

Newsletter Nr. 88 (GE)

Konsequenzen der
Verlagerung der Geschäftsleitung
einer deutschen GmbH
ins Ausland (hier Thailand)

Juni 2010

Inhaltsverzeichnis

I.	Ertragssteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschaft.....	3
1.	Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland.....	3
2.	Unbeschränkte Steuerpflicht in Thailand	3
3.	Problem der Doppelansässigkeit.....	3
4.	§ 12 Abs. 3 KStG	4
5.	Empfehlungen	4
II.	Ertragssteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschafter	4
1.	Steuerpflicht in Deutschland	4
2.	Steuerpflicht in Thailand.....	5
3.	Doppelbesteuerungsabkommen	5
4.	Steuroptimierung.....	5
III.	Umsatzsteuerliche Konsequenzen	5
IV.	Ergebnis und steuerliche Empfehlungen.....	6

Dieser Newsletter behandelt die zu erwartenden steuerrechtlichen Konsequenzen, wenn eine nach deutschem Recht gegründete GmbH ihre Geschäftsleitung ins Ausland (hier nach Thailand) verlagert und alle Gesellschafter im Ausland (hier Thailand) wohnhaft sind.

Behandelt werden dabei drei Themenkomplexe:

- (1) die ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen für die Gesellschaft selbst;
- (2) die ertragsteuerlichen Konsequenzen für die Gesellschafter und;
- (3) die umsatzsteuerliche Folgen aus der Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung.

I. Ertragssteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschaft

1. Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Die deutsche GmbH ist gem. § 1 Abs. 1 KStG aufgrund ihres statutarischen Sitzes i.S.d. § 11 AO in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

2. Unbeschränkte Steuerpflicht in Thailand

Die Frage, ob durch die Verlagerung des Ortes der Geschäftsleitung auch eine Steuerpflicht in Thailand ausgelöst wird, ist zunächst in Übereinstimmung mit thailändischen nationalen Vorschriften zu beantworten.

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Thailand (DBA D/TH) vom 10. Juli 1967 kann zur Klärung einer eventuellen thailändischen Steuerpflicht dagegen nicht herangezogen werden. Zwar enthält dieses in Art. 4 Abs. 1 eine Legaldefinition der Ansässigkeit. Diese dient jedoch nur der Verteilung des Besteuerungsrechts. Die originäre Steuerpflicht wird ausschließlich nach den nationalen thailändischen Vorschriften begründet.

Eine pauschale Beantwortung der Frage, ob die Verlegung der Geschäftsleitung eine Steuerpflicht in Thailand auslöst, ist nicht möglich. Vielmehr bedarf es jeweils einer Prüfung der konkreten Umstände des Einzelfalls. Als Leitlinie lässt sich jedoch sagen, dass eine Besteuerung in Thailand grundsätzlich unwahrscheinlich ist, solange in Thailand weder Bankkonten unterhalten werden noch Einkommen dort kreiert wird und lediglich die Leitung der Gesellschaft

von Thailand aus erfolgt (sh. Section 65 ff. Thai Revenue Code).

Bestimmen die thailändischen Vorschriften, dass der thailändische Ort der Geschäftsleitung die Steuerpflicht in Thailand nicht auslöst, dann wird das Einkommen der Gesellschaft nur in Deutschland besteuert. Das Risiko einer Doppelbesteuerung besteht in diesem Fall nicht.

Führt hingegen die Anwendung thailändischer Vorschriften zur Begründung der thailändischen Steuerpflicht der Gesellschaft, dann könnte auch Thailand das Einkommen der Gesellschaft besteuern. In diesem Fall kann es zu einer Doppelansässigkeit kommen, deren Folgen näher erläutert werden.

3. Problem der Doppelansässigkeit

Da sowohl in Deutschland als auch - annahm gemäß - in Thailand eine Steuerpflicht der Gesellschaft besteht, kommt bei der Klärung der Frage welchem Land das Besteuerungsrecht zusteht nunmehr maßgeblich auf die Vorschriften des DBA D/TH an.

Gem. Art. 7 Abs. 1 DBA sind Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich in dem Land zu besteuern, in welchem die Gesellschaft ansässig ist. Der abkommensrechtliche Begriff der Ansässigkeit ist in Art. 4 geregelt. Danach besteht in Ansässigkeit in dem Land, in welchem die Gesellschaft errichtet wurde, ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung hat. Demnach wäre die deutsche GmbH sowohl in Deutschland (Errichtung, statutarischer Sitz) als auch in Thailand (Ort der Geschäftsleitung) ansässig.

Das Problem der Doppelansässigkeit wird in dem Abkommen in Art. 4 Abs. 3 geregelt. Abweichend zum OECD-Musterabkommen, in dem in solchen Fällen eine nicht natürliche Person nur in dem Staat als ansässig gilt, in dem sie den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung hat (hier Thailand), ist im DBA zwischen Deutschland und Thailand geregelt, dass in diesem Fall die zuständigen Behörden beider Länder die Frage in gegenseitigem Einvernehmen regeln. Dies bedeutet in der Praxis, dass beide Länder das Einkommen der Gesellschaft zunächst besteuern können und anschließend wird die Frage der Doppelbesteuerung im Rahmen eines langwierigen Verständigungsverfahrens beantwortet.

Eine Ausnahme von dem Grundsatz nach Art. 7 Abs. 1 DBA gilt nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA dann, wenn die deutsche GmbH eine Betriebsstätte unterhält. Sowohl in Thailand als auch in Deutschland könnte eine Betriebsstätte vorliegen, wenn die Gesellschaft dort tätig ist und dabei feste Geschäftseinrichtungen nutzt (vgl. Art. 5 Abs. 1 DBA). In diesem Fall unterliegt der Gewinn, welcher der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, der Besteuerung (auch) im Betriebsstättenstaat. Die Anwendung des Methodenartikels in Art. 22 stößt jedoch wieder auf Probleme. Dieser stellt nämlich ebenfalls auf die Ansässigkeit ab: „*bei einer in der Bundesrepublik ansässigen Person*“ bzw. „*bei einer in Thailand ansässigen Person*“. Dies verweist wieder auf Art. 4 Abs. 3, mit der Folge, dass ein Verständigungsverfahren notwendig ist, da diese Frage nicht endgültig geregelt wurde.

Zusammenfassend muss man feststellen, dass nach der geltenden Regelung – wenn in Thailand eine Steuerpflicht ausgelöst wird – eine Doppelbesteuerung ausgelöst wird. Diese kann nur im Rahmen eines bilateralen Verständigungsverfahrens beseitigt werden. Auch die nationalen Vorschriften über rulings bzw. verbindliche Auskünfte vermögen daran nichts zu ändern, da eine Abstimmung beider Länder notwendig ist. Erfahrungsgemäß dauert dieses Verfahren ca. 2 Jahre, oft aber sehr viel länger.

4. § 12 Abs. 3 KStG

Es ist noch auf die Regelung des § 12 Abs. 3 KStG hinzuweisen. Nach dieser Vorschrift sind stille Reserven (z.B. Wertzuwachs der deutschen Wohnung) in Deutschland zu besteuern, wenn die GmbH den Ort der Geschäftsleitung nach Thailand verlegt und aufgrund der Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen als dort ansässig gilt. Die DBA-Regelungen stellen zwar nicht fest, dass die deutsche GmbH nur in Thailand als ansässig gilt, allerdings wird diese Folge dann eintreten, wenn das Verständigungsverfahren zu diesem Ergebnis kommt. Darum sollte das Verständigungsverfahren auf jeden Fall vermieden werden. In diesem Fall würde im Ergebnis die Veräußerung der Gesellschaft fingiert und die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven müssen besteuert werden.

5. Empfehlungen

Durch Gestaltungen ist zu verhindern, dass eine doppelte Ansässigkeit der Gesellschaft begrün-

det wird, denn dies kann zu einer doppelten Besteuerung führen.

- Denkbar ist es, den Ort der Geschäftsleitung – soweit aus operativen Gründen möglich – nicht zu verlegen und alle maßgeblichen Entscheidungen weiterhin in Deutschland zu treffen. Es könnte beispielsweise ein Geschäftsführer in Deutschland benannt werden, womit den thailändischen Behörden gegenüber dargelegt werden könnte, dass nach wie vor alle maßgeblichen Entscheidungen nur in Deutschland getroffen werden.
- Es kann ferner in Thailand unter Hinzuziehung des dort vorgesehenen Gestaltungspotenzials versucht werden, die Steuerpflicht zu vermeiden.
- Schließlich kann durch gesellschaftsrechtliche Umwandlungen Abhilfe geschaffen werden. Die deutsche GmbH kann in eine Personengesellschaft (z.B. KG) umgewandelt werden. Aus steuerlicher Sicht hätte dies zur Folge, dass das Engagement in Deutschland als Beteiligung einer thailändischen Gesellschaft/natürlichen Person an einer deutschen Betriebsstätte angesehen würde. Die Gewinne, die der deutschen Betriebsstätte zugerechnet werden, unterlägen einer Besteuerung mit der Einkommensteuer (falls natürliche Personen Gesellschafter sind) bzw. mit der Körperschaftsteuer (falls thailändische Gesellschafterin eine Kapitalgesellschaft ist) in Deutschland. In Thailand werden die Gewinne aus der deutschen Betriebsstätte jedenfalls nach Art. 22 Abs. 3 a) unter Progressionsvorbehalt freigestellt.

II. Ertragssteuerrechtliche Konsequenzen für die Gesellschafter

Zu klären ist, in welchem Land die Dividenden, die die Gesellschafter erhalten, versteuert werden müssen.

1. Steuerpflicht in Deutschland

Die Gesellschafter der GmbH haben annahm gemäß in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt.

Eine in Deutschland möglicherweise befindliche Immobilie wird nur der GmbH zugerechnet und wird von den Gesellschaftern nicht tatsächlich regelmäßig genutzt (vgl. § 8 AO). Demzufolge

scheidet unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG aus.

In Frage kommt daher eine beschränkte Steuerpflicht gem. §§ 1 Abs. 4, 49 EStG. Dividenden gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und ihre Zahlung löst gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG dann eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland aus, wenn sich der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung in Deutschland befinden. Vorliegend verbleibt der statutarische Sitz in Deutschland, so dass eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland entsteht. Da diese Einkünfte der Kapitalertragsteuer in Deutschland gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 25% unterliegen, gilt die deutsche Einkommensteuer durch den Steuerabzug als abgegolten. Ab nach der zum 01. Januar 2009 eingeführten Abgeltungssteuer bleibt es bei einem Steuersatz in genannter Höhe. Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung in Deutschland ist nicht notwendig.

2. Steuerpflicht in Thailand

Da es sich bei den Gesellschaftern um thailändische Tax-Residenten handelt, werden die Dividenden aus der deutschen GmbH in Thailand gem. Sec. 40 (2) des Steuergesetzes nur dann besteuert, wenn diese nach Thailand eingeführt werden. Verbleiben diese in Deutschland oder werden sie in ein anderes Land eingeführt, dann wird die thailändische Steuerpflicht nicht ausgelöst. Die Dividende ist dann aber steuerpflichtig, wenn sie nach Thailand eingeführt wird.

3. Doppelbesteuerungsabkommen

Nur in dem Fall, dass die Dividende nach Thailand eingeführt wird, kommt es auf die Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens an. Gemäß Art. 10 Abs. 2 b) (1) i.V.m. Art. 22 Abs. 3 b) Nr. 2 DBA wird in Deutschland die Quellensteuer auf 20% reduziert und in Thailand wird diese Quellensteuer auf die thailändische Steuerschuld angerechnet.

4. Steueroptimierung

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, werden die Dividenden in jedem Fall mit einem Steuersatz von 25% bzw. 20% besteuert. Ein steuerlich günstigeres Ergebnis ließe sich jedoch durch eine Umgestaltung der Beteiligungsverhältnisse erzielen.

Dies setzt voraus, dass die Anteile an der deutschen GmbH in eine bereits bestehende Hongkonger Ltd. als Einlage eingebracht werden. Diese Hongkonger Gesellschaft muss ferner eine Kapitalgesellschaft in Luxemburg gründen und diese Anteile als Sacheinlage in die luxemburgische Gesellschaft einbringen. Dadurch wird erreicht, dass die luxemburgische Gesellschaft unmittelbar an der deutschen GmbH beteiligt ist. Die luxemburgische Gesellschaft zahlt die Dividende an die Hongkonger Gesellschaft, wo die Dividenden an die Gesellschafter ausgezahlt werden können.

Die vorgeschlagene Konstruktion wird folgendermaßen besteuert:

Aufgrund der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie wird die Dividendenzahlung der deutschen GmbH an die luxemburgische Gesellschaft nicht der Quellensteuer in Deutschland unterliegen (vgl. § 43b Abs. 1 S. 1 EStG) wobei ein rechtzeitiger Antrag auf Befreiung von der deutschen Kapitalertragsteuer notwendig ist.

Die gezahlte Dividende ist in Luxemburg steuerfrei. Die Ausschüttung der Dividende von der luxemburgischen Gesellschaft an die Hongkonger Ltd. ist nach Art. 10 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Luxemburg/Hongkong vom 2. November 2007 quellensteuerfrei.

In Hongkong kommt die Dividende unversteuert an und bleibt auch steuerfrei, da es sich um einen Offshore-Gewinn handelt, vgl. Art. 14 Inland Revenue Ordinance (HK).

Wenn die Dividenden auch in Hongkong verbleiben, jedenfalls nicht nach Thailand überwiesen werden, wird auch die thailändische Steuerpflicht nicht ausgelöst.

Durch die empfohlene Gestaltung ist die Steuerbelastung von den ursprünglichen 25% auf 0% gesunken. Der break-even-point der vorgeschlagenen Konstruktion wird dann erreicht, wenn die erwartete Steuerersparnis die Gründungs- und laufenden Kosten der luxemburgischen Gesellschaft übersteigt.

III. Umsatzsteuerliche Konsequenzen (aus dem ausländischen Ort der Geschäftsleitung)

Im UStG wird zur Bestimmung des Leistungs- oder Lieferungsortes auf den Ort des Unternehmens abgestellt. Beispielsweise kommt es

nach § 3 a Abs. 1 S. 1 UStG auf den Ort an, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Die getätigten Umsätze unterliegen nämlich nur dann der deutschen Umsatzsteuer, wenn das Unternehmen in Deutschland betrieben wird. Abschnitt 33 Abs. 1 S. 2 UStR verweist hinsichtlich der Bedeutung des Begriffs „Betreiben“ auf § 21 AO. Demnach wird das Unternehmen dort betrieben, wo der Unternehmer seine Tätigkeit anbietet, Aufträge entgegennimmt, ihre Ausführung vorbereitet und wo Zahlungen an ihn geleistet werden (BFH, BStBl. I 71, 518; *Brockmeyer*, in: Klein, AO, § 21, Rn. 2, 9. Auflage, München 2006). Lässt sich dieser Ort nicht eindeutig bestimmen, so kommt es auf den Ort der Geschäftsleitung an (Abschn. 33 Abs. 1 S. 4 UStR, BFH/NV 99, 747). Wenn also die Aufträge nicht ausnahmsweise in Deutschland verwaltet und bearbeitet werden, dann wird der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich sein. Liegt dieser im Ausland, handelt es sich nicht mehr um ein Unternehmen, das in Deutschland betrieben wird.

Für das Betreiben des Unternehmens in Deutschland reicht jedoch gem. § 3 a Abs. 1 S. 2 UStG auch eine Betriebsstätte aus (vgl. *Leonard*, in: Bunjes/Geist, UStG, 8. Auflage, § 3 a, Rn. 25). Die umsatzsteuerliche Betriebsstätte wird ähnlich (nicht gleich) definiert, wie in dem Doppelbesteuerungsabkommen. Sie setzt insbesondere einen zureichenden Mindestbestand an personellen und sachlichen Mitteln und einen hinreichenden Grad an Beständigkeit voraus (vgl. Abschn. 33 Abs. 3 UStR).

Aus der umsatzsteuerlichen Sicht bleibt der Ort des Unternehmens folglich in Deutschland, so weit sich dort auch eine Betriebsstätte befindet. Wird die gesamte Tätigkeit hingegen nur von der Geschäftsleitung ausgeführt, ohne dass wenigstens ein Büro in Deutschland besteht, dann handelt es sich nicht mehr um ein in Deutschland betriebenes Unternehmen.

Soweit in Deutschland Vorsteuer geltend gemacht wird, wird sie von dem Ort der Geschäftsleitung grundsätzlich nicht betroffen. Gem. Abschn. 191 Abs. 2 UStR können auch im Ausland ansässige Unternehmer den Vorsteuerabzug beanspruchen. Dies gilt auch dann, wenn sie im Inland keine Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt haben oder auch Vorsteuern geltend machen, die im Zusammenhang mit den im Ausland bewirkten Umsätzen stehen. Diese Fragen sind nur zur Bestimmung des richtigen Verfahrens maßgeblich, ob die Vorsteuer im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens oder im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens i.S.d. §§ 59 ff. UStDV geltend gemacht wird.

Die genauen Konsequenzen hängen davon ab, welcher Art die getätigten Umsätze der GmbH sind und können nicht abstrakt geklärt werden.

IV. **Ergebnis und steuerliche Empfehlungen**

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, hat die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung aus der Sicht der Gesellschaft die Doppelansässigkeit zur Folge, wenn auch das thailändische Steuerrecht die deutsche GmbH als in Thailand ansässig betrachtet. Aufgrund der Verweisung auf das Verständigungsverfahren im DBA D/TH, ist diese Situation zu vermeiden.

Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung wirkt sich hingegen auf die Gesellschafter nicht aus. Diese sind nach wie vor in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Grundsätzlich besteht jedoch, wie oben aufgezeigt, erhebliches Optimierungspotenzial wenn die Beteiligungsverhältnisse steuerlich optimal umgestaltet werden. Dies erfordert jedoch eine auf den jeweiligen Einzelfall abgestimmte genauere Untersuchung.

Umsatzsteuerrechtlich wird das Unternehmen nicht mehr in Deutschland betrieben. Die Vorsteuer kann jedoch grundsätzlich weiterhin geltend gemacht werden.



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.

Wir hoffen, Ihnen mit dieser Publikation weitergeholfen zu haben und stehen Ihnen für weitergehende Informationen jederzeit gerne zur Verfügung.

LORENZ & PARTNERS CO., LTD.

27th Floor Bangkok City Tower

179 South Sathorn Road

Bangkok 10120, Thailand

Tel.: +66 (0) 2 287 1882

Fax: +66 (0) 2 287 1871

e-mail: info@lorenz.co.th