

Recht der Internationalen Wirtschaft

10 | 2021

Betriebs-Berater International

4.10.2021 | 67. Jg.
Seiten 625–700

DIE ERSTE SEITE

Dr. Marco Ottenwälder

Die Neuverteilung des globalen Steuerkuchens und Mindestbesteuerung:
Nichts weniger als eine neue Weltsteuerordnung?

AUFSÄTZE

Klaus Vorpeil

Neuere Entwicklungen im englischen Handels- und Wirtschaftsrecht | 625

Till Morstadt und **Alexander Tsyganov**

Thailand goes electric | 647

Dr. Martin Fröhlich

Die Abdingbarkeit des Handelsvertreterausgleichsanspruchs im internationalen Kontext | 652

LÄNDERREPORTE

Dr. Michael Hördt und **Dr. Sonja Heppner**

Länderreport Irland | 656

INTERNATIONALES WIRTSCHAFTSRECHT

EuGH: Unzulässigkeit eines Schiedsverfahrens nach der Energie-Charta zwischen Unternehmen aus einem EU-Staat und einem anderen EU-Staat – Fortführung der Achmea-Rechtsprechung | 661

EuGH: Teilnahme am Gewinnspiel einer Versandapotheke durch Einreichung verschreibungspflichtiger Rezepte – unzulässige Werbung | 667

BGH: EuGVVO – Abgrenzung zur EulnsVO und Sperrwirkung einer einseitig ausschließlichen Gerichtsstandsvereinbarung | 678

RIW-Kommentar von **Lino Bernard** | 683

INTERNATIONALES STEUERRECHT UND ZOLLRECHT

EuGH: Freizügigkeit und Kapitalverkehrsfreiheit – Vorrang des AEUV vor DBA-Regelung bei Schlechterstellung gegenüber rein inländischen Einkünften | 686

EuGH: Legaldefinition der Mehrwertsteuergruppe – umsatzsteuerliche Organschaft | 691

Till Morstadt, Rechtsanwalt, Bangkok, und Alexander Tsyganov, Mag. iur., Bangkok/Mannheim

Thailand goes electric

Die Förderung von Projekten im Bereich der Elektromobilität in Thailand

Die Elektromobilität gewinnt weltweit an politischer und wirtschaftlicher Bedeutung. Auch viele deutsche Autohersteller und Zulieferer streben – nach anfänglichem Zögern – auf den sich neu erschließenden Markt, dem allgemein eine rosige Zukunftsperspektive bescheinigt wird. Um sich auf dem international zunehmend hart umkämpften Markt durchzusetzen, sind deutsche Unternehmen bemüht, sich durch geschickte mittel- und langfristige Investitionen einen Wettbewerbsvorteil gegenüber der Konkurrenz zu verschaffen. Eine äußerst interessante Gelegenheit hierzu hat kürzlich das Thailand Board of Investment (BOI) geschaffen. Investoren aus dem Bereich der Elektromobilität soll mit steuerlichen und nicht-fiskalischen Anreizen eine Investition in Thailand versüßt werden. Dabei werden sowohl Automobilhersteller als auch deren Zulieferer angesprochen. Der folgende Beitrag bietet einen praxisgerecht aufbereiteten Einblick in die sich gegenwärtig im Bereich der Elektromobilität ergebenden Fördermöglichkeiten in Thailand.

I. Einführung

„Die Zukunft fährt elektrisch“ heißt es auf den Seiten des Bundesministeriums für Verkehr und digitale Infrastruktur.¹ Auch die Verbraucher sehen dies zunehmend so. Im Jahr 2020 wurden weltweit insgesamt rund 3,24 Mio. batterieelektrische Fahrzeuge und Plug-In Hybride verkauft. Bereits 4,2% aller Fahrzeuge sind elektrisch – Tendenz steigend. In Europa haben die Absatzzahlen um 137% zugelegt.² Vergleichbar positiv entwickelt sich der Markt für elektrische Krafträder, Busse und LKWs. Zwischenzeitlich haben auch viele deutsche Automobilhersteller und Automobilzulieferer einen Marktzugang gefunden oder visieren einen solchen an. Einen entscheidenden Wettbewerbsvorteil kann dabei die steueroptimierte Gestaltung derartiger Unternehmungen bringen.

Vor diesem Hintergrund lohnt sich ein genauerer Blick auf die neueren Bestimmungen des Thailand Board of Investment (BOI). Dieses hat weitreichende steuerliche Anreize für die Produktion von Elektrofahrzeugen und Elektrofahrzeugteilen bzw. Ausstattungsgegenständen geschaffen. Daneben ist Thailand auch im Allgemeinen ein attraktiver Produktionsstandort – insbesondere für das AsiaPacific-Geschäft international ausgerichteter Unternehmen. Neben nach wie vor recht niedrigen Löhnen, einer vergleichsweise gut ausgebauten Infrastruktur und einer stabilen sowie investorenfreundlichen Wirtschaftspolitik ist besonders die Beteiligung Thailands an der ACFTA-Freihandelszone³ hervorzuheben. Der Import von innerhalb der ACFTA-Freihandelszone produzierten Gütern erfolgt grundsätzlich zollfrei, was den Handel zwischen den ASEAN-Mitgliedsstaaten und China erheblich vereinfacht. Daneben besteht ein gut ausgebautes Netz bilateraler Freihandelsabkommen. Mit Abschluss des RCEP⁴ Ende 2020 eröffnen sich perspektivisch noch weitreichendere Exportmöglichkeiten.

Ziel dieses Beitrages ist es, die sich gem. Bekanntmachung des BOI Nr. 3/2564 vom 13. 1. 2021⁵ ergebenden steuerlichen Fördermöglichkeiten ausführlich zu beleuchten (III.). Im Sinne der Vollständigkeit finden auch die wesentlichen nicht-steuerlichen Vorteile einer BOI-Förderung Erwähnung (IV.). Ergänzend werden noch kurz die wesentlichen unternehmenssteuerrechtlichen Implikationen einer Produktionstätigkeit in Thailand angerissen (V.).

II. Das Thailand Board of Investment (BOI) – Wirtschaftsförderung in Thailand

Das BOI ist eine Regierungsbehörde. Sie ist unmittelbar dem thailändischen Premierminister unterstellt. Aufgabe des BOI ist insbesondere, Anreize für ausländische Investitionen in Thailand zu schaffen. Im Rahmen der gesetzlichen Grenzen⁶ steht dem BOI hierfür eine breite Palette steuerlicher und nicht-steuerlicher Fördermöglichkeiten zur Verfügung.

Die steuerlichen Fördermöglichkeiten werden dabei seit 2015 – in Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Bedeutung der ausgeübten Tätigkeit – in zwei Gruppen mit weiteren Untergruppen unterteilt:⁷

Gr.	KSt-Befreiung	Befreiung von Einfuhrzöllen auf Produktionsmaschinen	Befreiung von Einfuhrzöllen auf Rohstoffe, soweit für Exportgeschäft	Nichtsteuerliche Förderung
A1	8 Jahre (unbegrenzt)	+	+	+
A2	8 Jahre*	+	+	+
A3	5 Jahre*	+	+	+
A4	3 Jahre*	+	+	+
B1	–	+	+	+
B2	–	–	+	+

* max. Steuerersparnis begrenzt auf die Investitionssumme.

1 S. unter: <https://www.bmvi.de/SharedDocs/DE/Dossier/Elektromobilitaet/elektromobilitaet.html>, zuletzt abgerufen am 9. 8. 2021.

2 Sämtliche Daten basieren auf den Angaben gem. *The Electric Vehicle World Sales Database*, s. unter: <https://www.ev-volumes.com/country/to-tal-world-plug-in-vehicle-volumes/>, zuletzt abgerufen am 9. 8. 2021.

3 ASEAN-China Free Trade Area.

4 Regional Comprehensive Economic Partnership, eine Freihandelszone zwischen den ASEAN-Staaten, China, Japan, Südkorea sowie Australien und Neuseeland.

5 Announcement of the BOI No. 3/2564 – Investment Promotion Policy for Manufacture of Electric Vehicles, Parts, and Equipment for Electric Vehicles vom 13. 1. 2021 (Bkm. Nr. 3/2564).

6 Investment Promotion Act i.d. F. vom 30. 11. 2001 (IPA), Sec. 28 ff.

7 Announcement of the BOI Nr. 2/2557 – Policies and Criteria for Investment Promotion vom 3. 12. 2014 (Bkm. Nr. 2/2557), unter 9. 1.

Zu welcher Gruppe eine Tätigkeit gehört, bestimmt sich nach dem Anhang zu der Bekanntmachung des BOI Nr. 2/2557.⁸ Abschnittsweise werden dort sieben förderungsfähige Tätigkeitsfelder festgelegt. Zwischenzeitlich hat der Anhang eine Reihe wesentlicher Änderungen und Ergänzungen erfahren, zuletzt durch die hier zentrale Bekanntmachung des BOI Nr. 3/2564.

III. Steuerliche Fördermöglichkeiten nach der Bekanntmachung des BOI Nr. 3/2564

Die Bekanntmachung des BOI Nr. 3/2564 erweitert die Liste der förderungsfähigen Tätigkeiten um die Produktion von Elektrofahrzeugen (Tätigkeiten 4.24 bis 4.27) und Elektrofahrzeugteilen bzw. Ausstattungsgegenständen (Tätigkeit 4.8).

Die Bekanntmachung untergliedert Elektrofahrzeuge in bestimmte Fahrzeugtypen: elektrische Personenkraftwagen (Nr. 4.24), Krafräder (Nr. 4.25), Dreiradkraftfahrzeuge (Nr. 4.25) sowie Busse bzw. Lastkraftwagen (Nr. 4.26). Bei den Personenkraftwagen wird nochmals zwischen rein batterieelektrischen Fahrzeugen (BEV)⁹, elektrischen Plug-In-Hybriden (PHEV)¹⁰ und Vollhybriden (HEV)¹¹ unterschieden. Für alle Fahrzeugtypen bestehen unterschiedliche Fördermöglichkeiten, die an unterschiedliche Anforderungen geknüpft sind. Hiernach gilt Folgendes:

1. Produktion von batterieelektrischen Fahrzeugen, elektrischen Plug-In-Hybriden oder Vollhybriden – Tätigkeit Nr. 4.24

Das BOI sieht im Rahmen der Tätigkeit Nr. 4.24 ausdifferenzierte Fördermöglichkeiten vor.

a) Basisförderung für batterieelektrische Fahrzeuge, elektrische Plug-In-Hybride oder Vollhybride – Umfang und Bedingungen

Als Basisförderung wird eine Förderung gem. Gruppe B1 gewährt. Diese umfasst:

- Befreiung von Einfuhrzöllen auf Produktionsmaschinen;
- grundsätzlich auf ein Jahr befristete Befreiung von Einfuhrzöllen auf Rohstoffe, die für die Produktion von Exportprodukten erforderlich sind.

Die Gewährung der Förderung steht dabei im Ermessen des BOI. Ein Anspruch besteht nicht. Die Praxis des BOI in der Vergangenheit zeigt jedoch, dass derartige Förderungen nur in Ausnahmefällen nicht gewährt werden. Die Zollbefreiung auf Rohstoffe für die Produktion von Exportprodukten wird im Regelfalle jährlich verlängert.

Die Förderung ist an recht umfangreiche Förderbedingungen gebunden. So muss der Förderantrag mindestens die folgenden Angaben beinhalten, welche dem BOI gebündelt – im Sinne eines Pakets – vorzulegen sind¹²:

- Pläne für die Elektrofahrzeugproduktion,
- Herstellungspläne für die Antriebsbatterie,¹³
- Import- und Installationspläne bezüglich der für die Elektrofahrzeugproduktion erforderlichen Produktionsmaschinen,
- Fertigungspläne für die ersten drei Jahre,
- Herstellungs- oder Beschaffungspläne für andere (wesentliche) Teile,
- Entwicklungspläne für eine Ladevorrichtung,

- Pläne für den Umgang mit gebrauchten Antriebsbatterien,
- Pläne für die Einbindung thailändischer¹⁴ Unternehmen bei der Lieferung von Rohstoffen und Teilen sowie im Rahmen der technischen Unterstützung.¹⁵

Die einzureichenden Pläne müssen dabei keinen hohen Detaillierungsgrad aufweisen. Insbesondere ist die Offenlegung vertraulicher Unternehmens- und Produktdaten nicht erforderlich. Vielmehr genügt letztlich eine hinreichend durchdachte und detaillierte Absichtsbekundung, welche den Willen erkennen lässt, mit der Ansiedelung moderner Produktionsstätten unter Einbindung thailändischer Zulieferer und Arbeitnehmer zur Förderung des Wirtschaftsstandorts Thailand beitragen zu wollen.

Hinsichtlich der Fahrzeugproduktion müssen zudem folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- (1) Kraftfahrzeuge, die dazu bestimmt sind, in Thailand vertrieben zu werden, müssen gewissen Sicherheits- und Umweltstandards genügen.¹⁶
- (2) Die Produktion der BEV, PHEV bzw. HEV muss innerhalb von drei Jahren ab dem Tag der Förderungsbewilligung aufgenommen werden.¹⁷
- (3) Gleiches gilt für die Produktion der Antriebsbatterie, welche dabei mindestens die eigenständige Herstellung der Batteriemodule umfassen muss.¹⁸
- (4) Innerhalb von drei Jahren ab Produktionsbeginn muss die Produktion um mindestens eine Schlüsselkomponente des Kraftfahrzeugs erweitert werden.¹⁹ Schlüsselkomponenten im Sinne der Regelung sind der Traktionsmotor²⁰, die Steuereinheiten²¹ oder auch das Batteriemanagementsystem²².

Eine zusätzliche Anforderung ergibt sich für HEV und PHEV.²³ Dort müssen überdies innerhalb von drei Jahren ab dem Produktionsbeginn mindestens zwei der unter Tätigkeit 4. 8. 3²⁴ genannten Fahrzeugteile produziert werden.

8 Bkm. Nr. 2/2557, s. dort die nachfolgende „List of Activities Eligible for Investment Promotion“.

9 Battery Electric Vehicle – Batterieelektrisches Fahrzeug ohne Verbrennungsmotor.

10 Plug-In Hybrid Vehicle – An einen herkömmlichen Verbrennungsmotor wird eine leistungsfähige und extern aufladbare Batterie angeschlossen.

11 Hybrid Electric Vehicle – An einen herkömmlichen Verbrennungsmotor wird eine kompakte Hochleistungsbatterie gekoppelt, welche ausschließlich durch Rekuperation geladen wird.

12 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 1.

13 Unter Berücksichtigung der weiteren Voraussetzungen sind Eigen- oder Fremdproduktion zulässig. Angemerkt sei, dass sich auf Bestrebungen des BOI seit rund fünf Jahren zunehmend Zuliefererbetriebe im Bereich der Elektromobilität in Thailand ansiedeln, sodass sich zwischenzeitlich eine vergleichsweise gute Zuliefererinfrastruktur entwickelt hat.

14 Eine Gesellschaft wird als ausländisch und damit nicht-thailändisch angesehen, wenn mehr als 49% ihrer Anteile von Ausländern gehalten werden, s. Foreign Business Act vom 24. 11. 1999 (FBA), Sec. 4. Im Bedarfsfall lässt sich dieses Erfordernis gesellschaftsrechtlich durch sog. Cross-Shareholding umgehen.

15 Dieses Erfordernis dient der Förderung und Steigerung der lokalen Wertschöpfung. Regelmäßig wird eine lokale Wertschöpfung von 20% verlangt. Teilweise lässt das BOI bereits 10% genügen; vgl. „Criteria for Project Approval“ der BOI (CPA), unter 1.1, abrufbar unter: https://www.boi.go.th/upload/content/BOI-A%20Guide_EN.pdf, zuletzt abgerufen am 9. 8. 2021.

16 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit Nr. 4.24, unter 2.

17 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 3.

18 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 3. Die eigenständige Produktion von Batteriezellen ist nicht erforderlich.

19 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 4.

20 Hierunter ist ein Fahrmotor zu verstehen, mit dem ein oder mehrere Radsätze eines Triebfahrzeugs angetrieben werden.

21 Sog. Drive Control Units (DCU).

22 Sog. Battery Management System (BMS).

23 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 5.

24 S. hierzu ausführlich unter III. 5.

Ein spezielles Mindestinvestitionserfordernis besteht nicht. Daher gelten die allgemeinen Mindestinvestitionsregelungen des BOI. Hiernach genügt eine Investition ab 1 Mio. THB²⁵. Unter Investition sind dabei nur Investitionen in das Anlagevermögen zu verstehen, sodass nicht aktivierbarer Aufwand bei Berechnung des Gesamtinvestitionsbetrags nicht berücksichtigungsfähig ist. Grundstückskosten und Investitionen ins Umlaufvermögen sind ausgenommen.²⁶ Zu beachten ist ferner, dass ab einer Investitionssumme von 10 Mio. THB²⁷ eine Zertifizierung nach ISO 9000 oder ISO 14000 vorzunehmen²⁸ und ab einer Investitionssumme von 750 Mio. THB²⁹ eine Machbarkeitsstudie durchzuführen und bei Antragstellung einzureichen ist.³⁰

b) Besondere steuerliche Fördermöglichkeiten für batterieelektrische Fahrzeuge

Liegen obige Voraussetzungen vor, ergeben sich im Falle der BEV-Produktion in Abhängigkeit vom Gesamtinvestitionsbetrag weitere Fördermöglichkeiten. Bei der Ermittlung des Gesamtinvestitionsbetrags sind die für die Elektrofahrzeugproduktion und die Produktion der Schlüsselkomponenten erforderlichen Investitionen im obigen Sinne berücksichtigungsfähig. Maßgeblich ist eine projektbezogene Sichtweise. Neben den eigenen Investitionen können in die Rechnung auch die Investitionen der Zulieferer einbezogen werden. Ausgenommen sind auch hier Grundstückskosten und Investitionen ins Umlaufvermögen.

Wichtig ist dabei, dass Investitionen nur berücksichtigungsfähig sind, wenn sie durch die thailändische Tochtergesellschaft selbst erfolgen. Projektbezogene Investitionen ohne Bezug zu Thailand, z. B. in eine projektfördernde Batterieproduktion in Deutschland, sind daher nicht berücksichtigungsfähig.

aa) Gesamtinvestitionsbetrag von mehr als 5 Mrd. THB

Ergibt sich hiernach ein Gesamtinvestitionsbetrag von mehr als 5 Mrd. THB³¹, wird von der BOI eine Förderung nach A2 gewährt.³² Diese umfasst neben den bereits dargelegten Fördermaßnahmen eine Befreiung von thailändischer Körperschaftsteuer für acht Jahre. Die Körperschaftsteuerbefreiung ist dabei betragsmäßig auf die Höhe des Gesamtinvestitionsbetrags begrenzt. Technisch handelt es sich daher um ein befristetes Körperschaftsteuerguthaben in Höhe des zuvor ermittelten Gesamtinvestitionsbetrags. Die Vortragsfähigkeit von Anlaufverlusten wird nicht berührt. Die vorgetragenen Anlaufverluste stehen dem Steuerpflichtigen damit nach Ablauf des Förderzeitraums zur Verfügung.

Ferner ist zu beachten, dass derartige Steuerbefreiungen generell ausschließlich für Erträge gelten, die unmittelbar aus der geförderten Tätigkeit stammen. Erforderlichenfalls ist eine Aufteilung der Erträge vorzunehmen. Um die Einhaltung der Förderbedingungen sicherzustellen, gewährt das BOI die Steuerbefreiungen erst nach jahresweiser Prüfung.³³

Entgegen dem Wortlaut der Regelung („will be granted“) handelt es sich auch hier um eine Ermessensentscheidung des BOI. Die Abweichung zu den sonstigen Förderregelungen („shall“) geht auf einen Übersetzungsfehler zurück und besteht im thailändischen Original nicht.

Darüber hinaus lässt sich die gegenständliche Förderung für die BEV-Produktion mit bestimmten weiteren Fördermaßnahmen kombinieren. Von besonderem Interesse dürften hierbei die bestehenden Fördermaßnahmen für Forschung und Entwicklung sein.

bb) Gesamtinvestitionsbetrag von weniger als 5 Mrd. THB
Ergibt sich ein Gesamtinvestitionsbetrag von weniger als 5 Mrd. THB, kann vom BOI eine Förderung nach A4 gewährt werden.³⁴ Eine solche sieht eine Befreiung von thailändischer Körperschaftsteuer für drei Jahre vor und entspricht im Übrigen hinsichtlich Voraussetzungen und Reichweite derjenigen nach A2. Eine Kombination mit anderen Fördermaßnahmen ist hier jedoch nicht möglich.

c) Besondere steuerliche Fördermöglichkeiten für elektrische Plug-In-Hybride

Ungeachtet der Höhe des Gesamtinvestitionsbetrags im obigen Sinne kann vom BOI eine Förderung nach A4 gewährt werden. Eine Kombination mit anderen Fördermaßnahmen scheidet jedoch generell aus. Im Übrigen kann auf die Ausführungen unter III. 1. b) verwiesen werden.

d) Zusätzliche steuerliche Fördermöglichkeiten für batterieelektrische Fahrzeuge

Die bisher unter III. 1. b) dargestellten Fördermöglichkeiten für die BEV-Produktion lassen sich unter bestimmten Voraussetzungen erweitern:

- (1) Beginnt die Produktion von BEV noch im Jahr 2022, kann die Dauer der Körperschaftsteuerbefreiung durch das BOI um zwei weitere Jahre verlängert werden.
- (2) Die Körperschaftsteuerbefreiung kann verlängert werden, wenn innerhalb von drei Jahren ab Produktionsbeginn die Produktion über die Basisbedingung hinaus auf weitere Schlüsselkomponenten erstreckt wird. Je überobligatorisch produzierter Schlüsselkomponente kann eine Verlängerung um ein Jahr gewährt werden. Insgesamt ist derart eine Verlängerung um bis zu zwei Jahre möglich.
- (3) Werden in einem der ersten drei Jahre ab Produktionsbeginn mehr als 10000 Fahrzeuge p.a. hergestellt, so verlängert sich für jedes Jahr, in dem diese Quote erreicht wird, die Körperschaftsteuerbefreiung um ein Jahr. Insgesamt kann derart eine Verlängerung um bis zu drei Jahre bewirkt werden.

Insgesamt gewährt das BOI jedoch keine Steuerbefreiung von mehr als dreizehn Jahren.

e) Die bestehenden Fördermöglichkeiten im Überblick

Es ergeben sich zusammenfassend folgende Fördermöglichkeiten für Projekte in den Bereichen BEV, PHEV und HEV:

	HEV	PHEV	BEV
Grundförderung	B1		
Besondere Förderung	–	A4	Gesamtinvestitionssumme > 5 Mrd. THB A2
			Gesamtinvestitionssumme < 5 Mrd. THB A4

25 Im August 2021 ca. 26000 EUR.
 26 CPA, unter 3. 1.
 27 Im August 2021 ca. 260000 EUR.
 28 CPA, unter 1. 4.
 29 Im August 2021 ca. 1940000 EUR.
 30 CPA, unter 3. 3.
 31 Im August 2021 etwas mehr als ca. 129 Mio. EUR.
 32 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 7. 2.
 33 Die Ausführungen dieses Absatzes gelten generell für sämtliche vom BOI gewährte Steuerbefreiungen.
 34 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit 4.24, unter 8. 2.

2. Produktion rein elektrischer Krafträder – Tätigkeit Nr. 4.25

Für die Produktion rein elektrischer Krafträder wird einheitlich eine Förderung nach A4 gewährt.

Die Förderbedingungen entsprechen dabei inhaltlich denjenigen der Basisförderung bei der Produktion von BEV.³⁵ Abweichungen bestehen lediglich wie folgt: Neben Entwicklungsplänen bezüglich des Ladenetzes können hier auch Pläne für ein Batterieschnellwechselkonzept eingereicht werden. Weiterhin muss die Produktion der Antriebsbatterien die Modulproduktion nicht umfassen. Schließlich gelten abweichende Sicherheitsstandards.

Ferner bestehen auch hier zusätzliche steuerliche Fördermöglichkeiten: Die Dauer der Körperschaftsteuerbefreiung verlängert sich bei Beginn der Kraftradproduktion im Jahr 2022 um ein Jahr. Dies gilt auch, wenn innerhalb von drei Jahren ab dem Tag der Förderungsbewilligung die Produktion der Antriebsbatterie überobligatorisch um die eigenständige Herstellung der Batteriemodule erweitert wird. Schließlich kann die Körperschaftsteuerbefreiung verlängert werden, wenn innerhalb von drei Jahren ab dem Tag der Förderungsbewilligung die Produktion auf Schlüsselkomponenten erstreckt wird.³⁶ Je Schlüsselkomponente kann eine Verlängerung um ein Jahr gewährt werden. Die Beantragung weiterer Förderungen, welche für die Steigerung der thailändischen Wettbewerbsfähigkeit sowie Forschung und Entwicklung gewährt werden, ist möglich.

3. Produktion rein elektrischer Dreiradfahrzeuge – Tätigkeit Nr. 4.26

Für die Produktion rein elektrischer Krafträder wird einheitlich eine Förderung nach A4 gewährt.

Die Förderbedingungen entsprechen dabei inhaltlich nahezu denjenigen für die Produktion rein elektrischer Krafträder. Abweichungen bestehen nur wie folgt: Das Erfordernis, einen Entwicklungsplan bzgl. des Lade- oder Batterieschnellwechselnetzes einzureichen, besteht nicht. Ferner gelten abweichende Sicherheitsstandards.³⁷

Zusätzliche steuerliche Fördermöglichkeiten ergeben sich bei der Eigenherstellung von Batteriemodulen sowie Schlüsselkomponenten. Insoweit kann sowohl hinsichtlich der Anforderungen als auch der Rechtsfolgen auf III. 2. verwiesen werden. Ferner können weitere Förderungen kumulativ beantragt werden.

4. Produktion rein elektrischer Busse und LKWs – Tätigkeit Nr. 4.27

Für die Produktion rein elektrischer Busse und LKWs wird einheitlich eine Förderung nach A4 gewährt.

Die Förderbedingungen sehen einen Förderantrag vor, welcher in seinem Umfang dem für BEV entspricht. Im Übrigen gelten die gleichen Förderbedingungen wie bei Krafträdern. Für den Inlandsvertrieb ist ein eigenständiger Sicherheitsstandard zu beachten.³⁸

Die zusätzlichen Fördermöglichkeiten entsprechen denjenigen bei Dreiradfahrzeugen.

5. Produktion von Teilen und Ausstattungsgegenständen – Tätigkeit Nr. 4. 8. 3

Von besonderem Interesse für Mittelstand und Zuliefererindustrie dürfte die Ergänzung des Tätigkeitskatalogs zu Tä-

tigkeit Nr. 4.8 – Produktion von Autoteilen – um die Fertigung von Teilen und Ausstattungsgegenständen für Elektrofahrzeuge sein.

Unter Elektrofahrzeugen versteht das BOI sämtliche Fahrzeuge im Sinne der Tätigkeiten Nr. 4.24 bis 4.27. Die zuvor bestehende Beschränkung auf die Produktion von Teilen und Ausstattungsgegenständen für BEV und PHEV ist damit überholt. Bereits nach dem Wortlaut der Regelung erfolgt keine Unterscheidung zwischen den Kraftfahrzeugtypen mehr. Auch die systematische Stellung spricht gegen eine derartige Differenzierung. Beschränkungen auf bestimmte Arten von Elektrofahrzeugen ergeben sich vielmehr unmittelbar aus dem Katalog des Nr. 4.8.3 selbst, so z.B. unter Nr. 4.8.3.13, wonach nur die Produktion von Vorder- oder Hinterachsen für elektrische Busse und LKWs erfasst sein soll.

Die Ansiedlung bestimmter Produktionsfelder in Thailand sollte dabei insbesondere bei arbeitsintensiven Fertigungsprozessen in Erwägung gezogen werden. Neben allgemeinen ökonomischen und strategischen Vorteilen besteht hier ein hohes steuerliches Förderungspotential, welchem bloß geringe Antragserfordernisse gegenüberstehen. Der neue Katalog der Tätigkeit Nr. 4.8.3 erfasst insbesondere die Produktion folgender Teile und Ausstattungsgegenstände:

- Antriebsbatterien,
- Traktionsmotoren,
- Kompressoren, die dem Betrieb einer elektrischen Klimaanlage dienen,
- Batteriemanagementsysteme,
- Steuereinheiten,
- Ladegeräte für Elektrofahrzeuge und deren Teile, z.B. Ladesäulen, Stecker oder Steckdosen,
- Batteriekühlsysteme,
- Vorder- oder Hinterachsen für elektrische Busse und LKW.

Sämtliche Tätigkeiten – mit Ausnahme der Herstellung von Antriebsbatterien – werden nach A2 gefördert. Damit wird insbesondere eine (gedeckelte) Befreiung von der Körperschaftsteuer für acht Jahre sowie die Befreiung von Einfuhrzöllen auf Produktionsmaschinen in Aussicht gestellt. Bei der Herstellung von Antriebsbatterien differenziert das BOI wie folgt:

- (1) Eine Förderung nach A1 wird gewährt, wenn die Produktion bereits die Produktion der Batteriezellen erfasst. Die Förderung nach A1 entspricht in ihrem Umfang derjenigen nach A2, nur wird hier die Körperschaftsteuerbefreiung der Höhe nach unbeschränkt gewährt.
- (2) Eine Förderung nach A2 wird gewährt, wenn die Produktion die eigenständige Herstellung von Modulen erfasst.
- (3) Eine Förderung nach A3 wird gewährt, wenn die Produktion lediglich im Zusammenbau bzw. der Montage der An-

35 Bei elektrischen Krafträdern sind nur drei Förderbedingungen vorgesehen, welche strukturell aber denjenigen der Tätigkeit 4.24 unter 1. bis 3 entsprechen; s. hierzu III. 1. a).

36 Anders als bei der Tätigkeit Nr. 24.4 stellt dies bei Tätigkeit Nr. 24.5 keine Förderbedingung dar, s. III. 1. a).

37 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit Nr. 4.26, unter 3.

38 Bkm. Nr. 3/2564 zu Tätigkeit Nr. 4.27, unter 3.

triebsbatterie besteht. Die Förderung nach A3 entspricht in ihrem Umfang derjenigen nach A2, nur beträgt die Dauer der Körperschaftsteuerbefreiung lediglich fünf Jahre.

IV. Nicht-steuerliche Vorteile einer Förderung durch das BOI

Mit der Förderungsbewilligung gehen eine Vielzahl nicht-steuerlicher Vorteile einher. Insbesondere greifen eine Vielzahl der Regelungen des Foreign Business Act nicht, welcher die wirtschaftliche Betätigung von Ausländern in Thailand beschränkt. Hinzu kommen aufenthalts- und arbeitsrechtliche Erleichterungen. Dies ist vor allem bei Einrichtung und Aufnahme der Produktion von großem Vorteil.

So ist es Ausländern im Förderfall u. a. gestattet, 100 % der Anteile an einer thailändischen Gesellschaft zu halten. Diese darf auch eigenen Grundbesitz für Produktionszwecke erwerben, was Ausländern nur in Ausnahmefällen gestattet ist.³⁹ Ferner können Gesellschaften ausländische Spezialisten unabhängig von einem Mindestkapital oder der Einhaltung eines vorgeschriebenen Inländer-Ausländer-Verhältnisses einstellen.⁴⁰ Die ausländischen Führungskräfte können sich zudem um eine sog. SMART-Visa bewerben, welches vielfache Vorzüge gegenüber dem sonst erforderlichen Non-Immigrant-B-Visum bringt. So ist das SMART-Visa u. a. vier Jahre gültig; eine gesonderte Arbeitserlaubnis muss nicht beantragt werden und eine Ein- und Ausreise ist auch ohne die Beantragung einer Wiedereinreisegenehmigung möglich. Für Familienmitglieder des Visuminhabers gelten vergleichbare Erleichterungen. Insbesondere benötigen Ehepartner keine gesonderte Arbeitserlaubnis.

V. Unternehmenssteuerrechtliche Implikationen in Deutschland

Der Aufbau neuer oder die Verlagerung bestehender Produktionsfelder in Drittstaaten zieht regelmäßig eine Reihe unternehmenssteuerlicher Konsequenzen in Deutschland nach sich.

Soll in Thailand eine förderfähige Tätigkeit unter Ausnutzung der oben dargestellten Vorzüge aufgenommen werden, ist genau zu prüfen, ob eine derartige Funktion⁴¹ bereits im Inland besteht. Ist dies der Fall und kommt es durch Aufnahme der Tätigkeit in Thailand zu einer Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Abs. 2 FVerlV⁴², behält sich Deutschland ein Nachbesteuerungsrecht vor. Die Funktionsverlagerung wird dabei strukturell einem Veräußerungsvorgang gleichgestellt. Im Ergebnis soll so im Wege einer Wegzugsbesteuerung das Gewinnpotenzial der verlagerten Funktion besteuert werden. Bemessungsgrundlage ist dabei die Differenz zwischen der Summe der steuerbilanziellen Buchwerte der übertragenen Wirtschaftsgüter und dem im Wege einer Gesamtbewertung ermittelten Verrechnungspreis der Funktion. Diese negative Folge kann im Bedarfsfall umgangen werden, beispielsweise durch eine Funktionsverdoppelung, wobei nach Ablauf einer Sperrfrist von fünf Jahren die Funktion im Inland ohne steuerlich negative Folgen abgebaut werden kann.⁴³

Weiterhin ist grundsätzlich auch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG zu berücksichtigen. Auch wenn es sich bei Thailand um ein Niedrigsteuerland⁴⁴

handelt und für gewöhnlich eine Inländerbeherrschung der thailändischen Gesellschaft gegeben ist, wird eine Hinzurechnungsbesteuerung regelmäßig daran scheitern, dass die thailändische Produktionsgesellschaft eine aktive Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG ausübt. Sollten daneben im Einzelfall – über die Freigrenze des § 9 AStG hinaus – passive Einkünfte erzielt werden, müssen aktive und passive Einkünfte im Wege einer funktionalen Betrachtung voneinander getrennt werden. Die passiven Einkünfte unterfallen dann der Hinzurechnungsbesteuerung.

Ferner sollte zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung darauf geachtet werden, eine doppelte Ansässigkeit der thailändischen Gesellschaft in Deutschland und Thailand zu vermeiden. Da das DBA keine „Tie-Breaker-Rule“ vorsieht, wird im Falle einer Doppelansässigkeit gem. Art. 4 Abs. 3 DBA⁴⁵ ein Verständigungsverfahren erforderlich. Zwischenzeitlich könnten beide Staaten von dem ihnen nach dem jeweiligen nationalen Recht zustehenden Besteuerungsrecht⁴⁶ Gebrauch machen. Auch ist nicht auszuschließen, dass keine Einigung erzielt wird. Daher sollte darauf geachtet werden, dass die tatsächliche Geschäftsführung im Sinne des § 10 AO allein und unmittelbar aus Thailand erfolgt.

Perspektivisch sind im Hinblick auf die Körperschaftsteuerbefreiungen auch die neueren Entwicklungen bezüglich der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung im Auge zu behalten. Diese könnten bei langfristigen Steuerbefreiungen ggf. relevant werden.

VI. Zusammenfassung

Interessante steuerliche Anreize werden vor allem bei der Produktion von Elektrofahrzeugteilen und Ausstattungsgegenständen gesetzt. Besonders spannend ist dies für die Zuliefererindustrie. Überschaubaren Förderbedingungen stehen umfangreiche Steuererleichterungen entgegen. Da die Mindestinvestitionssumme bei nur rund 26000 EUR liegt, dürften die neuen Fördermöglichkeiten auch für kleine und mittlere Unternehmen von besonderem Interesse sein. Bis zu einem Investitionsbetrag von rund 260000 EUR lassen sich zudem administrative Obliegenheiten auf ein Mindestmaß reduzieren. Demgegenüber besteht bei der Produktion von HEV ein nur geringes Gestaltungspotenzial. Bei der Produktion von PHEV stehen den grundsätzlich ansprechenden Steuervorteilen nicht unerhebliche Förderbedingungen gegenüber. Gleiches gilt für die Produktion von BEV, soweit der Gesamtinvestitionsbetrag die Grenze von rund 129 Mio. EUR nicht übersteigt. Die Fördermöglichkeiten für BEV sind daher vor allem bei Großinvestitionen oder Joint Ventures von Interesse. Letztlich bedarf es stets einer

39 Sec. 27 IPA.

40 Sec. 25 und 26 IPA.

41 § 1 Abs. 1 FVerlV.

42 Irrelevant ist, ob es sich um eine Funktionsausgliederung, -abschmelzung oder -absplattung handelt.

43 § 1 Abs. 2 Satz 3 und Abs. 6 FVerlV.

44 Die Corporate Income Tax beträgt in Thailand 20 %. Daneben wird keine gesonderte Gewerbesteuer erhoben, sodass es sich bei Thailand um ein Niedrigsteuerland gem. § 8 Abs. 5 AStG handelt.

45 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. 7. 1967 (DBA), BGBl. 1968 II S. 590.

46 In Deutschland ergibt sich dieses aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i.V.m. § 10 AO, in Thailand aus Sec. 65 ff. Revenue Code. Nach beiden Regelungen gilt das Welteinkommensprinzip.

umfassenden Prüfung im Einzelfall. Dabei ist insbesondere die strategische Ausrichtung der Unternehmung zu berücksichtigen. Als ASEAN-Mitglied mit einem gut ausgebauten Netz bilateraler Freihandelsabkommen ist

Thailand insoweit ein besonders günstiger Produktionsstandort. Es empfiehlt sich daher, Thailand bei zukünftigen Investitionen im Bereich der Elektromobilität auf dem Radar zu haben.



Till Morstadt

Studium der Rechtswissenschaften und Betriebswirtschaftslehre in Bayreuth, Lausanne und Münster. Anschließend war er bei KPMG tätig, wo er europäische Kunden – zunächst in Deutschland, später in Argentinien – beriet. Nach seiner Rückkehr nach Deutschland war er zwei Jahre in der Zentrale der Herrenknecht AG tätig und übernahm sodann die kaufmännische Leitung der thailändischen Tochtergesellschaft. Seit April 2004 ist er bei Lorenz & Partners. Er veröffentlicht regelmäßig Artikel und hält Seminare zu Investitions-, Steuer- und Rechtsthemen in Thailand und Südostasien.



Alexander Tsyganov

Studium der Rechtswissenschaften mit steuerrechtlichem Schwerpunkt an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg sowie an den Universitäten Lausanne und Freiburg i. Ue. Aktuell ist er Rechtsreferendar am LG Mannheim und absolviert seine Wahlstation bei der Kanzlei Lorenz & Partners in Bangkok. Zuvor war er bei einer Big 4-Gesellschaft in den Bereichen Business Tax Advisory und Private Company Services sowie bei einer auf das Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei tätig.

Dr. Martin Fröhlich, Rechtsanwalt, Bergisch Gladbach

Die Abdingbarkeit des Handelsvertreterausgleichsanspruchs im internationalen Kontext

Kern des Handelsvertreterrechts ist der zwingende Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters. § 92c Abs. 1 HGB eröffnet den Parteien des Handelsvertretervertrags die Möglichkeit, von den zwingenden Bestimmungen des Handelsvertreterrechts abzuweichen, wenn die Tätigkeit des Handelsvertreters außerhalb des EWR stattfindet. Die Vereinbarkeit der Vorschrift mit der Handelsvertreterrichtlinie ist ebenso umstritten wie die Auslegung der Vorschrift selbst. Die EuGH-Entscheidung in Sachen „Agro“ (RIW 2017, 225) hat die Diskussion neu befeuert. Der § 92c Abs. 1 HGB ist nicht nur mit dem Europarecht vereinbar, wie der nachfolgende Beitrag aufzeigt, sondern auch im Unternehmerinteresse notwendig und entsprechend unternehmerfreundlich auszulegen.

I. Einleitung

Die Parteien eines Vertriebsvertrags denken meist schon aus einem Grund bei Vertragsschluss an das Vertragsende: den zwingenden Handelsvertreterausgleich. Angesichts der wirtschaftlichen Bedeutung für beide Parteien ist der Handelsvertreterausgleich oft bereits bei der Vertragsgestaltung einer der wesentlichen Beratungs- und Verhandlungspunkte. Im internationalen Kontext hat ein deutscher Unternehmer abzuwägen, ob er den Handelsvertretervertrag entweder dem ihm vertrauten deutschen Recht oder aber einer fremden Rechtsordnung ohne zwingenden Handelsvertreterausgleich unterstellt. Ist deutsches Recht vereinbart, eröffnet § 92c Abs. 1 HGB dem Unternehmer die Möglichkeit, bei

Handelsvertreterertätigkeiten außerhalb der Europäischen Union bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums von den zwingenden Vorgaben des deutschen Handelsvertreterrechts nach den §§ 84 ff. HGB abzuweichen. Voraussetzung für den § 92c Abs. 1 HGB ist, dass deutsches Recht für den Handelsvertretervertrag durch Rechtswahl oder Kollisionsrecht gilt. Die Regelung ist nur auf den ersten Blick eindeutig. Zahlreiche Details des § 92c Abs. 1 HGB sind noch nicht höchstrichterlich geklärt und in der Literatur umstritten. Diesen Aspekten widmet sich dieser Beitrag.

II. Abdingbarkeit des Ausgleichsanspruchs

§ 92c Abs. 1 HGB ist die einzige Vorschrift des deutschen Handelsvertreterrechts, die sich mit der Auslandstätigkeit eines Handelsvertreters befasst. Die Norm setzt voraus, dass der Handelsvertretervertrag deutschem Recht unterliegt. Sie ist keine Kollisionsvorschrift.¹ Ob deutsches Recht anwendbar ist, bestimmt sich nach der Rom I-VO und typischerweise aufgrund der Rechtswahl durch die Parteien. Ausweislich der Gesetzesbegründung liegt der Vorschrift die Erkenntnis zugrunde, dass die Bestimmungen des deutschen (europäischen) Rechts nicht auf im Ausland tätige Handelsvertreterverhältnisse passen müssen.² Der Ausschluss des Handels-

¹ *Wauschkuhn/Teichmann*, in: Flohr/Wauschkuhn, Vertriebsrecht, 2. Aufl. 2018, § 92c HGB Rn. 9; *Emde*, in: Staub HGB, 6. Aufl. 2021, § 92c Rn. 17; *Thume*, in: Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl. 2019, § 92c Rn. 1; *Ströbl*, in: Drescher/Fleischer/Schmidt, MüKo HGB, 5. Aufl. 2021, § 92c Rn. 6; *Hagemeister*, RIW 2006, 498, 499.

² BT-Drs. 1/3856, S. 18 f. zum § 85 Abs. 2 HGB-Entwurf. Siehe auch *Hagemeister*, RIW 2006, 498, 499.