

# Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung

von

Dr. Günter Dreßler

4., erneut überarbeitete  
und wesentlich erweiterte Auflage

Luchterhand 2007

# Inhalt

Einleitung .....	1
<b>A. Analysierende Darstellungen von Gewinn- und Vermögensverlagerungen ins Ausland .....</b>	<b>15</b>
<b>I. Eingrenzung des Themas .....</b>	<b>15</b>
1. Begriffsumschreibungen .....	19
a) Auslandsbeziehungen .....	19
b) Grenzüberschreitende Rechts- und Geschäftsbeziehungen .....	21
c) Gewinnverlagerungen .....	22
d) Sog. Steueroasenländer und Niedrigsteuergelbiete .....	25
e) Elektronische Medien als Transaktionsmittler mit Steueroasen-Effekten .....	27
2. Ausnutzung von Steuergelbällen .....	29
3. Ziel dieser Ausarbeitung .....	33
<b>II. Niedrigsteuerländer und Steueroasengelbiete in Einzelbetrachtung .....</b>	<b>36</b>
1. Allgemeines .....	36
2. Typische Standortanreize für die Auswahl von Niedrigsteuerländern oder Steueroasengelbieten .....	39
3. Hauptsächlich genutzte Niedrigsteuerländer und Oasengelbiete .....	42
a) Europäische Länder .....	44
aa) Schweiz .....	44
bb) Das »Fürstentum Liechtenstein« .....	60
cc) Das »Großherzogtum Luxemburg« .....	80
dd) Das »Königreich Belgien« (besonders die sog. »Koordinationszentren«) .....	96
ee) Britische Kanalinseln (Jersey, Guernsey, Sark, Alderney) .....	101
ff) Fürstentum Monaco (Monte Carlo) .....	106
gg) Fürstentum Andorra .....	108
hh) Isle of Man (Manx) .....	111
ii) Inselrepublik Malta .....	113
jj) Republik Irland (besonders non-resident-companies und IFSC-Gesellschaften) .....	118
kk) Großbritannien (nur non-resident-companies) .....	129
ll) Königreich der Niederlande (vorrangig sog. »Ruling-Gesellschaften«, »Durchlaufgesellschaften«, »Finanzierungsgesellschaften«, das »Dutch-Swiss-Sandwich-Modell« und das »Holland-Fonds-Modell«) .....	132
mm) Kleinstaat Republik »San Marino« (Italien) .....	142
b) Anglo-amerikanischer Rechtskreis .....	143
aa) Bahamas-Inseln .....	143
bb) Bermuda-Inseln .....	147
cc) Cayman-Inseln .....	149
dd) Niederländische Antillen .....	152
ee) Britische Jungferinsel (British Virgin Islands) .....	155

ff)	Republik Panama .....	156
gg)	Barbados, Antigua und Anguilla .....	160
hh)	Turks- und Caicosinseln .....	162
ii)	»Delaware« an der Ostküste der USA .....	162
c)	Pazifische Niedrigsteuerrländer .....	163
aa)	Republik Vanuatu (vor dem 29.7.1980: die »Neuen Hebriden«) .....	163
bb)	Republik Nauru .....	165
cc)	Hongkong[seit 1. Juli 1997 »Sonderverwaltungszone der Volksrepublik China«(»Special Administrative Region« - SAR)] .....	166
dd)	Republik Singapur .....	171
ee)	Vietnam .....	177
ff)	Provinz Labuan (Süd/Ost-Malaysia vorgelagert) .....	179
d)	Steueroasen im Nahen Osten und im Afrikanischen Bereich .....	182
aa)	Libanon .....	182
bb)	Vereinigte Arabische Emirate (u.a. das »Steuerparadies Dubai«) und die angrenzenden Golfstaaten Oman und Katar .....	184
cc)	Republik Liberia .....	188
dd)	Inselrepublik Mauritius .....	190
4.	Zwischenergebnis zum Überblick über die Niedrigsteuerrländer und Ausblick .....	194
III.	Typische Gestaltungen und steuerliche Planungen über die Grenzen ..	202
1.	Allgemeines zu Gestaltungen .....	202
2.	Auswahl der geeigneten Gesellschaftsform im Ausland und des steuerlich günstigsten Niedrigsteuerrlandes .....	211
3.	Gründung und Ausgestaltung von sog. »Basisunternehmen« .....	213
a)	Definition eines Basisunternehmens .....	218
b)	Formen von Basisunternehmen .....	222
c)	Einsatz von Basisunternehmen .....	223
d)	Rechtliche Voraussetzungen .....	225
e)	Kapitalausstattung .....	225
f)	Standortfragen für ausländische Gesellschaften .....	227
4.	Funktionen und Aktivitäten von Basisunternehmen im Ausland ..	229
a)	Reine Vermögensverwaltungstätigkeiten .....	231
b)	Wirtschaftsträger für Geschäfte zu Drittländern .....	233
c)	Eigene geschäftliche Aktivitäten .....	234
d)	Holdingfunktionen von Basisunternehmen im Ausland .....	237
e)	Domizilgesellschaften .....	241
f)	Briefkastengesellschaften .....	244
g)	Unangemessene Gegenleistungen .....	247
5.	Transaktionen im betrieblichen Bereich des inländischen Unternehmens .....	250
a)	Aufwandserhöhungen .....	252
aa)	Im Bereich des Anlagevermögens .....	254

bb) Im Bereich des Umlaufvermögens wie der Gewinn- und Verlustrechnung .....	256
b) Ertragsminderungen .....	259
aa) Im Bereich des Anlagevermögens .....	262
bb) Im Bereich des Umlaufvermögens .....	263
c) Zwischenanalyse zu den Auflistungen von Transaktionsmöglichkeiten und »Beweisvorsorge« .....	263
6. Einnahmenminderung im »privaten Bereich« eines Steuerinländers. ....	267
7. Nichtangabe ausländischer Einkunftsquellen .....	269
8. Ausnutzung von steuergünstigen DBA-Regelungen .....	270
9. Zwischenschalten von dritten Personen oder Quellen .....	275
a) Vermittler und Vertreter .....	276
b) Treuhänder und Treuhandunternehmen .....	278
c) Werbende Anzeigen in der Presse und in sonstigen Publikationen .....	281
10. Gestaltungen über Drittländer (sog. Stepping stone-Strategie) .....	284
11. Electronic-Commerce via Internet/Intranet. ....	288
12. Weitere Zwischenergebnisse .....	290
<b>B. Steuerrechtliche Behandlungen von grenzüberschreitenden Rechts- und Geschäftsbeziehungen im Inland .....</b>	<b>295</b>
I. Allgemeines zum Besteuerungsrecht .....	295
II. Rechtliche Grundlagen .....	305
1. Scheingeschäfte und Scheingestaltungen .....	306
a) Rechtliche Voraussetzungen von Scheingestaltungen .....	307
b) Steuerrechtliche Auswirkungen aufgedeckter Scheingestaltungen .....	311
2. Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach deutschem Steuerrecht .....	312
a) Allgemeines zum Rechtsmissbrauch im inländischen Steuerrecht .....	312
aa) Rechtliche Voraussetzungen zur Annahme eines Rechtsmissbrauchs .....	313
bb) Rechtliche Auswirkungen bei Bejahung eines steuerlichen Rechtsmissbrauchs .....	315
b) Missbrauchsaspekte bei Gründung von Basisgesellschaften im Ausland .....	315
c) Prüfung möglicher Rechtsmissbrauchselemente im Einzelfall .....	317
aa) Gesetzesinterpretierende Einzelbetrachtungen zum steuerlichen Rechtsmissbrauch .....	321
bb) Besonderheiten beim Zwischenschalten von »funktionslosen Basisunternehmen« in Niedrigsteuerländern .....	327
cc) Analyse der Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch durch Zwischenschalten von funktionslosen Rechtsträgern .....	328
dd) Gesetzliche Maßnahmen der deutschen Finanzverwaltung zur steuerlichen Missbrauchsbekämpfung .....	331

e)	Steuerliche Auswirkungen bei Annahme eines Rechtsmissbrauchs.....	337
3.	Zurechnung von Wirtschaftsgütern auf Steuerinländer.....	338
4.	Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Gesellschaften im Inland.....	339
5.	Betriebliche Veranlassung von Zahlungen ins Ausland und Benennung von Zahlungsempfängern (nach §160 AO 1977).....	340
6.	Unangemessene Gestaltungen über die Grenze unter verbundenen Unternehmen.....	347
a)	Allgemeines zur »Unangemessenheit von Entgelten«.....	348
b)	Inländische gesetzliche Gegenmaßnahmen.....	351
c)	Zuweisung von Währungsveränderungen im Ausland.....	354
d)	Überblick über die hierzu international angewandten Prüfungsverfahren.....	355
d)	Aushandeln von »Advanced Pricing Agreements« (APA) mit dem Ausland.....	362
e)	Dokumentationspflichten beim Aushandeln von Verrechnungspreisen.....	363
f)	Kostenumlageverträge über die Grenze.....	364
g)	Voraussetzungen für eine Gewinnkorrektur nach §1 Abs.1 AStG.....	365
h)	Leitlinien der OECD zur Frage der »Angemessenheit« von Verrechnungspreisen.....	368
i)	Leitlinien der deutschen Finanzverwaltung zur Frage der »Angemessenheit« von Verrechnungspreisen.....	369
j)	Verhältnis von §1 Abs.1 AStG zu den bilateralen DBA-Korrektur-Vorschriften.....	371
k)	Auswirkungen von steuerlichen Berichtigungen nach §1 Abs.1 AStG.....	371
7.	»Zwischengesellschaften« in Niedrigsteuerländern (sog. Hinzurechnungsbesteuerung).....	373
a)	Allgemeine Ausführungen zur »Hinzurechnungsbesteuerung«, auch zu ihrer fehlenden EU-Konformität.....	373
b)	Anwendungsvoraussetzungen für die §§7-14 AStG.....	380
aa)	Allgemeiner Überblick.....	381
bb)	Rechtliche Voraussetzungen der §§7 ff. AStG im Allgemeinen.....	384
c)	Steuerliche Besonderheiten einer Hinzurechnungsbesteuerung.....	386
aa)	Steuerliche Auswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung.....	386
bb)	Zwischeneinkünfte mit »Kapitalanlagecharakter« (§7 Abs.6 im Zusammenspiel mit §10 Abs.6 AStG).....	388
d)	Gesonderte Feststellung des Gewinns einer Zwischengesellschaft.....	390
8.	Sog. »Zwischengeschaltete ausländische Gesellschaften« (§5 AStG).....	391
9.	Besteuerung des Vermögenszuwachses bei Wegzug – fiktive Aufdeckung von stillen Reserven (§6 AStG).....	391

10. Stiftungen und Familienstiftungen in Niedrigsteuerrändern .....	393
11. Teilzusammenfassung .....	396
III. Steuerliche »Wegzugsprobleme« beim Verlassen Deutschlands .....	399
1. Steuerliche Auswirkungen unmittelbar bei Wegzug ins Ausland ..	399
a) Allgemeine steuerrechtliche Aspekte beim Wegzug .....	399
aa) Erfordernis der Beendigung eines »Wohnsitzes« in Deutschland. ....	400
bb) Aufgabe eines »gewöhnlichen Aufenthaltes« in Deutschland. ....	403
b) »Wegzugsbesteuerung« auf Wertsteigerungen in Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften .....	403
c) Sonstige steuerliche Folgen bei Wegzug in ein »Niedrigsteuergebiet«. ....	409
d) Besonderheiten bei einem Wegzug in DBA-Länder .....	409
aa) Besonderheiten beim Wegzug in die Schweiz .....	410
bb) Besonderheiten beim Wegzug nach »Österreich« .....	411
2. Nacheilende deutsche »Erbchaftsteuern« bei Wegzug in die Schweiz. ....	413
IV. Sachverhaltsaufklärung zu grenzüberschreitenden Gestaltungen .....	415
1. Aufklärungspflichten der inländischen Finanzverwaltung .....	416
a) Untersuchungsmaxime .....	418
b) Umfang und grundsätzliches Vorgehen bei der Sachaufklärung. ....	418
c) Einschränkungen bei der Sachverhaltsermittlung .....	420
d) Zulässige Vermutungen der ermittelnden Finanzbehörde .....	422
e) Ausschöpfung aller Informationsmöglichkeiten im In- und Ausland .....	424
2. Besondere Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen. ....	427
a) Grundsätzliches zu den sog. »erhöhten Mitwirkungspflichten«. ....	428
b) Besonderheiten von Mitwirkungspflichten bei Auslands- beziehungen .....	429
c) Verhältnismäßigkeit der Mittel .....	430
d) Zumutbarkeit von Auskunftsverlangen durch die Finanz- behörde .....	431
e) Art und Ausmaß der erhöhten Mitwirkungspflicht im Steuerrecht .....	431
aa) Spezielle Erklärungspflichten des Steuerinländers .....	436
bb) Vorlagepflichtige Unterlagen über Auslandsbeziehungen ..	438
cc) Folgen unterlassener, unvollständiger oder nicht wahr- heitsgemäßer erfolgter Mitwirkung des Steuerinländers. ..	440
f) Übersetzung vorlagefähiger Texte ins Deutsche .....	442
g) Unbeachtlichkeit ausländischer Auskunftsverbote im Steuerrecht .....	442
3. Inanspruchnahme Dritter im In- und Ausland zu Auskunfts- zwecken .....	444
a) Grundsätzliches zur Inanspruchnahme Dritter und Behörden ..	444
b) Rechtliche Besonderheiten bei der Inanspruchnahme Dritter ...	445
4. Entscheidungshilfen der inländischen Finanzverwaltung. ....	446

a)	Einführungs- und Anwendungserlasse zum Außensteuergesetz und zur Abgabenordnung .....	447
b)	Informationssammlungen der Finanzverwaltung zu Sach- und Rechtsfragen bei Auslandsbeziehungen.....	449
aa)	Sog. »Materialsammlung zur Prüfung von Auslandsbeziehungen« .....	449
bb)	Verwaltungsgrundsätze zu Außensteuerrechtsfragen .....	450
cc)	Zentrale Sammlung von Informationen zu Auslandsbeziehungen durch das »Bundeszentralamt für Steuern« ..	451
dd)	Auskünfte von Zolldienststellen .....	454
ee)	Steuerlich verwertbare Erkenntnisse nach dem Außenwirtschaftsrecht .....	456
a)	Zahlungsverkehr .....	456
b)	Forderungen und Verbindlichkeiten .....	456
c)	Vermögensanlagen .....	456
ff)	Mitteilungspflichten anderer Behörden und öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten .....	457
gg)	Kontenabfragen bei Banken und Kreditinstituten .....	457
hh)	Auskünfte durch das »Deutsche Patentamt« oder das »Europäische Patentamt« .....	460
ii)	Sonstige Informationsmöglichkeiten der Finanzbehörden .....	462
c)	Steueridentifikationsnummer eines jeden Steuerpflichtigen .....	462
d)	Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe .....	462
aa)	Allgemeines zur Rechts- und Amtshilfe .....	464
bb)	Ausmaß der Inanspruchnahme ausländischer Rechts- und Amtshilfe .....	464
cc)	Rechtsgrundlagen zur Inanspruchnahme und Gewährung von Rechts- und Amtshilfe über die Grenzen .....	467
dd)	Formen der Inanspruchnahme oder Erfüllung von Rechts- und Amtshilfe .....	469
ee)	Zuständigkeiten und Verfahren bei Rechts- und Amtshilfen .....	472
ff)	Verwertbarkeit von ausländischen Informationen und Wahrung des internationalen Steuergeheimnisses .....	473
5.	Künftige »Zinsertragsbesteuerung« im europäischen Raum (EU und andere einige Länder) .....	475
6.	Niedrigsteuere Länder, Steueroasen und Offshore-Finanzplätze im Steuervisier der OECD .....	479
7.	Prüferische Analyse von schriftlichen Vereinbarungen (Verträgen) mit Partnern im Ausland .....	480
a)	Allgemeingültiges zu präferischen Einzelanalysen .....	481
b)	Besondere Aspekte je Leistungs- und Vertragsart .....	483
aa)	Kredit- und Darlehensverträge mit ausländischen Geldgebern .....	483
bb)	Lizenzvereinbarungen zur Nutzung geschützter Urheberrechte .....	485
cc)	Unternehmensberatungen durch ausländische Anbieter .....	489

dd)	Erstellung von unternehmensspezifischen Gutachten durch Anbieter im Ausland .....	491
ee)	Vermittlungen von Geschäften aller Art im Ausland .....	492
ff)	Miet-, Pacht- und Leasingverträge mit ausländischen Eigentümern .....	493
gg)	Factoringgeschäfte durch ausländische Unternehmen.....	495
V.	Steuerliche Folgerungen aus aufgedeckten Auslandssachverhalten....	496
1.	Allgemeinrechtliches .....	497
2.	Einzelbetrachtungsmaxime.....	498
3.	Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen .....	498
C.	Schlussbetrachtung und Ausblick .....	501
D.	Praxishilfen und Checklisten .....	507
1.	Auslandsverlagerungen als steuerliche Schlupflöcher? .....	507
2.	Grobes Orientierungsschema für die Prüfung von Auslandssachverhalten .....	512
3.	»Prüfungshinweise« (mit Fragenkatalogen) zur steuerlich relevanten Aufklärung und steuerrechtlichen Qualifizierung von Rechts- oder Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Rechtsträgern (häufig sog. Basisgesellschaften).....	513
4.	Anforderungen an die Ausgestaltung einer im Inland steuerlich anzuerkennenden ausländischen Betriebsstätte (Rechtsstand Dezember 2006) .....	519
5.	BFH-Entscheidungen zur »Bejahung« oder »Verneinung« von»Scheingestaltungen« nach § 41 Abs. 2 AO bei Auslandsbeziehungen(nur eine Auswahl wichtiger Entscheidungen) .....	524
6.	BFH-Entscheidungen (alt und neu) zur »Bejahung« oder »Verneinung« eines Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO bei Auslandsbeziehungen(in Ergänzung zur Auflistung von BFH-Entscheidungen im 2. sog. Steueroasenerlass vom 2.5.1977 - vgl. Anhang, Anlage 26).....	525
7.	Neuere BFH-Entscheidungen und einzelne FG-Urteile zu »Benennungsverlangen nach § 160 AO oder § 16 AStG bei Auslandsbeziehungen, insbesondere bei Zahlungen an »Basisgesellschaften«, vorwiegend in »Niedrigsteuerländer« oder »Steueroasen« (nur eine Auswahl wichtiger Entscheidungen).....	530
8.	BFH-Entscheidungen zur Zwischenschaltung von »Basisgesellschaften« im Ausland, insbesondere in Niedrigsteuerländern (nur eine Auswahl wichtiger Entscheidungen).....	531
9.	BFH - Entscheidungen zur Qualifizierung von »Basisgesellschaften«, »Domizilgesellschaften« oder »Briefkastengesellschaften« in Niedrigsteuerländern durch die »Informationszentrale Ausland (IZA)« des »Bundesamtes für Finanzen (BfF)«(nur eine Auswahl wichtiger Entscheidungen) .....	532

10. Schema zur Bildung, steuerlichen Beratung wie zur steuerlichen Prüfung von »Verrechnungspreisen« in national wie grenzüberschreitend tätigen Unternehmensgruppen (Konzernen) – Auflistung vom Autor – .....	533
11. Schema zur Bildung und steuerrechtlichen Überprüfung von Kostenumlagen(Auflistung vom Autor) .....	536
12. Abstimmung mit ausländischen Steuerbehörden bei der Beurteilung von Kostenumlagen (Verrechnungspreisen) seitens der inländischen Finanzverwaltung zweckmäßig? – sog. »Advanced-Pricing-Agreements« (APA) .....	539
13. Schaubild zur Veranschaulichung der Abrechenbarkeit eines Leistungsverkehrs zwischen verbundenen Unternehmen (vom Autor erstellt) .....	540
14. Merkblatt des »Bundesverbandes Deutscher Unternehmensberater« (BDU) e.V. mit Sitz in 53113 Bonn (Zitelmannstraße 22, Tel. 0228-91 61-0) .....	541
15. Holdinggesellschaften im In- und Ausland (Zusammenstellung vom Autor) .....	548

**Anhang**

1. Übereinkommen Nr. 90/436/EWG der Vertragsparteien des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 23.7.1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 10) geändert durch Beitrittsübereinkommen vom 21.12.1995 (ABl. EG 1996 Nr. C 26 S. 1) .....	557
2. Richtlinie Nr. 90/435 EWG des Rates vom 23.7.1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 6) .....	570
3. Bundesrats-Drucksache 96/91 vom 7.2.1991 .....	576
4. BMF-Schreiben an die Obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.8.2004 – IV B 8 – S 1316 – 39/04 .....	579
5. RICHTLINIE 2005/19/EG DES RATES vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen .....	590
6. Richtlinie des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer .....	602
7. Körperschaftssteuergesetz vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.7.2006 (BGBl. I S. 1652) – Auszug – .....	609
8. Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) vom 8.9.1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch Gesetz vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3310) .....	616