

Steuerstrategie optimieren

Überblick über Grundstrukturen der für die Auslandstätigkeit inländischer Gesellschaften geltenden Bestimmungen deutscher Doppelbesteuerungsabkommen. Erster von zwei Teilen.

Von Hans-Jochen Otto

In nahezu allen Staaten werden heute auf die Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit Einkommen- und Körperschaftssteuern erhoben, wenngleich mit erheblichen Unterschieden hinsichtlich Tarifstruktur und Belastungsdruck. Dabei werden in praktisch allen Fällen für Zwecke der Erhebung solcher direkter Steuern zwei unterschiedliche Anknüpfungspunkte zur Bestimmung der Steuerpflichtigkeit bestimmter Einkünfte verwendet:

■ Anknüpfung an die Person des Steuerpflichtigen, in der Regel mit der Folge der Besteuerung von Steuerinländern mit ihrem Welteinkommen (unbeschränkte Steuerpflicht, Wohnsitzprinzip, „resident taxation“),

■ Anknüpfung an das jeweilige Staatsgebiet als „Quelle“ steuerpflichtiger Einkünfte, in der Regel mit der Folge der Erhebung von Steuern auf bestimmte, in dem fraglichen Staat erzielte Einkünfte von Nichtansässigen, sogenannten Steuerausländern (beschränkte Steuerpflicht, Quellenbesteuerung).

Dieses internationale nahezu durchgängig anzutreffende System der Doppelanknüpfung führt notwendig zu einer quasi systemimmanenten Doppelbesteuerung internationaler Unternehmenstätigkeit. Zu deren Vermeidung dient – neben Bestimmungen innerstaatlichen Steuerrechts – ein weitgesponnenes Netz zwischenstaatlicher Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), in dem die Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten ihre sich zu Lasten grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger wechselseitig überlappen-

den Steueransprüche gegeneinander abgrenzen. Deutschland hat zwischenzeitlich mit den meisten Industrienationen, mit Ausnahme jedoch bestimmter als „Steueroasen“ angesehener Staaten (z.B. Liechtenstein, Monaco u. a.) und einer Reihe von Entwicklungsländern, solche DBA abgeschlossen.

Deren Struktur lehnt sich, wenngleich wie die meisten internationalen DBA mit einer Fülle abkommensspezifischer Besonderheiten, an das von der OECD im Jahre 1963 veröffentlichte und 1977 neu gefaßte Musterabkommen an. Im folgenden sollen einige Grundzüge dieser Abkommen, soweit sie die Einkunftsbesteuerung grenzüberschreitender Tätigkeit deutscher Unternehmen betreffen, skizziert werden.

Unternehmensgewinne

Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen lösen ausländische, auf den Unternehmensgewinn erhobene Steuern in der Regel in zwei Fällen aus, nämlich sofern die Tätigkeit über eine in dem ausländischen Staat ansässige Gesellschaft (Tochtergesellschaft, Beteiligungsunternehmen) oder in rechtlich unselbständiger Form über eine sogenannte Betriebsstätte erfolgt. Eine Betriebsstätte liegt insbesondere dann vor, wenn in dem ausländischen Staat unternehmerische Tätigkeiten über eine eigene, feste Geschäftseinrichtung oder über abhängige Vertreter mit Abschlußvollmacht entfaltet werden (z. B. im Falle der Unterhaltung von Zweigniederlassungen, Vertretungen etc.). Im einzelnen gibt es hier umfangreiche, je nach DBA unterschiedliche Abgrenzungen und Definitionen, die sorgfältiger Prüfung bedürfen, bevor entsprechende Auslandstätigkeiten angenommen werden.

Die solchen ausländischen Betriebsstätten – in Abgrenzung vom inländischen Stammhaus – zurechenbaren Einkünfte unterliegen nach internationaler Abkommenspraxis der Gewinnbesteuerung des Staates, in dem die

Betriebsstätte unterhalten wird. Eine gleichzeitige (Doppel-)Erfassung beim inländischen Stammhaus, die sich nach dem deutschen nationalen Steuerrecht (Welteinkommensprinzip bei Steuerinländern) ergäbe, wird in den deutschen DBA in der Regel durch Freistellung des Betriebsstättengewinns von deutscher Steuer vermieden. Es verbleibt damit im Prinzip bei der – einmaligen – Belastung des im Ausland erzielten Gewinns mit dem anwendbaren, ausländischen Steuersatz, der zumeist deutlich niedriger sein wird als die vergleichbare deutsche Steuerbelastung (Deutschland als Hochsteuerland). In letzter Zeit ist Deutschland allerdings, insbesondere bei Vorliegen eines starken Steuereffalles, in seiner DBA-Praxis dazu übergegangen, die Freistellung der Betriebsstättengewinne von inländischer Steuer nur dann zu gewähren, wenn die ausländische Betriebsstätte ausschließlich oder nahezu ausschließlich (zu mindestens 90 %) aktive Einkünfte, z. B. aus Produktion, Handel etc., erzielt. Ist dieses Erfordernis nicht erfüllt, resultiert also z. B. der Betriebsstättengewinn zu mehr als 10 % aus Zins-, Lizenz- oder Dividendeneinkünften oder anderen als passiv qualifizierten Tätigkeiten, kommt es zu einer Erfassung des ausländischen Betriebsstättengewinns mit deutscher Steuer, wobei die anfallende ausländische Steuer lediglich angerechnet wird („Hochschleusung“ der niedrigeren ausländischen Steuerbelastung auf das deutsche Steuerniveau).

Weitere kritische Fragen im Zusammenhang mit der Betriebsstättenbesteuerung werden häufig bei der Abgrenzung des Betriebsstättengewinns von dem Gewinn des inländischen Stammhauses – Thema einer jeden Betriebsprüfung – auftreten. Insoweit gilt, insbesondere für Leistungsverkehr zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, das sogenannte Arm's-length-Prinzip, d. h., die wechselseitig

erbrachten Leistungen müssen wie unter fremden Dritten verrechnet werden. Zu beachten ist, daß – zumindest aus Sicht des deutschen Steuerrechts – auch die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften in Höhe der jeweiligen Beteiligungsquote als Betriebsstätte qualifiziert und im Grundsatz daher der darauf entfallende ausländische Gewinnanteil von deutscher Steuer freigestellt wird. Ebenso wie im Falle einer „klassischen“ Betriebsstätte können daher zumeist die anteilig nach Abzug der ausländischen Steuerlast verbleibenden Gewinne steuerfrei nach Deutschland transferiert (repatriert) werden.

Mehrfachbelastungen

Anders als im Betriebsstättenfall liegen bei Auslandsaktivitäten, die über rechtlich selbständige Kapitalgesellschaften entfaltet werden, zwei unterschiedliche Anknüpfungspunkte für Steuererhebungen der beteiligten Staaten vor: Zum einen unterliegt die ausländische (Tochter-) Kapitalgesellschaft der Gewinnbesteuerung desjenigen Staates, in dem sie ansässig ist. Eine Erhebung inländischer Steuern auf die Gewinne solcher Auslandsstöchter erfolgt grundsätzlich nicht, es sei denn, daß in Ausnahmefällen die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem deutschen Außensteuergesetz eingreift. Anders als im Falle



Dr. Hans-Jochen Otto ist Rechtsanwalt und Steuerberater in der Anwalts- und Notariatskanzlei Thümmel, Schütze & Partner, Stuttgart.

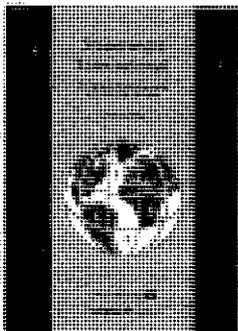
der Repatriierung ausländischer – nach Abzug der vom ausländischen Staat erhobenen Gewinnsteuer verbleibenden – Betriebsstättengewinne stellt jedoch die Ausschüttung der Gewinne ausländischer Tochterkapitalgesellschaften eine zusätzliche, weitere Einkunftsart in Form von Dividenden dar, an die sich wiederum in- und ausländische Steuerpflichten knüpfen: So sieht das Steuerrecht des ausländischen Staates in der Regel die Möglichkeit der Erhebung von Abzugssteuern (Quellensteuer) in Höhe unterschiedlicher Prozentsätze (in der Regel zwischen 5 und 25%) vor. Zusätzlich stellen solche Dividendeneinkünfte bei der inländischen Muttergesellschaft normale, der jeweiligen Tarifbelastung unterliegende

steuerpflichtige Einkommen dar. Der im Ausland erwirtschaftete Gewinn würde hierdurch im Ausschüttungsfall einer mehrfachen steuerlichen Belastung unterworfen.

Um dieses Ergebnis zu mildern, sehen die Doppelbesteuerungsabkommen einerseits eine Beschränkung der Quellensteuerabzugsberechtigung des jeweiligen ausländischen Staates auf einen bestimmten Prozentsatz (z. B. 5 bis 15%) vor. Innerhalb der EU wurde durch die Mutter-Tochter-Richtlinie die Quellensteuer auf solche Dividenden gänzlich abgeschafft. Selbst unabhängig von der vom ausländischen Staat – zusätzlich zu der Gewinnbesteuerung der ausländischen Tochtergesellschaft – auf Gewinnausschüttungen ggfs. erhobenen Quellensteuer würde es jedoch bei einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des im Ausland erwirtschafteten Gewinns verbleiben, wenn die bei der Muttergesellschaft ankommende Dividende dort erneut als Einkommen versteuert würde. Um dieses Ergebnis zu vermeiden, sieht das deutsche Steuerrecht die Freistellung solcher Dividendeneinkünfte bei der inländischen Mutter(Kapital-) Gesellschaft vor, sofern diese an der Auslandsgesellschaft zu mindestens 10% beteiligt ist.

Teil 2: Zum Thema Mehrfachbelastungen und insbesondere die Behandlung von Zinsen, Lizenzentgeltern und die Veräußerung von Grundvermögen.

Wirtschafts-Edition



**PRAXISNAH
FÜR DEN
INTERNATIONALEN
MITTELSTAND**

Steuerrecht International

Der vorliegende, von der Price Waterhouse GmbH, Frankfurt a. M., herausgegebene Leitfaden erläutert praxisnah das steuerliche Instrumentarium und dessen Gestaltungsmöglichkeiten für deutsche internationale Unternehmen. Er wendet sich insbesondere an die exportierende mittelständische Industrie und klärt die wesentlichen Steuerfragen, die beim Schritt über die Grenze zu beachten sind. Der Autor, Steuerberater Dr. Dieter Endres, ist Partner der Price Waterhouse GmbH und dort für die Bereiche Internationale Besteuerung und Akquisition & Reorganisation zuständig.

JA, hiermit bestelle ich _____ Exemplar/e

Steuerrecht International aus dem Eppinger-Verlag, Brenzstraße 16, 74523 Schwäbisch-Hall, Tel. (07 91) 9 50 61-0, Fax (07 91) 9 50 61-40, zum Einzelpreis von DM 24,- (54 S., DIN A 5, Broschur, 2farbig)

Name _____

Firma _____

Straße _____

PLZ, Ort _____

Unterschrift _____

Steuerstrategie optimieren

Überblick über Grundstrukturen der für die Auslandstätigkeit inländischer Gesellschaften geltenden Bestimmungen deutscher Doppelbesteuerungsabkommen (zweiter und letzter Teil).

Von Hans-Jochen Otto

Die Inanspruchnahme dieses Schachtelprivilegs für Auslandsbeteiligungen ab einer Quote von 10% führt bei der inländischen Muttergesellschaft zu steuerfreien Dividendeneinkünften, die in deren steuerlicher Eigenkapitalgliederung als sogenannte EK01 erfaßt werden.

Die Befreiung solcher Auslandseinkünfte von deutscher Körperschaftsteuer gilt gemäß § 26 Abs. 5 KStG schon nach inländischem Steuerrecht selbst dann, wenn nach älteren Doppelbesteuerungsabkommen für die Freistellung von Auslandsdividenden (internationales Schachtelprivileg) noch eine höhere Beteiligungsquote vorgeschrieben ist. Voraussetzung ist allerdings auch hier – wie vielfach im Falle der Freistellung von ausländischen Betriebsstättengewinnen –, daß die Auslandstochter aktive Einkünfte erzielt.

Wenngleich mit den oben skizzierten Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die steuerlichen Probleme grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen zu einem Gutteil als gelöst erscheinen, so bleiben doch insbesondere zwei Konstellationen zu beachten, die nach wie vor zu unbefriedigenden Mehrfachbelastungen nur einmal erwirtschafteter Gewinne führen können, unter Umständen mit dem fatalen Ergebnis, daß von dem im Ausland erzielten Gewinn nach Ausschüttung nur noch ein Betrag in der Größenordnung von etwa 20 bis 30% nach Steuern beim Empfänger verbleibt: Zum einen handelt es sich hierbei um die Fälle der Weiterausschüttung aus dem Ausland steuerfrei veräußerter Beteiligungserträge

durch die inländische Muttergesellschaft an deren Anteilseigner. Sofern nämlich die inländische Muttergesellschaft ihre aus ausländischen Quellen stammenden, steuerfreien Gewinnanteile an inländische natürliche Personen als Anteilseigner ausschüttet, kommt es bei diesen zu einer vollen Nachversteuerung solcher Einkommensteile mit dem jeweils individuell maßgeblichen Einkommensteuersatz. Nur sofern die Weiterausschüttung an eine inländische Kapitalgesellschaft erfolgt, bleibt ein hieraus resultierendes Einkommen bei letzterer steuerfrei.

Personengesellschaft

Eine weitere, bis heute zu sehr unbefriedigenden Ergebnissen führende Konstellation betrifft den Fall, daß es sich bei der inländischen Mutter der ausländischen Kapitalgesellschaft ihrerseits nicht um eine Kapitalgesellschaft, sondern um eine Personengesellschaft handelt. Da nach nationalem deutschem Steuerrecht wie auch nach sämtlichen Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich inländische Kapitalgesellschaften in den Genuß des internationalen Schachtelprivilegs, also der Freistellung von ausländischen Dividendeneinkünften, kommen, verbleibt es für inländische Personengesellschaften bei einem eingangs beschriebenen „Grundfall“, daß die aus dem Ausland vereinnahmte Dividende normales steuerpflichtiges Einkommen darstellt. Dies versteuern die inländischen Personengesellschaften mit ihrem jeweils maßgeblichen individuellen Einkommensteuersatz. Es kommt mithin zu einer effektiven doppelten steuerlichen Belastung des im Ausland erwirtschafteten Gewinns, lediglich geringfügig gemildert durch die Anrechnungsfähigkeit einer eventuell vom ausländischen Staat zusätzlich auf die Gewinnausschüttung erhobenen Quellensteuer. Diese negativen steuerlichen Konsequenzen be-

treffen insbesondere die häufig in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG organisierten inländischen, mittelständischen Unternehmen. Für diese wird daher oftmals zu überlegen sein, ob die ausländischen Aktivitäten nicht besser in Form einer Betriebsstätte oder einer Personengesellschaft ausländischen Rechts gestaltet werden. Sofern aus Haftungsgründen die Rechtsform einer ausländischen Kapitalgesellschaft als zwingend angesehen wird, wäre ebenfalls zu überlegen, einer solchen Kapitalgesellschaft eine ausländische Betriebsstätte/Personengesellschaft vorzuschalten, um Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft nach Möglichkeit in steuerfreie Betriebsstättengewinne „umwandeln“ zu können. Sofern für das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen jedoch ein Aktivitätsvorbehalt vorgesehen ist, werden dabei in der Regel die von der ausländischen Kapitalgesellschaft vereinnahmten Dividenden nicht mehr als 10% der Betriebsstätteneinkünfte ausmachen dürfen, da Dividenden – ebenso wie Zinsen und Lizenzentnahmen – als passive Einkünfte gelten.

Nach dem eingangs beschriebenen Quellenbesteuerungsprinzip können inländische Unternehmen im Ausland mit ihren Einkünften auch dann der Steuerpflicht unterliegen, wenn sie dort nicht über Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften selbst ansässig sind.

Zinsen und Lizenzentnahmen

So kann je nach individueller Ausgestaltung des Doppelbesteuerungsabkommens dem ausländischen Staat das Recht vorbehalten sein, auf Zinsen oder Lizenzentnahmen, die im Ausland ansässige Steuerpflichtige an den deutschen Darlehens- bzw. Lizenzgeber entrichten, Quellensteuer mit einem bestimmten Abzugssteuersatz (meist bis zu 15%) zu erheben. Bevor Verträge mit ausländischen Darlehens- bzw. Lizenznehmern abge-

geschlossen werden, sollten die hieraus je nach Doppelbesteuerungsabkommen resultierenden und in manchen Fällen unerwarteten Steuerbelastungen geprüft und deren Übernahme vertraglich geregelt werden.

Im umgekehrten Fall, das heißt bei Zahlung von Zinsen bzw. Lizenzgebühren inländischer Unternehmen an ausländische Darlehens- bzw. Lizenzgeber, gilt im Grundsatz das gleiche, wobei jedoch nach inländischem Steuerrecht auf Zinszahlungen grundsätzlich keine Quellensteuer erhoben wird, es sei denn, die Darlehensforderung ist durch inländischen Grundbesitz dinglich besichert. Besondere Probleme ergeben sich aber häufig im Falle von Lizenzzahlungen deutscher Lizenznehmer an ausländische Lizenzgeber. In diesen Fällen hat der deutsche Lizenznehmer eine auf die Zahlung anfallende Quellensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, andernfalls er hierfür im Wege der Haftung in Anspruch genommen werden kann. Erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich hier oftmals bei der Bestimmung des Lizenzbegriffs nach dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen oder dem einschlägigen inländischen Steuerrecht (§ 50a Abs. 4 Ziff. 3 EStG) sowie ferner aus dem Umstand, daß eine nach dem jeweiligen DBA maßgebliche Absenkung des inländischen Quellensteuersatzes (oder die Freistellung solcher Lizenzgebühren von jeglicher Quellensteuer) nicht automatisch eingreift, sondern der vorherigen Durchführung eines Freistellungsverfahrens nach § 50d EStG bedarf (zuständig ist das Bundesamt für Finanzen).

Betriebsstättenvorbehalt

Schließlich ist auch bei Zins- und Lizenzgebühren der Betriebsstättenvorbehalt zu beachten. Sofern nämlich die fraglichen Zins- bzw. Lizenzgebühren an den ausländischen Empfänger wirtschaftlich einer von diesem im Inland unterhaltenen Betriebsstätte zugeordnet werden können, greifen abkommensrechtlich hierfür ausschließlich die die Behandlung von Betriebsstättengewinnen be-



Dr. Hans-Jochen Otto ist Rechtsanwalt und Steuerberater in der Anwalts- und Notariatskanzlei Thümmel, Schütze & Partner in Stuttgart.

treffenden Normen ein (Betriebsstättenvorbehalt).

Veräußerungsgewinne

Was unter Veräußerungsgewinnen zu verstehen ist, regeln die Doppelbesteuerungsabkommen zumeist nicht. Aus diesem Grunde ist letztlich das jeweilige nationale Recht ausschlaggebend dafür, was hierunter zu rechnen ist. Aus deutscher Sicht zählen zu den Veräußerungsgewinnen insbesondere Gewinne aus Verkaufs- und Tauschgeschäften, ferner die Einbringung von Vermögenswerten in eine Gesellschaft, die Entnahme von Betriebsvermögen sowie Umwandlungs-, Verschmelzungs- und Spaltungsvorgänge.

Für die Gewinne aus der Veräußerung von Grundvermögen gilt in aller Regel das Belegenheitsprinzip, so daß die Besteuerungsbefugnis des Staates, in dem das Grundstück belegen ist, abkommensrechtlich nicht eingeschränkt wird. Sofern mithin ein inländisches Unternehmen Gewinne aus der Veräußerung ausländischen Grundbesitzes erzielt, wird dieser durchgängig im ausländischen Staat der Besteuerung unterworfen. Deutschland stellt die aus der Veräußerung resultierenden Einkünfte in aller Regel frei.

Abzugrenzen von Gewinnen aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens, also insbesondere von Grundstücken, sind Veräußerungsgewinne bewegliches Vermögen betreffend.

Hierzu zählen insbesondere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Lizenzrechte, Patentrechte, Forderungen und Wertpapiere. Erzielt ein deutsches Unternehmen Gewinne aus der Veräußerung solchermaßen definierter beweglichen Vermögens, das es in einem DBA-Staat unterhält, so ist der ausländische Staat in der Regel nur dann besteuernsberechtigt, wenn das fragliche Vermögen einer dort unterhaltenen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Andernfalls richtet sich die Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Für den praktisch besonders bedeutsamen Fall der Erzielung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften sieht § 8b Abs. 2 KStG insoweit Steuerfreiheit vor, sofern Dividendeneinkünfte aus der ausländischen Beteiligung unter das internationale Schachtelprivileg fallen würden, mit anderen Worten die Beteiligung also mindestens 10 % des Grundkapitals der ausländischen Gesellschaft betragen muß. Eine Ausnahme gilt allerdings insoweit, als in bezug auf die veräußerte Beteiligung zuvor mit Gewinnauswirkung für die inländische Gesellschaft Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden. Die insoweit zuvor geltend gemachte Gewinnminderung wird hinsichtlich der Höhe des erzielten Veräußerungsgewinns durch dessen Besteuerung wieder rückgängig gemacht.

Wenngleich es durchaus möglich ist, gewisse Grundzüge, die sich in den allermeisten Doppelbesteuerungsabkommen wiederfinden, aufzuzeigen, so sollte dennoch in keinem Falle darauf verzichtet werden, bei jedem einzelnen Vorgang die jeweils maßgeblichen Bestimmungen des einschlägigen Abkommens genauestens zu prüfen und dabei insbesondere auch die oftmals mit den DBA-Regelungen verzahnten Normen der einschlägigen nationalen Steuerrechte zu beachten. Trotz vieler Übereinstimmungen in den Grundzügen können sich hier in jedem Einzelfall ganz erhebliche Besonderheiten ergeben, die für die Verfolgung einer optimalen Steuerstrategie internationaler Investitionen von zentraler Bedeutung sind.