

International Trading Centers in Thailand

Im Spannungsfeld zwischen Investitionsförderung und Hinzurechnungsbesteuerung



Von RA Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M., Senior Associate bei Lorenz & Partners in Bangkok und RA Till Morstadt, Managing Partner bei Lorenz & Partners in Bangkok

Mit einem erwarteten Wirtschaftswachstum von 3,7 % (2017) bietet Thailand ausländischen Investoren attraktive Investitionsmöglichkeiten nicht nur im eigenen Land, sondern über die Grenzen Thailands hinaus. Thailand ist ein idealer Hub, um die (übrigen) Märkte der Staaten der Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) bzw. der neugeschaffenen ASEAN Economic Community (AEC) zu bedienen. Für den Aufbau von regionalen Vertriebsstrukturen bietet die Investitionsförderkategorie „International Trading Center“ großzügige Investitions- und Steuererleichterungen. Aus Perspektive eines deutschen Investors stellt sich regelmäßig das Problem der sog. Hinzurechnungsbesteuerung. Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über die investitionsförderrechtlichen Chancen und die diesbezüglichen außensteuerrechtlichen Risiken vermitteln.

INHALT

- Ausgangsüberlegungen
- International Trading Center
Investitionsförderung durch das Board of Investment
Steuerförderung durch das Revenue Department
- Hinzurechnungsbesteuerung
Deutschbeherrschung (§ 7 Abs. 1 AStG)
Thailand als Niedrigsteuerland (§ 8 Abs. 3 AStG)
Bewertung von Einkünften von ITC-Gesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG)
- Sicherungsmaßnahmen
- Zusammenfassung

Ausgangsüberlegungen

Beim Aufbau von Vertriebsstrukturen müssen ausländische Investoren das thailändische Investitionsrecht beachten. Soweit kein Handelsvertreter bestellt wird und eine eigenständige Vertriebsstruktur aufgebaut werden soll, sind insbesondere die Vorschriften des Foreign Business Act B.E. 2542 (1999) zu beachten.

Danach müssen mehrheitlich ausländisch investierte Gesellschaften für die Durch-

führung von Einzelhandels- und Großhandelsaktivitäten in Thailand jeweils eine investitionsrechtliche Genehmigung einholen (*Foreign Business License*). In Bezug auf in Thailand eigenständig hergestellte Produkte sowie Exportaktivitäten entfällt dieses Erfordernis.

Investitionsrechtliche Genehmigungen sind grundsätzlich beim *Ministry of Commerce* (MOC) einzuholen. Mit Blick auf Handelsaktivitäten gilt allerdings, dass eine simultane Abdeckung von Einzelhandels- und Großhandelsaktivitäten über das MOC nicht möglich ist. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass das MOC zumindest einen Vertriebskanal für Thais offenhalten möchte.

Großhandelsaktivitäten können alternativ über das Board of Investment (BOI), die lokale Investitionsförderbehörde Thailands, genehmigt werden. Im Wesentlichen stehen hierfür die Förderkategorien „*Trade and Investment Support Office*“ (beschränkt auf Großhandel mit Maschinen bzw. Maschinenkomponenten) sowie „*International Trading Center*“ (ITC) zur Verfügung.

Schließlich enthält der Foreign Business Act B.E. 2542 (1999) eine Ausnahme vom Erfordernis der Einholung einer in-

vestitionsrechtlichen Genehmigung: Für den Fall, dass jeweils ein Mindestkapital von 100 Mio. THB (ca. 2,5 Mio. €) eingezahlt worden ist, bedarf es keiner Genehmigung von Einzel- bzw. Großhandel.

International Trading Center

Das BOI und das thailändische Revenue Department (RD) bieten im Rahmen der ITC-Förderung attraktive Investitions- und Steuererleichterungen an:

Investitionsförderung durch das Board of Investment

Eine ITC-Investitionsförderung durch das BOI setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft ein registriertes und einbezahltes Stammkapital in einer Höhe von mindestens 10 Mio. THB (ca. 250.000 €) nachweist (Announcement of the Board of Investment No. 2/2557).

Die gewährte Investitionsförderung gehört der Kategorie „B1“ an. Auf der Grundlage des Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977) greifen die folgenden Investitionserleichterungen:

- Möglichkeit, die zugrunde liegende Kapitalgesellschaft voll in ausländischer Hand zu halten (100 % Foreign Ownership)
- Möglichkeit, für Unternehmenszwecke Land zu erwerben
- Gelockerte Bedingungen, um Ausländer anzustellen, insbesondere mit Blick auf die Befristung von Arbeits-erlaubnissen (bis zu vier Jahren)
- Gewinne können ohne Einschränkungen repatriert werden

Neben den vorgenannten nichtsteuerlichen Förderungen wird auch eine Befreiung von Einfuhrzöllen für die Einfuhr von Geräten gewährt, die aber im Rahmen von Handelsaktivitäten nicht allzu relevant ist.

Steuerförderung durch das Revenue Department

Abweichend vom normalen Prozedere, bei dem das BOI selbst Steuerförderungen vergibt, sind diese beim ITC getrennt zu beantragen. Das Revenue Department erteilt gemäß Royal Decree No. 587 auf Antrag für einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren folgende Steuererleichterungen, wenn eine Mindestkapitalisierung der ITC-Gesellschaft (10 Mio. THB – ca. 250.000 €) sowie jährliche

Verwaltungskosten (ausgenommen sind Verkaufskosten) in Thailand in einer Höhe von mindestens 15 Mio. THB (ca. 375.000 €) nachgewiesen werden:

- Gewinne aus der Beschaffung und dem Verkauf von Waren außerhalb von Thailand („out-out“) sind körperschaftsteuerbefreit.
- Gewinne in Bezug auf die Erbringung von transportrelevanten Dienstleistungen an ein ausländisches Unternehmen sind körperschaftsteuerbefreit.
- Dividenden, die an die Gesellschafter des ITC ins Ausland gezahlt werden, sind quellensteuerbefreit.

Die jährlichen Verwaltungskosten in einer Mindesthöhe von 15 Mio. THB müssen im Zusammenhang mit den steuergeförderten Aktivitäten (bspw. „out-out“-Transaktionen) stehen. Bei einer gleichzeitigen Nutzung der ITC-Gesellschaft für Verkaufsaktivitäten in Thailand müssen die Betriebskosten gegenüber dem RD aufgeschlüsselt werden.

Angestellte ausländische Mitarbeiter des ITC, die

- mindestens 180 Tage in dem jeweiligen Steuerjahr in Thailand leben,
- ein Mindestjahreseinkommen in Höhe von 2,4 Mio. THB (ca. 60.000 €) beziehen sowie
- eine Arbeitserlaubnis vom Ministry of Labour erhalten haben,

können eine Steuererleichterung in Form einer Pauschalbesteuerung des Gehalts in Höhe von 15 % beantragen (Notification of the Director-General of Revenue on Income Tax (No. 253)). Anderenfalls greift die reguläre, progressive Einkommensteuer mit einem Spitzensteuersatz von 35 %.

Hinzurechnungsbesteuerung

Aus Sicht eines deutschen Investors ist zwingend die Hinzurechnungsbesteuerung im Auge zu behalten. Die Hinzurechnungsbesteuerung soll verhindern, dass unbeschränkt Steuerpflichtige ihre ausländischen Einkünfte auf eine steuerrechtsfähige Gesellschaft, die ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland hat und im Inland nicht steuerpflichtig ist, übertragen und dadurch dem deutschen Staat Steuereinnahmen entziehen.

Für die Frage, ob eine Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt, sind die §§ 7 ff.

ASTG maßgeblich. Danach sind die folgenden Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen:

- Deutschbeherrschung einer ausländischen Kapitalgesellschaft (mindestens 50-prozentige Beteiligung einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person),
- passive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 ASTG und
- Niedrigbesteuerung (effektive Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft kleiner als 25 %: § 8 Abs. 3 ASTG).

Deutschbeherrschung (§ 7 Abs. 1 ASTG)

BOI-geförderte Unternehmen können ohne Weiteres deutschberrsch sein. Auch wenn das thailändische Gesellschaftsrecht vorsieht, dass eine Company Limited aus mindestens drei Gesellschaftern besteht, hält in der Regel der deutsche Investor die Mehrheit der Anteile (und zwei weitere verbundene Unternehmen bzw. natürliche Personen jeweils einen Anteil, um den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen).

Thailand als Niedrigsteuerland (§ 8 Abs. 3 ASTG)

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 ASTG liegt eine niedrige Besteuerung vor, „wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht.“ Aus Satz drei der Vorschrift ergibt sich ferner, dass eine niedrige Besteuerung auch dann vorliegt, „wenn Ertragsteuern von mindestens 25 % zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden.“

Thailand gilt mit seinem derzeitigen Körperschaftsteuersatz von 20 % als Niedrigsteuerland im Sinne der Vorschrift. Das Bundesfinanzministerium hat in seinen Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004 Thailand in Anlage 1 bezüglich der „Feststellungen über wichtige Gebiete mit niedrigen Steuersätzen und Steuervergünstigungen (Stand 2003)“ als Land mit Niedrigbesteuerung titulierte. Abgestellt wird in dem Schreiben auf „steuerbefreite Gesellschaften“. Da die Anlage auf das Jahr 2003 datiert und seinerzeit in Thailand ein Körperschaftsteuersatz von 30 % galt, ist die

Bezugnahme auf „steuerbefreite Gesellschaften“ dahingehend zu verstehen, dass Thailand nur als Niedrigsteuerland gegolten hat, wenn die Körperschaftsteuer durch Steuerförderungen auf ein Steuersatz von unter 25 % gefallen ist.

Vor dem Hintergrund, dass der Körperschaftsteuersatz mittlerweile dauerhaft auf 20 % reduziert worden ist, kommt es nicht (mehr) darauf an, ob eine Steuerförderung (etwa durch das Board of Investment oder das Revenue Department) eingeholt worden ist. Thailand gilt uneingeschränkt als Niedrigsteuerland im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG.

Bewertung von Einkünften von ITC-Gesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG)

Für die Frage, ob Einkünfte, die eine thailändische Gesellschaft, für die eine Investitions- und Steuerförderung unter der Kategorie „International Trading Center“ eingeholt worden ist, als passiv gelten, ist ein Blick auf § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG erforderlich. Nach dieser Vorschrift gilt Handel grundsätzlich als aktive Tätigkeit.

Es wird allerdings für Fälle, in denen die Verfügungsmacht an den gehandelten Waren von einem wesentlich beteiligten Gesellschafter verschafft wird (oder umgekehrt) von einer passiven Tätigkeit ausgegangen, § 8 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) und b) AStG. Anders ausgedrückt: Für den Fall, dass die ausländische Vertriebsgesellschaft die Waren entweder von einem anderen Konzernunternehmen einkauft oder an ein solches verkauft, gelten die Einkünfte, die im Zusammenhang mit der Vertriebstätigkeit von der ausländischen Vertriebsgesellschaft erzielt werden, grundsätzlich als passiv.

Rückausnahme: Funktionsnachweis

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 a.E. AStG sieht allerdings eine Rückausnahme hierzu vor: Wenn der Steuerpflichtige „nachweist“, dass

- die ausländische Zwischengesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb (qualifizierter Geschäftsbetrieb)
- unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und
- die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung solcher Ge-

schäfte gehörende Tätigkeit ohne Mitwirkung eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen oder einer ihm nahestehenden Person ausübt (keine schädliche Mitwirkung),

gilt die Tätigkeit auch für den Fall, dass die Waren von einem anderen Konzernunternehmen bezogen werden, als aktiv.

Qualifizierter Geschäftsbetrieb

Dem Merkmal des qualifizierten Geschäftsbetriebs kann dadurch entsprochen werden, dass die ITC-Gesellschaft mit Büroräumen, Personal und Arbeitsmaterial ausgestattet wird, sodass sie die Handelsgeschäfte eigenständig vorbereiten, abschließen und ausführen kann (vgl. BMF-Schreiben v. 14.5.2004, Az.: IV B 4 – S 1340 – 11/04, Tz. 8.1.4.2.1).

Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr

Eine Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr liegt vor, wenn sich die Gesellschaft im Rahmen ihrer Handelsaktivitäten in nicht nur unerheblichem Umfang an eine unbestimmte Anzahl von Personen wendet (BMF-Schreiben v. 14.5.2004, a.a.O., Tz. 8.1.4.2.2). Die Rechtsprechung verlangt ferner, dass die Tätigkeit gegen Entgelt an den Markt gebracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH, Urt. v. 9.7.1986, Az.: I R 85/83). Eine mittelbare Teilnahme über abhängige Konzerngesellschaften ist nach der Rechtsprechung nicht ausreichend (BFH, Urt. v. 29.8.1984, Az.: I R 68/81).

Keine schädliche Mitwirkung

Eine Person wirkt an einem Handelsgeschäft der ausländischen Gesellschaft mit, wenn sie Tätigkeiten ausübt, die nach ihrer Funktion Teil der Vorbereitung, des Abschlusses oder der Ausführung der in Betracht stehenden Geschäfte dieser Gesellschaft sind. Dies ist auch der Fall, wenn sie z.B. für die ausländische Gesellschaft den Vertrieb übernimmt, den Vertreterinsatz leitet, deren Finanzierungsaufgaben übernimmt oder deren Handelsrisiko trägt (BMF-Schreiben v. 14.5.2004, a.a.O., Tz. 8.1.4.3.1). Das Merkmal der „schädlichen Mitwirkung“ ist insbesondere kritisch bei Personen, die eine Doppelfunktion in beiden Unternehmen wahrnehmen. Auch steht es im Widerspruch zur Realität in Zeiten des arbeitsteiligen Wirtschaftsverkehrs.

Sicherungsmaßnahmen

Dies zugrunde gelegt, wäre sicherzustellen, dass die ITC-Gesellschaft

- vollständig autonom agieren kann,
- eigenes Personal und Büroräume unterhält sowie
- weder die Muttergesellschaft noch andere konzernverbundene Unternehmen und deren Mitarbeiter in die Vertriebsaktivitäten einbezogen sind.

Vor dem Hintergrund, dass die deutsche Muttergesellschaft für den Fall der Berufung auf den Rückausnahmetatbestand des § 8 Abs. 3 Nr. 4 a.E. AStG gemäß § 90 Abs. 2 AO Nachweispflichten trifft, ist sicherzustellen, dass auf Ebene der thailändischen ITC-Gesellschaft eine entsprechende Dokumentationslage geschaffen wird, auf die die deutsche Muttergesellschaft jederzeit zugreifen kann.

Gelingt der deutschen Muttergesellschaft die Nachweisführung nicht, gelten die von der ITC-Gesellschaft erwirtschafteten Einkünfte als Beteiligungserträge, die der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Die Einkünfteermittlung erfolgt hierbei nach deutschem Steuerrecht. Gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 AStG gilt der Hinzurechnungsbetrag – als fiktive Dividendeneinkunft – unmittelbar nach Ablauf des relevanten Wirtschaftsjahres als zugeflossen, unabhängig davon, ob tatsächlich Gelder geflossen sind.

Zusammenfassung

Das Board of Investment und das Revenue Department bieten unter der Kategorie „International Trading Center“ attraktive Investitions- und Steuerförderungen an. Im Rahmen der Strukturierung einer Investition über einen oder mehrere deutsche Mehrheitsbeteiligte ist neben Fragen der sog. Funktionsverlagerung insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten.


Der Rückausnahmetatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 4 a.E. AStG ermöglicht, dass Handelsaktivitäten ausnahmsweise nicht als „passive Einkünfte“ gelten mit der Folge, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung entfällt. Vor dem Hintergrund der Nachweispflicht, die die deutsche Muttergesellschaft trifft, ist eine entsprechende Dokumentationslage (Definition der Verant-

wortlichkeiten, entsprechende vertragliche Vereinbarungen, etc.) zu schaffen, auf die zurückgegriffen werden kann. Aus der Dokumentation muss sich ergeben, dass die ITC-Gesellschaft vollständig autonom agieren kann, eigenes Personal und Büroräume unterhält sowie weder die Muttergesellschaft noch andere konzernverbundene Unternehmen in die Vertriebsaktivitäten einbezogen sind.

Die inhaltliche Umsetzung der Dokumentationslage setzt zwingend voraus, dass das Führungspersonal der thailändischen Tochter- wie auch der deutschen Muttergesellschaft möglichst frühzeitig über die Risiken einer Hinzurechnungsbesteuerung informiert und diesbezüglich sensibilisiert sind, um eine schädliche Mitwirkung der Muttergesellschaft und damit eine Hinzurechnungsbesteuerung der Gewinne aus Handelsgeschäften der thailändischen Tochtergesellschaft zu vermeiden.

Mit Blick auf den Diskussionsentwurf der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung steht im Übrigen zu erwarten, dass die Dokumentationsanforderungen in Deutschland zukünftig auch im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung steigen werden.

Themenkatalog Außenwirtschaft **2017**



**Jetzt
kostenlos
bestellen
oder online
blättern!**

www.aw-portal.de/themenkatalog2017