

**Errichtung einer Vertriebs- und
Verkaufsgesellschaft in Hongkong**

Oktober 2010

Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sind Gesellschaftsgründungen in Hongkong unter verschiedenen Voraussetzungen, dargestellt an Fallbeispielen.

1. Fall Errichtung einer Vertriebs- und Verkaufsgesellschaft

Ein deutsches Maschinenbauunternehmen verkauft Maschinen nach Südostasien. Nach Bestellung durch den asiatischen Kunden werden standardmäßig Maschinen, die teilweise auf Lager sind und teilweise neu hergestellt werden, direkt an den Kunden nach Asien versendet. Der Kunde zahlt direkt an das deutsche Unternehmen. Der hierbei entstehende Gewinn wird in Deutschland einem Gesamtsteuersatz von ca. 30 % (KSt, GewSt, SolZ) unterworfen; vom gesamten Gewinn verbleiben somit nur 70 %.

Eine Besteuerung kann allerdings durch steuerlich attraktivere Strukturierung auf ein erheblich geringeres Maß gesenkt werden.

Zu überlegen wäre, unter dem Dach der Deutschen Mutter eine Gesellschaft in Hongkong zu gründen, die das gesamte asiatische Geschäft übernimmt und insbesondere folgende Funktionen hat:

- ◆ Vertragsabschluss im eigenen Namen
 - ◆ Auftragsdurchführung inkl. Fracht-Handling
 - ◆ Übernahme eigener Risiken (Preisgefahr, Delkreder, usw.)
 - ◆ Rechnungsstellung, Mahnwesen etc.
 - ◆ After – Sales – Services
 - ◆ Marktanalyse und -beobachtung
 - ◆ Verkaufsplanung
- ◆ Auftragsannahme der asiatischen Kunden

Hierbei ist die Idee, dass die Hongkonger Gesellschaft das Geschäft in Asien kontrolliert, die Aufträge entgegennimmt und durchführt. Letztendlich wird das deutsche Mutterhaus von der Hongkonger Gesellschaft lediglich beauftragt, die Maschinen herzustellen und diese gegebenenfalls direkt an die Endkunden in Asien zu liefern.

Die Hongkonger Gesellschaft stellt die Lieferung dem Kunden in Asien in Rechnung. Die Unternehmung in Hongkong könnte so strukturiert werden, dass der generierte Gewinn in Hongkong aus dieser Konstruktion mit 0 % besteuert wird, da Hongkong, im Gegensatz zu Deutschland und den meisten anderen Ländern, lediglich Gewinne versteuert, die in

Hongkong generiert werden (sog. Offshore - Gewinne). Soweit also die Gewinne der Vertriebs- und Verkaufsgesellschaft unter die Kriterien fallen, die in Hongkong eine Behandlung als „offshore Gewinne“ rechtfertigen, entfällt eine Besteuerung in Hongkong.

Die Gewinne können unter Anwendung von § 8b Abs. 1, 5 KStG sodann von der Hongkonger Gesellschaft nach Deutschland (fast) steuerneutral weiter geleitet werden.

Ergebnis:

- ◆ Erhöhte Kundennähe
- ◆ Schnellere Marktbearbeitung
- ◆ bei einem Gesamtgewinn von EUR 1.000.000 ergibt das eine Steuerersparnis von ungefähr EUR 250.000 (abzüglich ggf. höherer Kosten in Hongkong; hierdurch wird aber auch ggf. eine schnellere und bessere Marktbearbeitung durch Kundennähe möglich)

2. Fall Errichtung einer (Einkaufs)-Gesellschaft

Eine deutsche Gesellschaft kauft regelmäßig Güter und Waren in Asien ein, die dann direkt an diverse deutsche und andere europäische Kunden geliefert werden. Die deutsche Gesellschaft vergütet die Hersteller direkt. Der durch den Weiterverkauf generierte Gewinn wird in Deutschland mit rund 30 % besteuert.

Bei diesem Szenario könnte man überlegen, eine Hongkonger Einkaufsgesellschaft zu gründen, die folgende Funktionen hat:

- ◆ Wareneinkauf in eigenem Namen
- ◆ Abwicklung des Einkaufs und Koordination
- ◆ Qualitätskontrolle
- ◆ Marktbearbeitung
- ◆ Bestellungscoordination
- ◆ Akkreditiv

Das Konzept einer solchen Unternehmensgründung beinhaltet, dass die Hongkonger Gesellschaft zentral in Südostasien einkauft, die Qualität kontrolliert und dafür sorgt, dass die Produkte jeweils direkt an den Endkunden geliefert werden. Es käme in Betracht, der deutschen Gesellschaft vor diesem Hintergrund eine Verkaufsprovision zu zahlen und so einen Teil des Profits nach Deutschland abzuführen. Ansonsten kann erreicht werden, dass die in Hongkong generierten Ge-

winne insgesamt mit 0 % besteuert werden (sog. Offshore-Gewinne).

Welche steuerrechtlichen Konsequenzen sind aus dem 1. und 2. Fall in Deutschland zu ziehen?

Im Wesentlichen lassen sich bei diesen Fallgestaltungen zwei Problemfelder ausmachen; welche die §§ 1 und 7ff. Außensteuergesetz (AStG) (in der Fassung vom 08. April 2010) betreffen.

§ 1 AStG will verhindern, dass Geschäfte einer deutschen Muttergesellschaft (M) mit ihrer ausländischen Tochtergesellschaft (T) zum Nachteil des deutschen Fiskus durchgeführt werden. Das Geschäft soll steuerlich so gewürdigt werden, als hätte das Geschäft unter fremden Dritten stattgefunden (sog. Fremdvergleichsgrundsatz).

§ 1 (1) AStG Berichtigung von Einkünften

I. Tatbestand

- 1.) Minderung inländischer Einkünfte eines (un-)beschränkt Steuerpflichtigen,
- 2.) durch bestehende Geschäftsbeziehung zum Ausland,
= jede schuldrechtliche Beziehung, die nicht auf einem Gesellschaftsvertrag beruht
- 3.) mit einer nahestehenden Person,
= Beteiligung zu mind. 25 % oder beherrschender Einfluss (gleichgültig aus und in welcher Richtung)
- 4.) die einem Fremdvergleich nicht standhalten.

II. Rechtsfolge

Berichtigung der inländischen Einkünfte nach Fremdvergleichsgrundsätzen.

III. Beispiel

M verkauft Waren an T zum Preis von 100, obwohl M bei seinen (fremden) Kunden einen Preis von 157 durchsetzen kann. Dies führt bei M zu einer außerbilanziellen Gewinnhinzurechnung von 57.

Die Problematik besteht darin, den Preis zu bestimmen, der auch unter fremden Dritten zu Stande gekommen wäre (sog. Drittpreis). Insbesondere bei steuerlichen

Außenprüfungen ist dies regelmäßig ein Streitpunkt. Hierfür ist es unerlässlich, fortlaufende Dokumentationen zu führen, die die Anwendung eines gewählten Ver-

rechnungspreises stützen. Ohne solche Dokumentationsnachweise wird man einer Schätzung des Finanzamtes kaum erfolgreich entgegen treten können. Weiterhin bestimmt § 90 Abs.3 der Abgabenordnung (AO) dass Unternehmen bei Sachverhalten mit Auslandsbezug eine Aufzeichnungspflicht trifft, welche bei Nichtbeachtung Sanktionen nach sich zieht (§ 162 AO).

Es ist somit dringend anzuraten Gründe, die einen Preis unterhalb des Drittpreises rechtfertigen, können ebenso zu dokumentieren. Diese können unter anderem sein:

- ◆ fehlendes Delkredererisiko,
- ◆ eingesparter Verwaltungsaufwand kann anderweitig verwendet werden,
- ◆ große Abnahmemengen der Tochter,
- ◆ Sicherstellung des Absatzes durch langfristige Verträge.

Dies macht deutlich, dass in der Thematik „Verrechnungspreise“ ein enormer Spiel-

raum steckt, der im konkreten Fall einzelwirtschaftlich erfolgreich genutzt werden kann jedoch auch immer einer Beachtung im Einzelfall bedarf.

§ 7 AStG und die folgenden §§ 8 - 14 auf der anderen Seite wollen verhindern, dass ein Steuerpflichtiger seine Geschäftstätigkeit in eine ausländische Gesellschaft verlagert und die erzielten Gewinne somit einer niedrigeren Besteuerung unterworfen werden als in Deutschland. Im Kern will der Steuergesetzgeber die Einschaltung von sog. Zwischengesellschaft (auch Briefkastenfirma genannt) unterbinden, die in der Realität keinen ordentlichen Geschäftsbetrieb unterhalten oder die Geschäfte de facto von Deutschland aus gesteuert werden (d.h. es besteht eine Weisungsgebundenheit der ausländischen Gesellschaft).

Als Rechtsfolge werden die im Ausland erzielten Gewinne, obwohl diese in einer rechtlich selbständigen Gesellschaft entstanden sind, dem Gesellschafter in Deutschland als eigene Einkünfte zugerechnet.

§ 7 (1) AStG Steuerpflicht inländischer Gesellschafter

I. Tatbestand

- 1.) Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen,
- 2.) an einer ausländischen Kapitalgesellschaft,
= jede Körperschaft i.S.d. § KStG ohne Geschäftsleitung oder Sitz in Deutschland
- 3.) zu mehr als 50% und
- 4.) ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft gem. § 8 (1) AStG
 - a.) niedrigere Besteuerung (d.h. Ertragsteuern von weniger als 25%) und
 - b.) Einkünfte stammen nicht aus einer aktiven Tätigkeit, d.h.
 - >> es wird kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten,
 - >> keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr oder
 - >> Vorbereitung, Abschluss und Durchführung des Geschäftes unter Mitwirkung des unbeschränkt Steuerpflichtigen.

II. Rechtsfolge

Einkünfte der ausländischen Kapitalgesellschaft sind den inländischen Gesellschaftern nach Beteiligungsquote zuzurechnen.

Im Verhältnis zu § 1 AStG gilt jedoch, dass § 7 AStG nachrangig anzuwenden ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.03.2002, Aktenzeichen I R 4/01).

Zur Klarstellung: Die beiden Normen schließen sich aber deshalb nicht gegenseitig aus. Auch bei einer Anwendung des § 1 AStG, kann § 7 AStG eingreifen. Allerdings dürfen sich die hieraus gezogenen Rechtsfolgen insgesamt nur einmal niederschlagen.

Damit die Rechtsfolgen des § 7 AStG nicht eingreifen, müssen die Beziehungen zwischen deutscher und ausländischer Ge-

sellschaft rechtlich und tatsächlich in der Weise ausgestaltet sein, dass die ausländische Gesellschaft weitestgehend unabhängig am Markt agieren kann; es muss sich um eine sog. aktive Gesellschaft handeln. Diese Voraussetzung kann objektiv geschaffen werden und ist nicht vom subjektiven Empfinden der Finanzverwaltung abhängig. Auch für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs ist kein Raum, da § 7 AStG dem Steuerpflichtigen die Voraussetzungen ausdrücklich nennt, die für eine Nichtanwendung der Norm erfüllt sein müssen. Der Sachverhalt ist also vom

Steuerpflichtigen gestaltbar, so dass bei guter Planung ein das Risiko einer weiteren Besteuerung in Deutschland ausgeschlossen werden kann.

Damit eine ausländische Gesellschaft als sog. aktive Gesellschaft anerkannt wird müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- a) die ausländische Gesellschaft muss einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhalten (sog. Qualifizierter Geschäftsbetrieb) **UND**
- b) die zur Vorbereitung, den Abschluss und die Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten müssen ohne die „schädliche“ Mitwirkung“ des Steuerpflichtigen ausgeübt werden **UND**
- c) die ausländische Gesellschaft muss am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.

Grundsätzlich kann das erste Aktivmerkmal **a)** durch eine entsprechende Ausstattung der Gesellschaft mit Büroräumen, Personal etc. erfüllt werden.

Jedoch ist es für die Gewährleistung von Aktiveinkünften wichtig, dass die Gesellschaft **ohne die Mitwirkung des Steuer-**

pflichtigen agiert und auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Zu b)

Eine Person (der Steuerpflichtige) 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 gilt auch dann, wenn das Entgelt für diese Leistungen wie unter unabhängigen Dritten bemessen worden ist. Fallen im Rahmen einer aktiven Handelstätigkeit einzelne Geschäfte von untergeordneter Bedeutung an, an denen ein Inlandsbeteiligter oder eine nahe stehende Person mitwirkt, kann insoweit eine Prüfung, ob passiver Erwerb vorliegt, unterbleiben. Es ist jedoch § 1 AStG zu beachten. Eine Person wirkt mit, wenn sie z.B. für die ausländische Gesellschaft den Vertrieb übernimmt, den Vertreterinsatz leitet, deren Finanzierungsaufgaben übernimmt oder deren Handelsrisiko trägt¹.

Zu c)

Die Rechtsprechung hat für die Definierung des Merkmals „Teilnahme am allge-

¹ BMF-Schreiben vom 2. Dezember 1994, - IV C 7 - S 1340 - 20/94 -.

meinen wirtschaftlichen Verkehr“ folgende Kasuistik entwickelt:

Mit Urteil vom 9. Juli 1986 (I R 85/83) BStBl. 1986 II S. 851 hat der BFH entschieden, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine Tätigkeit erfordert, die gegen Entgelt an den Markt gebracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird.

Es muss nach dem Wortlaut zwischen der Teilnahme am "wirtschaftlichen Verkehr" und der Teilnahme am "allgemeinen Verkehr" unterschieden werden. Das Hauptgewicht der Begriffsbestimmung liegt auf der Teilnahme am "allgemeinen Verkehr".

Eine **Teilnahme am "wirtschaftlichen Verkehr"** ist schon dann gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Gütertausch teilnimmt. Das Merkmal dient dazu, aus dem Gewerbebetrieb solche Tätigkeiten auszuklammern, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen werden, aber nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind.

Die **Teilnahme am "allgemeinen Verkehr"** erfordert dagegen, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt und sich an eine -

wenn auch begrenzte - Allgemeinheit wendet. Entscheidend ist deshalb darauf abzustellen, ob für außenstehende Dritte der Wille erkennbar wird, ein Gewerbe zu betreiben. Dagegen ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige seine Leistungen oder Waren einer Mehrzahl von Interessenten anbietet bzw. Angebote derselben annimmt. Auch die Tätigkeit für nur einen bestimmten Vertragspartner kann Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein.

Mit Urteil vom 29. August 1984 (I R 68/81) hat der BFH bestätigt, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht vorliegt, wenn die Dienste innerhalb eines Konzerns erbracht werden und die Beschränkung auf der inneren Konzernstruktur beruht.

§ 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung stellt für die Definition des Gewerbebetriebs auf den Begriff der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ab. Wenn der Gesetzgeber den Begriff im AStG verwendet, muss --mangels anderer Anhaltspunkte-- davon ausgegangen werden, dass der Begriff so zu verwenden ist, wie ihn die Rechtsprechung entwickelt hat:

Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kann nur dann vor-

liegen, wenn der Geschäftsbetrieb auf einen Wechsel bei den Kunden angelegt ist. Dies ist z.B. zu bejahen, wenn der Unternehmer seine Betätigung auf einen bestimmten Kundenkreis beschränkt, ohne sich auf einen fest begrenzten Personenkreis festzulegen.

Würde dagegen die Auslandsgesellschaft einen für das Bewirken der in Rede stehenden Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhalten, welcher darauf angelegt ist, Dienstleistungen nur gegenüber der Inlandsgesellschaft erbringen, wird von der Auslandsgesellschaft kein Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhalten.

Nach **Ansicht des BMF** festgesetzt im *Schreiben betreffend Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004 (IV B 4 - S 1340 - 11-04)* liegt eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dann vor, wenn sich die Gesellschaft in ihrem Geschäftsbetrieb bei den in Betracht

stehenden Handelsgeschäften in nicht nur unerheblichem Umfang an eine unbestimmte Zahl von Personen wendet. Dabei genügt es, wenn sich die Gesellschaft nur beim Verkauf oder beim Einkauf der Ware an eine unbestimmte Anzahl von Personen wendet, die Ware aber ausschließlich von einem ihr nahe stehenden Unternehmen bezieht oder an ein solches Unternehmen liefert.

Eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn sich die unbestimmte Anzahl der Kunden aufgrund des Gegenstandes der in Betracht stehenden Geschäftstätigkeit auf einen engen Personenkreis beschränkt. Ebenso ist die Begrenzung auf einen engen Kundenkreis unschädlich, wenn sich die ausländische Gesellschaft nicht auf einen fest begrenzten Personenkreis festlegt, sondern ihr Geschäftsbetrieb auf Kundenwechsel angelegt ist.

Obwohl Lorenz & Partners größtmögliche Sorgfalt darauf verwendet, die in diesem Newsletter bereitgestellten Informationen stets auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass dieser eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Lorenz & Partners übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners, welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.