

Investitionen im Bereich der erneuerbaren Energien in Thailand

Thailand beabsichtigt, bis zum Jahr 2036 den Anteil der Energie aus erneuerbaren Energiequellen auf 15-20% zu erhöhen. Vor diesem Hintergrund stehen umfangreiche Investitionen zu erwarten. Auch im Bereich der privaten Nutzung von erneuerbaren Energien besteht ein erhebliches Investitionspotential. Der vorliegende Beitrag soll einen Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen für Investitionen im Bereich der erneuerbaren Energien in Thailand vermitteln sowie Kernfragen der Projektumsetzung behandeln.

I. Einführung

Die thailändische Regierung beabsichtigt, auf der Grundlage des „Power Development Plan 2015-2036“ bis zum Jahr 2036 den Anteil der erneuerbaren Energien an der nationalen Energieerzeugung auf 20% anzuheben.¹ Die Solarenergie soll hierbei mit 6.000 Megawatt (MW) die Hauptquelle darstellen.² Es steht zu erwarten, dass insbesondere die Nachfrage nach Bauelementen und Zubehör für entsprechende Anlagen (bspw. Fotovoltaik-Aufdachanlagen) auf der Grundlage des sogenannten Solar Rooftop-Programmes steigen wird.³

II. Investitionsrechtliche Rahmenbedingungen

1. Restriktionen gemäß Foreign Business Act

Ausländische Investoren können in Thailand nur unter engen Voraussetzungen geschäftlich aktiv werden. Rechtsgrundlage ist der Foreign Business Act. Danach brauchen mehrheitlich ausländisch investierte Gesellschaften grundsätzlich eine investitionsrechtliche Genehmigung, um auf dem thailändischen Markt tätig werden zu können.⁴ Davon losgelöst können ausländische Anlagenbauer im Bereich der erneuerbaren Energien reine Lieferleistungen aus dem Ausland erbringen, ohne hierfür eine investitionsrechtliche Genehmigung einholen zu müssen.⁵ Werden Dienstleistungen vor Ort erbracht, wie beispielsweise die Installation oder Wartung von Fotovoltaik- oder Windenergieanlagen, ist – unabhängig von der Ausführungsdauer – eine investitionsrechtliche Genehmigung einzuholen.

2. Investitionsrechtliche Genehmigung

Diese kann entweder beim Ministry of Commerce oder bei der thailändischen Investitionsbehörde, dem Board auf Investment, beantragt werden.⁶ Das Antragsverfahren beim Ministry of Commerce ist auf thailändisch zu durchlaufen und erfordert die

Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M.
Till Morstadt, Rechtsanwälte, Bangkok, Thailand*

Vorbereitung und Einreichung einer umfassenden Dokumentation. Demgegenüber erfolgt das Verfahren beim Board of Investment in englischer Sprache und ist insgesamt wesentlich weniger bürokratisch ausgestaltet. Während die Beantragung einer Foreign Business License beim Ministry of Commerce für gewöhnlich ca. vier bis sechs Monate dauert, kann das Antragsverfahren beim Board of Investment in der Regel innerhalb von zwei bis drei Monaten durchlaufen werden.

3. Board of Investment-Förderung im Bereich der erneuerbaren Energien

Das Board of Investment sieht im Bereich der erneuerbaren Energien im Wesentlichen folgende Investitionsförderkategorien vor:⁷

a) *Erzeugung von Elektrizität aus erneuerbaren Energiequellen*
Neben einem Antrag beim Board of Investment muss im Vorfeld eine Genehmigung von der Metropolitan Electricity Authority

* Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M ist Senior Associate und Till Morstadt Senior Partner in der Kanzlei Lorenz & Partners, Bangkok, Thailand. Die Kanzlei ist auf die ganzheitliche Beratung von ausländischen Investoren in Südostasien spezialisiert.

1 Ministry of Energy, Thailand Power Plan (2015-2036) v. 30.06.2015, abrufbar unter: <http://www2.eppo.go.th/power/PDP2015/PDP2015_Eng.pdf> (Stand: 04.08.2017).

2 Duscher, Thailand investiert stärker in erneuerbare Energien, Publikation der Germany Trade and Invest - Gesellschaft für Außenwirtschaft und Standortmarketing mbH v. 26.01.2016, abrufbar unter: <<http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/DE/Trade/Maerkte/suche,t=thailand-investiert-staerker-in-erneuerbare-energien,did=1400136.html>> (Stand: 04.08.2017).

3 German-Thai Chamber of Commerce, Zielmarktanalyse Thailand 2016 Photovoltaik und Netzintegration mit Profilen der Marktakteure - Thailand investiert stärker in erneuerbare Energien, 2016, S. 11, abrufbar unter: <https://www.german-energy-solutions.de/GES/Redaktion/DE/Publikationen/Marktanalysen/2016/zma_thailand_2016-pv.pdf?__blob=publicationFile&v=5> (Stand: 04.08.2017).

4 Gesetzliche Grundlagen für die geschäftliche Betätigung von Ausländern in Thailand sind u. a. der Foreign Business Act B.E. 2542 (1999) und der Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977).

5 Siehe hierzu im Einzelnen unter Ziff. IV 1.

6 Ausführlich zum Ablauf der Einholung von investitionsrechtlichen Genehmigungen in Thailand: Frank-Fahle/Morstadt, Strukturierung und Steueroptimierung von Auslandsinvestitionen in Thailand, PISB 2017, 132ff.

7 Morstadt, Renewable Energy in Thailand, EnWZ 2016, 13 (15ff.). Daneben gibt es noch Förderungen beispielsweise für die Produktion von Solarzellen, Energiegewinnung aus Biomasse und Müllverbrennung sowie Herstellung von Biogas.

(MEA)⁸ oder Provincial Electricity Authority (PEA)⁹ eingeholt werden.¹⁰ Das Mindesteigenkapital der thailändischen Gesellschaft beträgt 25% der geplanten Investitionssumme.¹¹ Dieser Investitionsgüterkategorie werden u. a. die folgenden Investitionsförderungen der Kategorie „A2“ gewährt:¹²

- Achtjährige Befreiung von der Körperschaftsteuer (derzeit 20%) in Bezug auf Gewinne, die aus der geförderten Aktivität herrühren, aber beschränkt auf die Investitionssumme
- Zollbefreiung auf importierte Geräte

Daneben werden u. a. folgende nicht-steuerliche Investitionsanreize gewährt:

- Möglichkeit, die zugrundeliegende Kapitalgesellschaft voll in ausländischer Hand zu halten (100% *Foreign Ownership*)¹³
- Möglichkeit, für Unternehmenszwecke Land zu erwerben¹⁴
- Gelockerte Bedingungen, um ausländische Spezialisten anzuwerben, insbesondere mit Blick auf die Befristung von Arbeits-erlaubnissen (zwischen einem und vier Jahren)
- Gewinne können ohne Einschränkungen repatriert werden¹⁵

b) *Energy Service Company (ESCO)*

Unternehmen, die sich auf die Beratung im Bereich der Energieeffizienzsteigerung spezialisiert haben, können einen Antrag auf Förderung als Energy Service Company (ESCO) stellen. Die ESCO-Förderung setzt voraus, dass das Ministry of Energy den Antrag vorgehenmigt. Abgedeckt ist im Wesentlichen die Beratung von Kunden in Bezug auf die Optimierung des Energiebedarfes. Die ESCO-Förderung unterliegt der höchsten Förderkategorie „A1“, da die Energieeffizienzsteigerung als besonders bedeutend für die thailändische Volkswirtschaft angesehen wird. Sie beinhaltet:¹⁶

- Achtjährige unlimitierte Befreiung von der Körperschaftsteuer (derzeit 20%) in Bezug auf Gewinne, die aus der geförderten Aktivität herrühren
- Zollbefreiung auf importierte Geräte

Es gelten im Übrigen die vorgenannten nicht-steuerlichen Investitionsanreize.¹⁷

c) *Energieeffizienzförderrichtlinie (Measure to Promote Improvement of Production Efficiency)*

In Thailand registrierte Kapitalgesellschaften können sich ferner für eine Investitionsförderung im Bereich der Verbesserung der Energieeffizienz bewerben.¹⁸ Die Investitionsförderung setzt voraus, dass die Gesellschaft bestehendes Gerät durch moderne Technologie ersetzt bzw. eine alternative Energiegewinnung einführt. Im Bereich der Verbesserung der Energieeffizienz wird vorausgesetzt, dass eine Mindestinvestition in einer Höhe von 1 Mio. THB (ca. 25.000 EUR) vorgenommen wird, wobei kleinere und mittlere Unternehmen lediglich eine Investition von 500.000 THB (ca. 12.500 EUR) zu tätigen haben.¹⁹

Gemäß der Energieeffizienzförderrichtlinie werden die folgenden Erleichterungen gewährt:²⁰

- drei Jahre Steuerbefreiung in Bezug auf ein bestehendes Projekt, gedeckelt auf 50% der Investitionssumme
- Befreiung von Importzoll auf das Neugerät

Die Umsetzung der Investitionen muss innerhalb von drei Jahren nach Erteilung der Genehmigung durchgeführt werden.²¹ Zwar läuft diese Investitionsförderung am 31.12.2017 aus;²² es steht

allerdings zu erwarten, dass die Förderung auch über den 31.12.2017 hinaus Bestand haben wird.

d) *Servicegesellschaften (Trade and Investment Support Office)*

Für Servicegesellschaften sollte auf die sogenannte Trade and Investment Support Office (TISO)-Förderung zurückgegriffen werden. Diese Förderkategorie erhält zwar keine Steuerförderung, ermöglicht es Unternehmen aber, u. a. die Geschäftsaktivitäten

- Markterkundung,
- Großhandel mit Maschinen und Anlagen sowie deren Komponenten sowie
- Installations- und After-Sales Services

als 100% ausländische Gesellschaft zu erbringen.²³ Unter dieser Förderkategorie können beispielsweise Fotovoltaik- oder Windenergieanlagen und deren Ersatzteile an Großhändler vertrieben sowie Installations- und Wartungsdienstleistungen erbracht werden. Im Übrigen darf die Gesellschaft in der Vorstufe auch Markterkundungsleistungen erbringen und diese an das Mutterhaus zurückverrechnen.

Die TISO-Förderung setzt voraus, dass ab dem dritten Jahr Verwaltungskosten in einer Höhe von mindestens 10 Mio. THB (ca.

8 Die Metropolitan Electricity Authority (MEA) ist die staatliche Energiebehörde, die auf der Grundlage des Metropolitan Electricity Authority Act 1958 (BE 2501) errichtet worden ist. Sie ist für die Stromversorgung Bangkoks zuständig und untersteht dem Ministry of Interior. Nähere Informationen sind auf der Website der MEA zu finden: <<http://www.mea.or.th/en>> (Stand: 04.08.2017).

9 Die Provincial Electricity Authority (PEA) ist die staatliche Energiebehörde, die für die Energieversorgung der übrigen Provinzen zuständig ist. Nähere Informationen sind auf der Website der PEA zu finden: <<http://www.pea.co.th/en>> (Stand: 04.08.2017).

10 Ziffer 5.3, Announcement of the Board of Investment - No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion, abrufbar unter: <http://www.boi.go.th/upload/content/newpolicy-announcement%20as%20of%2020_3_58_23499.pdf> (Stand: 04.08.2017).

11 Ziffer 6.3.1, Announcement of the Board of Investment - No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion, a.a.O.

12 Ziffer 9.1.1, Announcement of the Board of Investment - No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion, a.a.O.

13 Sec. 24 ff. Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977).

14 Sec. 27 Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977).

15 Sec. 31 Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977).

16 Ziffer 9.1.1 und Ziffer 5.3, Announcement of the Board of Investment - No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion, a.a.O.

17 Siehe hierzu unter II. 3. a).

18 In den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fallen sowohl durch das Board of Investment geförderte als auch nicht-geförderte Projekte, wobei in Bezug auf nicht-geförderte Projekte vorausgesetzt wird, dass diese zumindest förderungsfähig sind. Ziff. 1.1, Announcement of the Board of Investment - No. 1/2557, Measure to Promote Improvement of Production Efficiency, abrufbar unter: <http://www.boi.go.th/upload/content/Unofficial%20Translation%20for%20ann%201-2557_84896.pdf> (Stand: 04.08.2017).

19 Ziff. 1.3, Announcement of the Board of Investment - No. 1/2557, Measure to Promote Improvement of Production Efficiency, a.a.O.

20 Ziff. 1.6, Announcement of the Board of Investment - No. 1/2557, Measure to Promote Improvement of Production Efficiency, a.a.O.

21 Ziff. 1.7, Announcement of the Board of Investment - No. 1/2557, Measure to Promote Improvement of Production Efficiency, a.a.O.

22 Ziff. 1.7, Announcement of the Board of Investment - No. 1/2557, Measure to Promote Improvement of Production Efficiency, a.a.O.

23 Section 7 (Service and Public Utilities), Activity 7.7 (Trade and Investment Support Office - TISO), List of Activities Eligible for Investment Promotion, Announcement of the Board of Investment - No. 2/2557, a.a.O.

250.000 EUR) pro Jahr in Thailand nachgewiesen werden.²⁴ Die zugrundeliegende Kapitalgesellschaft muss mit einem Mindestkapital in Höhe von 1 Mio. THB (ca. 25.000 EUR) ausgestattet werden. Einzelheiten hängen allerdings von dem Geschäftsplan ab, insbesondere dem zu erwartenden Transaktionsvolumen.

Die TISO-Förderung unterliegt der Fördergruppe B2 und gewährt lediglich die vorbenannten nicht-steuerlichen Anreize.²⁵

III. Projektentwicklung in Thailand

Im Rahmen der Projektentwicklung im Bereich der erneuerbaren Energien sind sowohl gesellschafts- als auch steuerrechtliche Erwägungen zu berücksichtigen. Bei der Strukturierung müssen – neben den vorgenannten investitionsrechtlichen Beschränkungen und Fördermöglichkeiten – auch immer die steuerlichen Auswirkungen im Falle der Veräußerung eines erfolgreich entwickelten Projektes im Auge behalten werden.

1. Gesellschaftsrechtliche Überlegungen

Ausländische Investitionen werden in Thailand in der Regel über Kapitalgesellschaften – die sogenannte Company Limited (Co., Ltd.) – strukturiert. Die Company Limited ist eine haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaft, die im Wesentlichen mit der deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) vergleichbar ist. Die Mindestgesellschafteranzahl beträgt drei.²⁶ In der Praxis hält in der Regel der ausländische Investor die Mehrheit der Anteile, während zwei weitere konzernverbundene Unternehmen bzw. natürliche Personen jeweils einen Gesellschaftsanteil halten.²⁷ Die Geschäftsführung obliegt dem Board of Directors.

Organisatorisch bestehen verschiedene Möglichkeiten, die Projekte im Bereich der erneuerbaren Energien aufzusetzen.²⁸ Diese lassen sich im Wesentlichen auf die folgenden drei Strukturierungsmodelle herunterbrechen:

a) *Reine Projektentwicklungsgesellschaft als Tochtergesellschaft der deutschen Muttergesellschaft*

Denkbar ist beispielsweise, die Entwicklung eines Projektes durch eine unmittelbare Tochterkapitalgesellschaft einer deutschen Muttergesellschaft durchführen zu lassen. Hierbei wäre auf die Einholung einer Investitionsförderung der Kategorie „Erzeugung von Elektrizität aus erneuerbaren Energiequellen“ zu achten, damit die Anteile an der Gesellschaft voll in ausländischer Hand gehalten werden können und die Gewinne hieraus für acht Jahre steuerfrei sind.²⁹ Zum anderen ermöglicht die Förderung durch das Board of Investment, dass die Gesellschaft zu Betriebszwecken, d. h. beispielsweise zur Entwicklung eines Windparks oder einer Solarfarm, Land erwerben kann.³⁰

Diese Struktur bietet gewisse Vorteile, soweit nur eine einzige Investition in Thailand und eine vollständige Veräußerung des Gesamtprojektes an einen Käufer geplant ist.

b) *Reine Projektentwicklungsgesellschaft als Tochtergesellschaft einer thailändischen Servicegesellschaft*

Möglich ist auch, die Projektgesellschaft³¹ als Schwestergesellschaft einer Servicegesellschaft zu gründen, die beispielsweise Installations- und Wartungsarbeiten für die Schwestergesell-

schaft(en) oder auch Dritte leistet. Die Servicegesellschaft, für die eine TISO-Förderung einzuholen wäre, wird von der deutschen Muttergesellschaft gehalten.³²

Sinnvoll ist diese Struktur insbesondere, wenn mehrere voneinander unabhängige Projekte entwickelt werden, da sie eine getrennte Veräußerung der einzelnen Projekte ermöglicht.

c) *Projektentwicklung und Service über Mischtochtergesellschaft der deutschen Muttergesellschaft*

Schließlich kann die Investition über die Gründung einer Mischgesellschaft erfolgen, in der die Funktionen der Serviceerbringung und Projektentwicklung kombiniert werden. Für diese Gesellschaft wären folglich die beiden vorgenannten Investitionsförderungen einzuholen.³³ Diese Struktur bietet sich an, wenn zunächst nur ein Projekt entwickelt wird und sich im Laufe der Projektentwicklung zeigt, dass die Entwicklung weiterer Projekte sinnvoll ist. Nachteil bei dieser Struktur ist insbesondere, dass eine Veräußerung des Projektes getrennt vom Serviceteil nur durch einen *Asset Deal* möglich ist. Im Regelfall ist dies wegen der dann notwendigen Neubeantragung bzw. Übertragung von Genehmigungen recht aufwendig. Zu empfehlen ist diese Struktur daher nur, wenn ein dauerhafter Eigenbetrieb des Erstprojektes angedacht ist.

2. Steuerliche Gesichtspunkte aus der Sicht eines deutschen Investors

Aus steuerlicher Sicht ist es am sinnvollsten, die Projektgesellschaften direkt unter die deutsche Muttergesellschaft zu hängen und gegebenenfalls parallel eine Servicegesellschaft zu gründen, die auch an der deutschen Muttergesellschaft angehängt ist. Veräußerungsgewinne im Rahmen eines *Share Deals* fallen in dieser Konstellation unter die Besteuerungsbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG unter Beachtung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG. Unter Zugrundelegung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400 kommt es in dieser Konstellation zu einer effektiven Steuerbelastung des Veräußerungsgewinnes von 1,49 %.

Demgegenüber kommt es bei einer Veräußerung des Projekts im Rahmen eines *Asset Deals* zu einer effektiven Steuerbelastung von 29,49%.³⁴ Diese setzt sich zusammen aus einer effektiven

²⁴ Ziffer 6.3.1, *Announcement of the Board of Investment - No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion, a.a.O.*

²⁵ Siehe hierzu unter II. 3. a).

²⁶ Sec. 1097 *Civil and Commercial Code*.

²⁷ Der Nennbetrag eines Geschäftsanteils muss mindestens 5 THB (ca. 0,13 EUR) betragen, Sec. 1117 *Civil and Commercial Code*.

²⁸ Zu den Strukturierungsmöglichkeiten im Einzelnen: Frank-Fahle/Morstadt, *Erneuerbare Energien-Projekte in Thailand - Gesellschaftsrechtliche Strukturierung und steuerliche Optimierung*, PISStB 2017, 220ff.

²⁹ Siehe hierzu unter II. 3. a).

³⁰ Mehrheitlich ausländisch investierten juristischen Personen bzw. ausländischen natürlichen Personen ist es in Thailand ohne BOI-Förderung grundsätzlich nicht gestattet, Land zu erwerben. Vgl. Sec. 86ff., 97 *Land Code*.

³¹ Für die Projektgesellschaft wäre wiederum eine Investitionsförderung der Kategorie „Erzeugung von Elektrizität aus erneuerbaren Energiequellen“ zu beantragen.

³² Siehe hierzu unter II. 3. d).

³³ „Erzeugung von Elektrizität aus erneuerbaren Energiequellen“ und „Trade and Investment Support Office“.

³⁴ Wiederum unter Zugrundelegung eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400.

Steuerbelastung aus 28% in Thailand³⁵ sowie einer Besteuerung von 5% der Dividende (1,49% - § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) in Deutschland.

IV. Steuerliche Optimierung der Liefer-, Installations- und Wartungsleistungen

Im Rahmen der Lieferung, Installation und gegebenenfalls Wartung beispielsweise von Fotovoltaik- bzw. Windenergieanlagen sind neben der Einhaltung der investitionsrechtlichen Rahmenbedingungen auch die steuerlichen und einfuhrrechtlichen Implikationen zu beachten.³⁶

1. Reine Lieferleistungen

Reine Lieferverträge, d. h. Verträge, die bspw. lediglich die Lieferung von Solarzellen nach Thailand vorsehen, können grundsätzlich ohne investitionsrechtliche Genehmigung ausgeführt werden, solange in Thailand keinerlei Dienstleistungen erbracht werden. Denn bei reinen Lieferleistungen wird grundsätzlich keine geschäftliche Aktivität in Thailand ausgeübt.

Quellensteuerrechtlich ist zudem zu beachten, dass Lieferungen aus Deutschland in Thailand auch keiner Quellenbesteuerung unterliegen.

2. Werk- bzw. Werklieferverträge

Die Erfahrung zeigt, dass Projektentwickler regelmäßig nicht isoliert Anlagen bzw. Anlagenbestandteile einkaufen, sondern auch deren Installation und Wartung verlangen. Bei Werk- bzw. Werklieferverträgen (ggf. mit Wartungskomponente) liegt stets auch eine Vorortleistung vor. Für die Ausführung dieser Aktivitäten sind investitionsrechtliche Genehmigungen einzuholen.³⁷ Daneben sind die Quellensteuerrechtlichen Implikationen, insbesondere auf den Cash Flow, zu beachten:

a) Quellenbesteuerung

Wird das Projekt inklusive der Installations- bzw. Serviceleistungen in Thailand ausgeführt und als Gesamtprojekt abgerechnet, hat der Auftraggeber auf das Gesamtvertragsvolumen eine Quellensteuer gegen Ausreichung eines Quellensteuerzertifikats einzubehalten. Die Quellensteuerbelastung hängt sowohl von der Rechtsform des Auftragnehmers als auch von der Auftragsart ab:

Rechtsform	Quellensteuersatz	Quellensteuersatz bei Staatsauftrag
Betriebsstätte (<i>Branch</i>)	5%	
Registrierte Zweigniederlassung (<i>Permanent Branch Office</i>) ¹	3%	1%
Kapitalgesellschaft	3%	1%

Übersicht 1: Quellenbesteuerung in Thailand

b) Vermeidung eines Quellensteuerüberhangs durch Contract Splitting

Um einen sogenannten Quellensteuerüberhang, d. h. dass die abgeführte Quellensteuer die tatsächlich festgestellte Körperschaftsteuerschuld übersteigt, zu vermeiden, sollten die Lieferleistungen (*Offshore*-Anteil) über das ausländische Mutterunternehmen abgewickelt werden, während die Installationsleistungen (*Onshore*-Anteil) von einer Servicegesellschaft vor Ort ausgeführt werden.³⁹

Vertragstechnisch lässt sich diese Struktur durch einen sogenannten *Contract Split* implementieren, indem der Auftraggeber mit dem Auftragnehmer zwei Verträge, d. h. einen Liefer- bzw. *Offshore*- und einen Installations- bzw. *Onshore*-Vertrag abschließt. Die Aufteilung der Verträge führt für den Auftraggeber u. U. zu Haftungsrisiken, gerade im Bereich der Schnittstellen beider Verträge.⁴⁰ In der Praxis werden *Offshore*- und *Onshore*-Vertrag daher durch eine Klammereinbarung (*Umbrella Contract*) miteinander verbunden, um den Auftraggeber nicht schlechter zu stellen als durch einen Turnkey-Vertrag.

Die Quellensteuerlast beschränkt sich in diesem Fall auf den von der Servicegesellschaft ausgeführten *Onshore*-Anteil.⁴¹

c) Besonderheiten bei Software

Soweit der Vertragsgegenstand auch Software umfasst, ist im Auge zu behalten, dass der Softwareteil separat bepreist wird, da dieser (je nach Herkunftsland) einem anderen Quellensteuersatz unterliegt. Anderenfalls unterfällt das gesamte Vertragsvolumen gegebenenfalls dem höhere Quellensteuersatz (bis zu 15 %).⁴²

3. Einfuhrrechtliche Erwägungen

In einfuhrrechtlicher Hinsicht ist zu beachten, dass lediglich Anlagen bzw. Anlagenbestandteile geliefert werden, d. h. die Projektentwicklung in anderer Hand liegt. Vorzugsweise sollte vertraglich vereinbart werden, dass die Verzollung bzw. einfuhrrechtliche Handhabung beim Kunden liegt.⁴³ Außerdem sollte der thailändische Kunde (bzw. die Projektgesellschaft) darauf hingewiesen

³⁵ 20% Körperschaftsteuer auf den Veräußerungsgewinn der Projektgesellschaft sowie 10% Quellensteuer auf die Dividende, die an die deutsche Mutter ausgeschüttet wird.

³⁶ Vgl. hierzu in allgemeiner Hinsicht bereits: Morstadt/Frank-Fahle, Steueroptimierung bei Anlagenbauprojekten in Thailand, PISStB 2017, 53ff.

³⁷ Vgl. hierzu bereits unter II.

³⁸ Ein Permanent Branch Office liegt vor, wenn die registrierte Betriebsstätte bspw. Büroräume erwirbt oder andere Maßnahmen ergreift, die eine gewisse Nachhaltigkeit der Tätigkeit in Thailand dokumentieren vgl. Cl. 8(3) Departmental Regulation No. Taw. Paw. 4/2528 vom 25.09.1985 i.V.m. Cl. 1(2)(a) Departmental Instruction No. Paw 8/2528 vom 12.04.1985.

³⁹ Für die Servicegesellschaft, deren Gesellschafter das deutsche Mutterunternehmen ist, sollte eine TISO-Förderung beantragt werden. Siehe hierzu bereits unter II. 3. d).

⁴⁰ Iliou, Industrie 4.0: Contract Splitting und werkvertraglicher Erfolg - ist beides möglich?, BB 2017, 847ff.

⁴¹ 3% der in Rechnung gestellten Installations- bzw. Servicegebühren, wenn über eine thailändische Kapitalgesellschaft (Thai Co., Ltd.) in Rechnung gestellt wurde.

⁴² Frank-Fahle/Morstadt, Infrastrukturprojekte in Thailand - Investitions- und steuerrechtliche Herausforderungen, IR 2017, 57ff.

⁴³ Beispielsweise durch die Vereinbarung entsprechender INCOTERMS (aber nicht DDP - Delivered Duty Paid).

werden, dass die Anlagen bzw. Anlagenkomponenten unter Nutzung einer Investitionsförderung des Board of Investment eingeführt werden. Hierfür müssen die Lieferungen zuvor beim Board of Investment angemeldet werden.

Soweit noch keine Förderung durch das Board of Investment besteht, sollte dies in jedem Falle nachgeholt werden, denn die Steuer- und Zollvergünstigungen haben unmittelbaren Einfluss auf die Rendite des Projektes.⁴⁴

V. Zusammenfassung und Ausblick

Neben den allgemeinen im Anlagenbau relevanten Themen⁴⁵ ist im Rahmen der Projektentwicklung im Bereich der erneuerbaren Energien eine Vielzahl an Rechtsfragen zu beachten. Neben Fragen der Steuerförderung und möglichen Reduzierung von Importzöllen ist insbesondere die gesellschaftsrechtliche Struktur der Projekte für den kommerziellen Erfolg einer Investition von entscheidender Bedeutung.

Anzuraten ist im Regelfall die Beantragung einer Förderung des Board of Investment. Neben der investitionsrechtlichen Genehmigung der Tätigkeit gewährt das Board of Investment weitere Fördermaßnahmen, insbesondere vereinfachten Zugang zu Arbeitsgenehmigungen für ausländische Spezialisten.⁴⁶ Hierbei sollten grundsätzlich eigenständige Service- und Projektgesellschaften gegründet werden, die unter die deutsche Muttergesellschaft gehängt werden sollten, damit die steuerliche Belastung in Thailand bei einer Veräußerung eines erfolgreich entwickelten Projektes auf ein Mindestmaß reduziert wird.

Im Rahmen der Lieferung und Installation von Fotovoltaik- oder Windenergieanlagen sollte darauf geachtet werden, die Vertragsgegenstände in einen Liefer- und einen Installations- bzw. Wartungsvertrag aufzuteilen, um die Quellenbesteuerung in Thailand möglichst gering zu halten. Die Installations- bzw. Wartungsarbeiten sollten idealerweise von einer separaten Tochterkapitalgesellschaft ausgeführt werden, die zuvor eine TISO-Förderung eingeholt hat. Die Anlagenbestandteile sollten hierbei von einer durch das Board of Investment geförderte Gesellschaft des Kunden eingeführt werden, um eine Befreiung von etwaigen Importzöllen zu erzielen.

Nach der Ankündigung des sogenannten *Self-consumption Pilot Scheme* im Bereich der Fotovoltaik Mitte 2016 ist zu erkennen, dass sich Thailand bis auf Weiteres zu einem selbstverbrauchsgetriebenen Markt entwickeln wird.⁴⁷ So hat das Department of Alternative Energy Development beispielsweise jüngst zu erkennen gegeben, dass es Privatanbietern erlaubt, Strom, der durch Fotovoltaik-Aufdachanlagen generiert worden ist, zu verkaufen und in das nationale Stromnetz einzuspeisen.⁴⁸ Ungeachtet dessen steht zu erwarten, dass sich mittelfristig auch öffentliche Investitionen im Bereich der erneuerbaren Energien ausweiten werden. Potentielle Investoren sind gut beraten, sich möglichst frühzeitig mit den investitions- und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen und Strukturierungsmöglichkeiten auseinanderzusetzen.

⁴⁴ Die Erfahrung zeigt, dass sich thailändische Kunden oftmals mit den Fördermöglichkeiten durch das Board of Investment bzw. mit dem Antragsverfahren schwertun.

⁴⁵ Ausführlich zu Anlagenbauprojekten in Thailand: Morstadt/Frank-Fahle, *Investitions- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen für Anlagenbauprojekte in Thailand*, ZfBR 2016, 627ff.

⁴⁶ Vom Board of Investment geförderte Unternehmen erhalten grundsätzlich folgende Investitionsförderungen:

- Möglichkeit, die zugrundeliegende Kapitalgesellschaft voll in ausländischer Hand zu halten
- Möglichkeit, für Betriebszwecke Land zu erwerben
- Ausnahme von Einfuhrzöllen für die Einfuhr von Geräten
- Gelockerte Bedingungen, um Ausländer anzustellen, insbesondere mit Blick auf die Befristung von Arbeitslaubnissen (derzeit vier Jahre)
- Gewinne können ohne Einschränkungen repatriert werden.

⁴⁷ Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, *Thailand – Solar PV Policy Update 01/2017*, S. 1, abrufbar unter: <<http://www.thai-german-cooperation.info/admin/uploads/publication/384bf513d3c90d94c609e739be270b3den.pdf>> (Stand: 04.08.2017).

⁴⁸ *Sale of solar rooftop power planned from September*, Bangkok Post v. 2.06.2017, abrufbar unter: <<http://www.bangkokpost.com/archive/sale-of-solar-rooftop-power-planned-from-september/1261294>> (Stand: 04.08.2017).