

Newsletter No. 80 (DE)

**Hinzurechnungsbesteuerung nach
dem Außensteuergesetz
in Bezug auf Hongkong Gesellschaften**

Mai 2009

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

Dieser Newsletter soll in einem Überblick die Tatbestandsmerkmale des § 10 AStG (Außensteuergesetz) beleuchten.

Insbesondere soll die Frage geklärt werden, ob und wann § 10 AStG auf Gesellschaften, die Ihren Sitz in Hongkong sowie deutsche Anteilseigner haben, Anwendung findet. Eine Anwendbarkeit dieser Vorschrift kann dazu führen, dass aufgrund der in § 10 AStG normierten Hinzurechnungsbesteuerung die von der Hongkong Gesellschaft generierten Gewinne der in Deutschland gelegenen Muttergesellschaft zugerechnet und in Deutschland entsprechend besteuert werden.

A. Rechtliche Würdigung

1.1 Gesetzliche Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 1 AStG

Nach § 8 Abs. 1 AStG kommt es nur dann zu einer Hinzurechnungsbesteuerung beim deutschen Anteilseigner (Shareholder der HK Ltd.), wenn kumulativ folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind:

- Der deutsche Anteilseigner muss beherrschenden Einfluss auf die Auslandsgesellschaft ausüben;

UND

- die Auslandsgesellschaft ist in einem Niedrigsteuerg Gebiet angesiedelt;

UND

- die Auslandsgesellschaft erwirtschaftet nur passive Einkünfte.

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

Die Ausübung beherrschenden Einflusses wird ab einem Gesellschaftsanteil des deutschen Anteilseigners von über 50% angenommen.

Hongkong erfüllt mit einem Körperschaftsteuersatz von 16,5 % die Definition eines Niedrigsteuergebietes. Niedrigsteuergebiete sind nach deutscher Sicht alle Gebiete in denen die Körperschaftsteuer unter 25% liegt. Seit Januar 2008 wurde der deutsche Körperschaftsteuersatz auf 15% gesenkt werden. Die Niedrigbesteuerung bleibt jedoch bei 25%.

Eine Hinzurechnungsbesteuerung kann somit nur dann vermieden werden, wenn die HK Ltd. keine passiven sondern aktive Einkünfte erwirtschaftet.

1.2 Aktive Einkünfte

Aktiveinkünfte sind alle in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 9 AStG genannten Einkünfte.

Dabei handelt es sich um folgende Einkünfte:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft § 8 Abs.1 Nr.1 AStG
2. Einkünfte aus Produktions- oder Industrietätigkeiten. § 8 Abs.1 Nr.2 AStG
3. Einkünfte aus Bank- und Versicherungsgeschäften, § 8 Abs.1 Nr.3 AStG
4. Einkünfte aus Handelstätigkeiten, § 8 Abs.1 Nr.4 AStG
5. Einkünfte aus Dienstleistungen, § 8 Abs.1 Nr.5 AStG
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, §8 Abs.1 Nr.6 AStG
7. Einkünfte aus der Aufnahme/Vergabe von Kapital, § 8 Abs.1 Nr.7 AStG
8. Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, § 8 Abs.1 Nr.8 AStG

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

9. Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder der Herabsetzung ihres Kapitals, § 8 Abs.1 Nr.9 AStG

Werden Aktiveinkünfte im Sitzstaat der Gesellschaft (HK Ltd.) realisiert, greift die Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG nicht. Greift die Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG nicht, so erfolgt die Ausschüttungsbesteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren, sofern der Anteilseigner eine natürliche Person ist und die Anteile im deutschen Betriebsvermögen hält. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, so erfolgt eine Besteuerung zu 100%. Ist der Anteilseigner in diesem Kontext eine juristische Person, so erfolgt eine (fast) steuerfreie Vereinnahmung beim Anteilseigner¹.

Bei den folgenden, für Hongkong relevanten, Einkünften handelt es sich um Aktiveinkünfte einer Auslandsgesellschaft (**Kurzzusammenfassung siehe Appendix 1, Beispiele für passive Einkünfte siehe Appendix 2**).

1.2.1 Einkünfte aus Handelstätigkeiten, § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG

Einkünfte aus Handelstätigkeiten gelten nach § 8 Abs.1 Nr. 4 AStG grundsätzlich als Aktiv- Einkünfte, soweit nicht die Auslandsgesellschaft (hier die HK Ltd.) die Voraussetzungen

- einer sog. **Verkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.a)) (d.h. wenn „*ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahe stehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus im Geltungsbereich dieses Gesetzes*

¹ 5% pauschaliertes Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8b KStG).

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft“);

ODER

- einer sog. **Einkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.b)) (d.h. wenn „*die ausländische Gesellschaft einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahe stehenden Person die Verfügungsmacht an den Gütern oder Waren verschafft“*)

erfüllt². Die Erfüllung der Voraussetzungen macht die grundsätzlich aktiven Einkünfte aus Handelstätigkeit zu passiven Einkünften.

Etwas anderes gilt **nur** dann, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass

- die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (sog. Qualifizierter Geschäftsbetrieb)

UND

- die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne die „schädliche“ Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt werden

UND

- die ausländische Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

² Siehe unten eigene Mitwirkung.

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

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

Jedoch ist es für die Gewährleistung von Aktiveinkünften wichtig, dass die Gesellschaft auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (weitere Ausführungen siehe unten Punkt 2.2.3) und **ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen** agiert.

Eine Person 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 Vertreterereinsatz leitet, deren Finanzierungsaufgaben übernimmt oder deren Handelsrisiko trägt³.

1.2.2 Einkünfte aus Dienstleistungen, § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG

Einkünfte aus Dienstleistungen gelten nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG grundsätzlich als Aktiv- Einkünfte. Diese Einkünfte werden jedoch zu Passiveinkünften, soweit die Auslandsgesellschaft

³ BMF-Schreiben vom 2. Dezember 1994, - IV C 7 - S 1340 - 20/94.

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

- sich „für die Dienstleistung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person bedient, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist“ (§ 8 Abs. 1 Nr.5 lit. a)), also die **Auslandsgesellschaft Dienstleistungen** bezieht

ODER

- „die Dienstleistung einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person erbringt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft einen für das Bewirken derartiger Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt“ (§ 8 Abs. 1 Nr.5 lit. b) , also die **Auslandsgesellschaft Dienstleistungen** erbringt.

Alternative 2 gilt jedoch nicht, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass

- die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (sog. Qualifizierter Geschäftsbetrieb)

UND

- die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten **ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen** oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt werden

UND

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

- die ausländische Gesellschaft **am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.**

Liegen die Tatbestandsmerkmale der Ausnahmeregelung vor, so sind die Einkünfte aus den entsprechenden Dienstleistungen entgegen § 8 Abs. 1 Nr.5 lit. b 1 HS AStG als Aktiveinkünfte anzusehen.

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

1.2.3 Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

1.2.3.1 Ansicht des BFH

Die Rechtsprechung hat für die Definierung des Merkmals „Teilnahme am allgemeinen 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

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

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 Dienstleistungen 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 vorliegen, 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.

1.2.3.2 Ansicht des BMF

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

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.

2. Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung

Wenn die deutschen Hinzurechnungsbestimmungsvorschriften Anwendung finden, gelten die von der ausländischen Gesellschaft erwirtschafteten Einkünfte als fiktive Dividende, die der Besteuerung in Deutschland mit der Einkommensteuer oder mit der Körperschaftsteuer unterliegt. Das Teileinkünfteverfahren (bei natürlichen Personen als Anteilseigner) bzw. die Steuerbefreiung (bei Kapitalgesellschaften als Anteilseigner) sind ausdrücklich ausgeschlossen. Dieselben Einkünfte werden gleichzeitig auch in Hongkong besteuert. In Deutschland darf auf Antrag die in Hongkong auf die Einkünfte gezahlte Steuer auf die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in Bezug auf Hongkong Gesellschaften

Die fiktive Dividende gilt am Ende des Wirtschaftsjahres als zugeflossen, unabhängig von dem Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses.

Die letzte Folge der Anwendung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ist, dass die Einkünfte der ausländischen Gesellschaften nach den deutschen Steuervorschriften ermittelt werden, welche im Einzelfall auch restriktiver sein können als in Hongkong.

Newsletter No. 80 (DE)

Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz in
Bezug auf Hongkong Gesellschaften

Appendix 1

Einkünfte aus Handelstätigkeiten, § 8 Abs.1 Nr.4 AStG

Die Einkünfte aus **Handelstätigkeiten** gelten nach § 8 Abs.1 **Nr. 4** AStG grundsätzlich als Aktiv- Einkünfte, soweit nicht (Ausnahme!) die Basisgesellschaft die Voraussetzungen

= einer sog. **Verkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.a)), oder
= einer sog. **Einkaufsgesellschaft** (Fall von Nr.4 lit.b))

erfüllt (dann Passivtätigkeit!), es sei denn (Gegenausnahme!),
der Steuerpflichtige weist nach, dass

- (1) die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (sog. **Qualifizierter Geschäftsbetrieb**), UND
- (2) die ausländische Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt,
UND
- (3) die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs. 2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt werden (dann wieder Aktivtätigkeit!).

Charakteristik: Einkünfte aus Handelstätigkeiten, § 8 Abs.1 Nr.4 AStG = Aktiv- Einkünfte mit Ausnahmecharakter, aber Gegenausnahme möglich

Newsletter No. 80 (DE)

Einkünfte aus Dienstleistungen, § 8 Abs.1 Nr.5 AStG

Die Einkünfte aus **Dienstleistungen** gelten nach § 8 Abs.1 **Nr. 5** AStG grundsätzlich als **Aktiv- Einkünfte**, soweit nicht (Ausnahme!) die Basisgesellschaft:

- (1) sich des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden unbeschränkt steuerpflichtigen Person **bedient** (Fall von Nr.5 lit. a); Basisgesellschaft **bezieht Dienstleistungen**) (dann Passivtätigkeit!), ODER
- (2) die Dienstleistung **an den Steuerpflichtigen** oder an eine ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehende unbeschränkt steuerpflichtige Person **erbringt** (Fall von Nr.5 lit. b); Basisgesellschaft **erbringt Dienstleistungen**) (dann Passivtätigkeit!),

es sei denn (Gegenausnahme, aber nur für den Fall 2., dass die Basisgesellschaft Dienstleistung erbringt), der Steuerpflichtige weist nach, dass

- i. die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält (sog. **Qualifizierter Geschäftsbetrieb**), UND
- ii. die ausländische Gesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt
UND
- iii. die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten werden ohne die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer ihm im Sinne von § 1 Abs.2 AStG nahe stehenden Person ausgeübt (dann für diesen Fall wieder Aktivtätigkeit!)

Charakteristik:

Einkünfte aus Dienstleistungen, § 8 Abs.1 Nr.5 AStG = Aktiv- Einkünfte mit Ausnahmecharakter, aber Gegenausnahme möglich (jedoch nur für den Fall, dass Basisgesellschaft Dienstleistung erbringt)

Newsletter No. 80 (DE)

Appendix 2

Beispiele für grundsätzlich passive Einkünfte:

- der Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen, falls kein kaufmännischer Geschäftsbetrieb unterhalten wird oder es wird zwar ein kaufmännischer Geschäftsbetrieb unterhalten, aber es werden Geschäfte überwiegend mit unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern oder nahestehenden Personen abgeschlossen.
- Vermietung und Verpachtung von Grundstücken
- Darlehensgewährung, falls das Kapital auf dem inländischen Kapitalmarkt oder bei einer nahestehenden Person aufgenommen wurde