GmbH ausgeübt.

Welche außensteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich im Hinblick auf eine Verlagerung der Produktion auf die Special Machines (Thailand) Co., Ltd.? Wie könnte die konzerninterne Verlagerung der Funktion umstrukturiert werden, damit keine negativen außensteuerrechtlichen Rechtsfolgen eintreten?

Einschränkung oder zeitweise Übernahme einer bestimmten Aufgabe reicht aus

Gewinnpotenzial des Transferpakets wird definiert

Spezialmaschinen GmbH verlagert Funktionen auf ihre Tochtergesellschaften



Um zu vermeiden, dass die Gründung und die Ausübung einer Geschäftstätigkeit einer thailändischen Tochtergesellschaft als Funktionsübertragung gewertet werden, sollten die Geschäftsaktivitäten der thailändischen Gesellschaft entweder als neue Funktion oder als Funktionsverdoppelung i. S. d. § 1 Abs. 6 FVerlV abgebildet werden:

- In einem ersten Schritt sollte bestimmt werden, welche Aufgaben die thailändische Tochtergesellschaft in Thailand ausführen soll (z. B. Vertrieb, Produktion etc.). Sollte sich zeigen, dass dieses Aufgabenspektrum bereits von der deutschen Mutter ausgeführt wird, besteht die Gefahr, dass dieser Vorgang seitens der Finanzbehörden als Funktionsverlagerung gewertet wird.
- Demgegenüber liegt tatbestandlich bereits keine Funktionsverlagerung vor, wenn es zu einer sog. Funktionsverdoppelung kommt. Eine Funktionsverdoppelung liegt gemäß § 1 Abs. 6 FVerlV vor, wenn die Aufnahme der Funktion durch die thailändische Tochtergesellschaft zu keiner Einschränkung der Ausübung dieser Funktion bei der deutschen Muttergesellschaft führt. Eine Verdoppelung der Funktion ist demnach gegeben, wenn trotz der Aufnahme der Funktion in Thailand (z. B. Vertrieb, Produktion etc.) die bisherige Tätigkeit von der deutschen Muttergesellschaft unverändert fortgeführt wird.
- Zu steuerlichen Konsequenzen kommt es im Rahmen einer Funktionsverdoppelung aber, soweit tatsächlich nicht nur neue Aufgaben in der Tochtergesellschaft übernommen werden (z. B. Bearbeitung neuer Märkte, neuer Kunden etc.). Nach Ablauf einer Frist von fünf Jahren (§ 1 Abs. 6 S. 1 FVerlV) nach der Funktionsverdoppelung kann die Funktion ohne die negative steuerliche Rechtsfolge einer Funktionsverlagerung im Stammhaus abgebaut werden.
- Es sollte daher eine belastbare Dokumentation über die Funktionsverdoppelung angefertigt werden, die aufzeigt, dass die Aufgaben von der thailändischen Tochtergesellschaft neu aufgebaut wurden. Dies kann z. B. nachgewiesen werden durch:
 - Vertriebsmaßnahmen in Thailand bzw. den übrigen ASEAN-Staaten, die zuvor (noch) nicht von der deutschen Muttergesellschaft ausgeführt worden sind,
 - Anwerbung neuer Kunden durch die thailändische Gesellschaft,
 - Erschließung neuer, d. h. (noch) nicht bestehender Märkte.

3.4 Hinzurechnungsbesteuerung

Im Rahmen der Gründung einer thailändischen Tochtergesellschaft ist stets die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, geregelt in den §§ 7 bis 14 AStG, im Auge zu behalten:

3.4.1 Voraussetzungen

Die Hinzurechnungsbesteuerung greift unter den folgenden drei Voraussetzungen:

Gibt die Muttergesellschaft Funktionen an die Tochtergesellschaft ab?

Bei Funktionsverdoppelung liegt keine Funktionsverlagerung vor

Belastbare Dokumentation über die Funktionsverdoppelung fertigen

- Deutscher Steuerpflichtiger kontrolliert (wenn auch nur indirekt) über 50 % der Anteile der ausländischen Gesellschaft (Inländerbeherrschung),
- die ausländische Gesellschaft hat ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland (weniger als 25 % Körperschaftsteuersatz) und
- die ausländische Gesellschaft übt keine aktiven Tätigkeiten aus (§ 8 AStG).

Deutsche Investoren können in Thailand unter Einhaltung der investitionsrechtlichen Voraussetzungen Mehrheitsgesellschafter einer thailändischen Kapitalgesellschaft werden. Strukturen, die dem ausländischen Gesellschafter die faktische Verfügungsgewalt über das thailändische Unternehmen einräumen, um Beschränkungen des thailändischen Investitionsrechts zu umgehen, gelten im Regelfall ebenfalls als Mehrheitsbeteiligung.

Durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes im Jahre 2012 auf 23 % bzw. der dauerhaften Senkung auf 20 % seit 2013 gilt Thailand als „Niedrigsteuerland“ i. S. d. § 8 Abs. 3 AStG. Bis 2011 galt ein höherer Steuersatz (30 %), sodass diese Problematik nur für steuergeförderte Gesellschaften relevant wurde. Hierauf kommt es seit 2012 allerdings nicht mehr an.

Vor dem Hintergrund, dass die beiden erstgenannten Merkmale im Regelfall erfüllt sind, ist besonderes Augenmerk auf den Tätigkeitskatalog des § 8 Abs. 1 AStG zu richten:

- **Produktion (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG):** Produktion gilt immer als aktive Einkunftsart. Gleiches gilt für die Anlagenbauindustrie, da aufgrund der Verarbeitung bzw. Montage von Gütern per Definition eine aktive Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. Morstadt/Frank-Fahle, Steueroptimierung bei Anlagenbauprojekten in Thailand, PISStB 17, 53 ff.). Entsprechendes gilt mit Blick auf Tochtergesellschaften, die sich im Bereich der Erzeugung von Energie (auch aus erneuerbaren Energiequellen) betätigen.
- **Handel (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG):** Handel wird grundsätzlich als aktive Tätigkeit betrachtet. Allerdings wird in den Fällen, in denen die Verfügungsmacht an den gehandelten Waren von einem wesentlich beteiligten Gesellschafter verschafft wird (oder umgekehrt), zunächst von einer passiven Tätigkeit ausgegangen. Vor dem Hintergrund, dass thailändische Vertriebsgesellschaften oftmals ausschließlich von anderen Konzernunternehmen einkaufen bzw. an solche verkaufen, sind diese Einkünfte grundsätzlich als passiv einzustufen. Ungeachtet der Frage, ob eine BOI-Förderung mit Steuerbefreiung in Anspruch genommen worden ist, gelten thailändische Vertriebsgesellschaften folglich grundsätzlich als sog. Zwischengesellschaften.

Beachten Sie | § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG enthält jedoch eine Rückausnahme. Danach sind auch solche Vertriebsaktivitäten aktiv, wenn die ausländische Zwischengesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält. Die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung solcher Geschäfte gehörenden Tätigkeiten müssen ohne schädliche Mitwirkung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen oder einer ihm nahestehenden Person ausgeübt werden.

Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung beachten

Inländerbeherrschung durch faktische Verfügungsgewalt

Ab 2012 gilt Thailand grundsätzlich als „Niedrigsteuerland“

Produktion gilt immer als aktive Einkunftsart

Handel innerhalb des Konzerns ist passive Tätigkeit

Es kommt also darauf an, ob die thailändische Vertriebsgesellschaft einen angemessenen eingerichteten Geschäftsbetrieb hat, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt und konzernverbundene Unternehmen im Rahmen der Vertriebstätigkeiten mitwirken (sog. schädliche Mitwirkung).

- **Dienstleistungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG):** Im Hinblick auf Servicegesellschaften ergeben sich im Wesentlichen dieselben Voraussetzungen wie bei Handelsgesellschaften. Eine passive Dienstleistung liegt vor, wenn sich die thailändische Servicegesellschaft zur Erbringung der Dienstleistung eines in Deutschland Ansässigen bedient. Wie im Rahmen der Handelsaktivität besteht eine Rückausnahme. Diese sieht ebenfalls vor, dass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass die ausländische Gesellschaft für die Erbringung der Dienstleistung einen qualifizierten Geschäftsbetrieb unterhält und die jeweiligen Dienstleistungen ohne schädliche Mitwirkung eines konzernverbundenen Unternehmens ausgeübt werden.

3.3.2 Rechtsfolgen

Beim Aufbau und Betrieb von Vertriebs- und Dienstleistungsgesellschaften gilt es daher, besondere Vorsicht walten zu lassen und die thailändische Gesellschaft auf möglichst eigenständige Füße zu stellen. Andernfalls können sich aus der Tätigkeit erhebliche steuerliche Risiken in Deutschland ergeben. Liegt nämlich eine Rückausnahme nicht vor, und handelt es sich um eine passive Tätigkeit der Tochtergesellschaft, werden die Zwischeneinkünfte nach Abzug von darauf entfallender ausländischer Steuern (§ 10 Abs. 1 S. 1 AStG) und mit Zwischeneinkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehender Betriebsausgaben (§ 10 Abs. 4 AStG) dem deutschen Gesellschafter pro rata hinzugerechnet. Dies geschieht grundsätzlich in Form einer Umqualifizierung des Hinzurechnungsbetrags in Dividendeneinkünfte (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG), wobei das Teileinkünfteverfahren und das Schachtelprivileg (§ 8b Abs. 3 KStG) nicht anwendbar sind. Auch die Schutzwirkungen von DBA bzw. von § 8b Abs. 1 KStG entfallen und die außensteuerlichen Hinzurechnungseinkünfte unterliegen der Gewerbesteuer (s. Kahlenberg, PISStB 17, 340).

3.4.3 Vermeidungsstrategien

■ Beispiel 3

Wie in Beispiel 1, nur dass die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. als Vertriebs- und Servicegesellschaft fungieren soll. Um die Vertriebsaktivitäten in Thailand anzukurbeln, entsendet die Spezialmaschinen GmbH regelmäßig Mitarbeiter nach Thailand und unterstützt aus Deutschland heraus die Vertriebs- und Serviceaktivitäten. Die Produkte werden hierbei ausschließlich von der deutschen Mutter bezogen. Die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. verfügt über eigene Geschäftsräume. Es ist auch angedacht, dass sie die Produktion von Spezialmaschinen übernimmt. Die in Thailand hergestellten Produkte sollen ausschließlich an konzernverbundene Unternehmen außerhalb Thailands vertrieben werden.

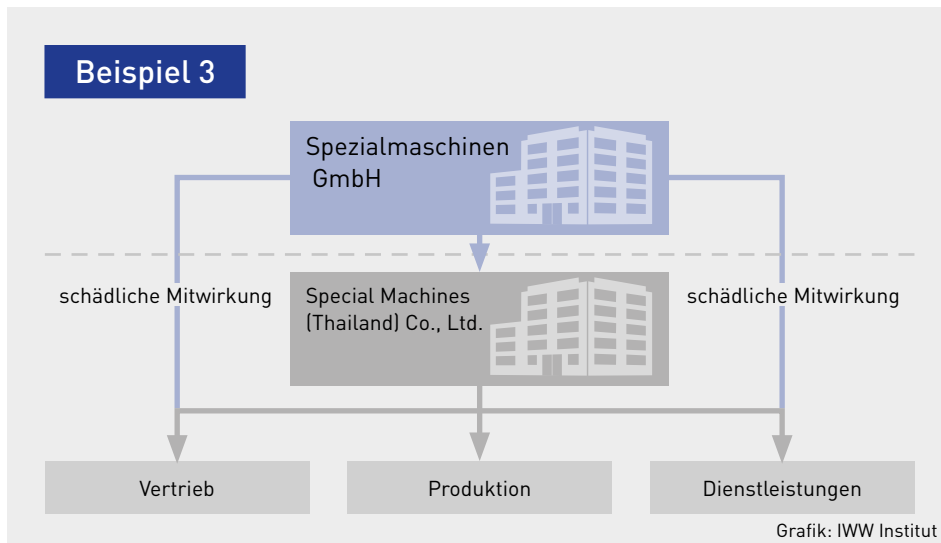
Welche außensteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich aus den unterstützenden Maßnahmen der Spezialmaschinen GmbH? Wie könnte das Vertriebs- und Servicegeschäft strukturiert werden, damit keine negativen außensteuerrechtlichen Rechtsfolgen greifen?

Passive Dienstleistung bei schädlicher Mitwirkung eines Konzernmitglieds

Passive Tätigkeit der Tochtergesellschaft birgt erhebliche steuerliche Risiken

Special Machines (Thailand) Co., Ltd. als Vertriebs- und Servicegesellschaft

Beispiel 3



Vor dem Hintergrund, dass eine Inländerbeherrschung gegeben ist (§ 7 Abs. 2 AStG) und die Zwischengesellschaft in einem Niedrigsteuerland liegt (§ 8 Abs. 3 AStG), kommt es einzig darauf an, ob die Special Machines (Thailand) Co., Ltd. passive Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG erzielt. Werden sowohl aktive als auch passive Einkünfte erzielt, sind die Einkünfte durch eine funktionale Betrachtung voneinander abzugrenzen. Vorstehend sind also die Vertriebs-, Service- und Produktionsaktivitäten voneinander zu trennen.

Im Hinblick auf die Vertriebsaktivitäten ergibt sich, dass die Spezialmaschinen GmbH in die Vertriebsaktivitäten einbezogen ist. Entsprechendes gilt mit Blick auf Dienstleistungen, die unter Mitwirkung eines Inlandsbeteiligten erbracht werden. Damit liegt eine sog. schädliche Mitwirkung vor, sodass diese beiden Aktivitäten, die grundsätzlich als aktiv zu werten sind, als passiv einzustufen sind. Einkünfte aus der Produktion sind aktive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG).

Die Aktivitäten der Special Machines (Thailand) Co., Ltd. sollten daher so strukturiert werden, dass die thailändische Gesellschaft vollständig autonom agieren kann, eigenes Personal und Geschäftsräume unterhält und konzernverbundene Unternehmen nicht einbezogen werden.

Für eine Umqualifizierung in „aktive“ Einkünfte muss gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 und § 90 AO nachgewiesen werden, dass

- die thailändische Gesellschaft einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (Büro, Angestellte, Infrastruktur etc.),
- am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt sowie
- bei der Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte keine Mitwirkung aus Deutschland vorlag.

Um dieser Nachweispflicht zu entsprechen, sollte über die vorgenannten Aspekte eine umfassende Dokumentation erstellt werden.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Der Beitrag wird in der nächsten Ausgabe fortgesetzt. Im zweiten Teil werden die außensteuerrechtlichen Fragen zum Ort der Geschäftsführung und zur Wegzugsbesteuerung bei Investitionen in Thailand erläutert und Vermeidungsstrategien aufgezeigt.

Aktive und passive Einkünfte durch funktionale Betrachtung abgrenzen

Schädliche Mitwirkung liegt vor

Special Machines (Thailand) Co., Ltd. sollte vollständig autonom agieren



SIEHE AUCH
Teil 2 in der
nächsten Ausgabe