

Auslandsinvestition

Praxiserprobte Cross-Border-Strukturen – Renaissance der Schweizer Betriebsstätte

von Dipl.-Kfm. StB Heiko Kubaile und RA dipl. Steuerexperte Urs Kapalle, Zürich*

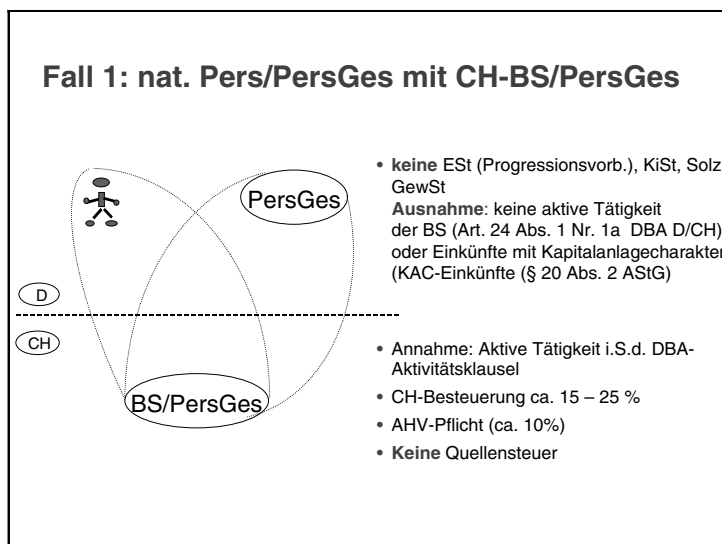
Die wirtschaftliche Situation in Deutschland ist ernüchternd. Höhere Steuern, steigende Abgaben sowie Lohnnebenkosten und ein rückläufiger Inlandskonsum lassen viele Unternehmen verstärkt über ein intensiveres Auslandsengagement nachdenken. Insbesondere bei mittelständischen Unternehmen ist die Nachfrage nach attraktiveren Standorten groß. Auf Grund der steuerlichen Vorzüge, hierzu zählen ein einfaches Steuersystem kombiniert mit attraktiven Steuersätzen sowie weitreichende Ansiedlungsanreize durch die Kantone, rückt die **Schweiz** wieder verstärkt in den Blickwinkel deutscher Investoren. Dabei sind nicht immer komplexe Modelle wie mehrstufige Holdingsstrukturen gefragt. Mittelständische Unternehmen sind vielmehr an **einfachen Cross-Border-Strukturen** interessiert, die sich ohne größeren Aufwand in die bestehenden deutschen Gesellschaftsstrukturen integrieren lassen. Im folgenden Aufsatz werden die gängigen Gestaltungsmodelle gegenübergestellt und erläutert, wie man mit Hilfe praxiserprobter Auslandsstrukturen eine im Vergleich zu Deutschland äußerst vorteilhafte Steuerquote erreicht.

1. Steuerliche Grundkonzeption

1.1 Klassisches Betriebsstättenmodell

Die einfachste Form des Auslandsengagements ist der klassische **Direktvertrieb** ohne jeglichen ausländischen Anknüpfungspunkt. Letzteres hat zur Folge, dass die Gewinne auch weiterhin der deutschen Besteuerung und somit dem höheren deutschen Steuerniveau unterliegen, der Investor das vorhandene deutsch-schweizerische Steuergelände nicht ausnutzen kann. Um einen ausländischen Anknüpfungspunkt zu erreichen, bietet sich eine Investition über eine einfach zu begründende **Schweizer Betriebsstätte** an. Diese kann an einen deutschen Einzelunternehmer bzw. eine deutsche Personengesellschaft als Stammhaus angegliedert sein, wie die folgende Grafik verdeutlicht:

Gründung einer Betriebsstätte als steuerlicher Anknüpfungspunkt



* Herr Kubaile ist Leiter des German Tax Desks von Ernst & Young in Zürich, Herr Kapalle ist Senior Manager, International Tax Services, Ernst & Young, Zürich.

1.1.1 Besteuerungsrecht in der Schweiz

Das DBA weist der Schweiz immer dann das Besteuerungsrecht zu, wenn die Unternehmensgewinne (Art. 7 Abs. 1 DBA-CH) mittels einer Schweizer Betriebsstätte (Art. 5 DBA-CH) erzielt werden. Dabei gelangt der deutsche Investor bereits in dieser einfachen Struktur in den steuerlichen Genuss des niedrigeren schweizerischen Steuerniveaus, insbesondere dann, wenn das Stammhaus eine Personengesellschaft ist. Hintergrund ist das nationale Schweizer Steuerrecht, das Betriebsstätten ausländischer Personengesellschaften wie eine Kapitalgesellschaft besteuert (vgl. 2.1.1). In der Schweiz fällt somit eine Gewinnsteuer von nur 15 bis 25 Prozent an. Bei einer Strukturierung über eine natürliche Person unterliegen die Betriebsstättengewinne dagegen dem vollen Schweizer Progressionstarif, was zu einer ähnlich hohen Steuerquote wie in Deutschland führen kann.

1.1.2 Betriebsstätte oder Personengesellschaft

Das Schweizer Besteuerungsrecht gilt nicht nur für Betriebsstätten, sondern auch für Personengesellschaften (Art. 7 Abs. 7 DBA-CH). Allerdings besteht für die Gründung einer Schweizer Personengesellschaft regelmäßig keine Notwendigkeit, da das schweizerische Gesellschaftsrecht als vollhaftende Komplementärin ausschließlich natürliche Personen zulässt. Insofern sprechen zumindest keine (haftungs-)rechtlichen Gründe für den Einsatz einer im „Handling“ und unter Kostenaspekten sicherlich aufwendigeren Personengesellschaft. In der Beratungspraxis wird daher regelmäßig auf die einfachere Betriebsstätten-Struktur zurückgegriffen.

1.1.3 Abkommensrechtliche Aktivitätsklausel

In Deutschland werden die Betriebsstättengewinne unter Progressionsvorbehalt freigestellt, allerdings nur insoweit, als durch die Betriebsstätte eine **aktive Tätigkeit** im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-CH (so genannte Aktivitätsklausel) ausgeübt wird. Hierunter fallen alle Gewinne, die „nachweislich durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden.“ Die abkommensrechtliche Aktivitätsklausel ist somit – neben der abkommensrechtlichen Betriebsstätte selbst – von **zentraler Bedeutung**.

Liegen andererseits passive Tätigkeiten vor, wird die Doppelbesteuerung ausschließlich durch die Anrechnungsmethode vermieden, also die Betriebsstättengewinne auf das höhere deutsche Steuerniveau „hochgeschleust“ (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-CH). In der Praxis ist oftmals nicht auszuschließen, dass gemischte Tätigkeiten, also aktive und passive Tätigkeiten vorliegen. In diesen Fällen wird die Doppelbesteuerung durch eine entsprechende Aufteilung der Betriebsstättengewinne in unter die Freistellungsmethode bzw. unter die Anrechnungsmethode fallende Einkünfte vermieden. Bei der Gewerbesteuer führt die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG bereits zum Ausschluss einer inländischen Besteuerung (Belegenheitsprinzip).

1.1.4 Keine Anwendung des AStG

Ein weiterer großer Vorteil dieser einfachen Betriebsstätten-Struktur ist, dass die Vorschriften zu den so genannten Zwischengesellschaften nach dem AStG (bisher) keine Anwendung finden. Sie gelten

Betriebsstätte einer Personengesellschaft wird wie eine Kapitalgesellschaft besteuert

Nur natürliche Personen als Komplementärin zulässig

Hochschleusung auf deutsches Steuerniveau bei passiver Tätigkeit

grundsätzlich nur bei ausländischen Kapitalgesellschaften. Allerdings hat der Gesetzgeber im Rahmen des UntStFG mit § 20 Abs. 2 AStG auch bei ausländischen Betriebsstätten einen steuerlichen Anknüpfungspunkt geschaffen. Hiernach werden Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 10 Abs. 6 S. 2 AStG), die in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen anfallen, nicht von der deutschen Besteuerung freigestellt, sondern **angerechnet**. Soweit die Einkünfte aus Finanzierungstätigkeiten im Sinne des § 10 Abs. 7 AStG stammen, gilt dies nur für 60 Prozent dieser Einkünfte. Insofern führt beispielsweise die Strukturierung des schweizerischen Engagements über eine international gebräuchliche Schweizer „Finance Branch“ nicht zum gewünschten Ziel. Soweit aber die Betriebsstätentätigkeit außerhalb dieses schädlichen Anwendungsbereiches liegt, bleibt es (bisher) bei der abkommensrechtlichen Freistellung (vgl. 1.4.2).

1.1.5 Nachteil – Schweizer AHV

Werden ausschließlich steuerliche Aspekte beachtet, so werden bereits in der einfachen Betriebsstätten-Struktur alle Vorteile erreicht: Die Betriebsstätteneinkünfte unterliegen dem niedrigeren Schweizer Steuerniveau und werden in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt und somit keiner weiteren Besteuerung unterworfen. Allerdings gibt es auch einen grundlegenden Nachteil: Soweit das Stammhaus der Schweizer Betriebsstätte eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ist, fällt auf den eigenen Gewinn der Schweizer Betriebsstätte regelmäßig die rund **10-prozentige AHV** (Alters- und Hinterlassenenversicherung) an. Zwar mindert die AHV als Betriebsausgabe die steuerliche Bemessungsgrundlage, andererseits – und das ist ihr elementarer Nachteil – ist ihre Bemessungsgrundlage nicht wie in Deutschland nach oben begrenzt. Sie wird somit zu einem echten Kostenfaktor. Um diese de facto „**Sozialsteuer**“ zu vermeiden, muss eine Struktur gefunden werden, bei der keine AHV-Pflicht vorliegt.

1.2 Alternativstrukturen ohne Schweizer AHV-Pflicht

An einer AHV-Pflicht auf den eigenen Betriebsstättengewinn mangelt es dagegen regelmäßig dann, wenn eine **juristische Person** zwischengeschaltet wird. Auf Grund dieser Ausgangslage sind die möglichen Cross-Border-Strukturen bereits weitestgehend vorgegeben. Als weitere Grundstrukturen kommen folgende Gestaltungen in Betracht:

- **Fall 2:** Beteiligung an einer Schweizer Kapitalgesellschaft
- **Fall 3:** Zwischenschaltung einer deutschen Kapitalgesellschaft als Stammhaus
- **Fall 4:** Zwischenschaltung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit Schweizer AG

Fall 2: Beteiligung an einer Schweizer Kapitalgesellschaft

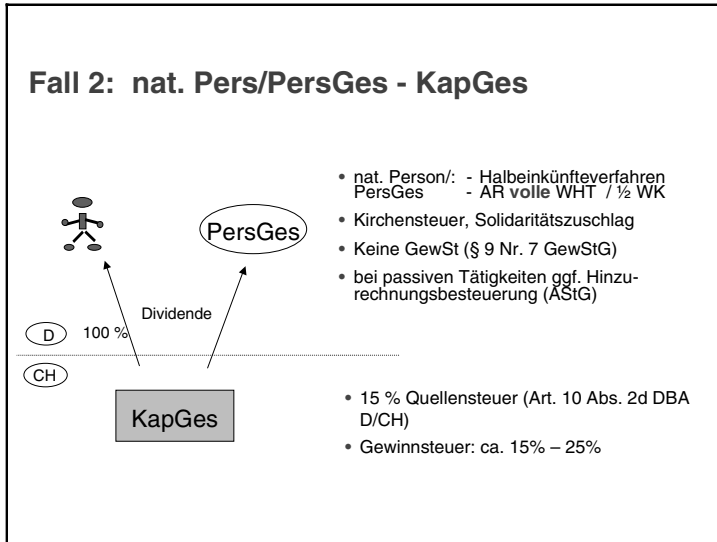
Eine Schweizer Kapitalgesellschaft ist für ihren eigenen Gewinn nicht AHV-pflichtig (anders beschäftigte Arbeitnehmer). Jedoch besteht hier der Nachteil, dass bei einer Gewinnausschüttung eine 15-prozentige schweizerische Verrechnungssteuer (Quellensteuer) anfällt, die jedoch vollständig auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet werden kann. Darüber hinaus unterliegt die Dividende beim deutschen Anteilseigner der zusätzlichen Besteuerung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens. Als weiteren Nachteil sind in dieser Struktur die Vorschriften des AStG zu beachten.

Keine Freistellung bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter

„Sozialsteuer“ als erheblicher Kostenfaktor

Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft

Schweizerische Verrechnungssteuer anrechenbar

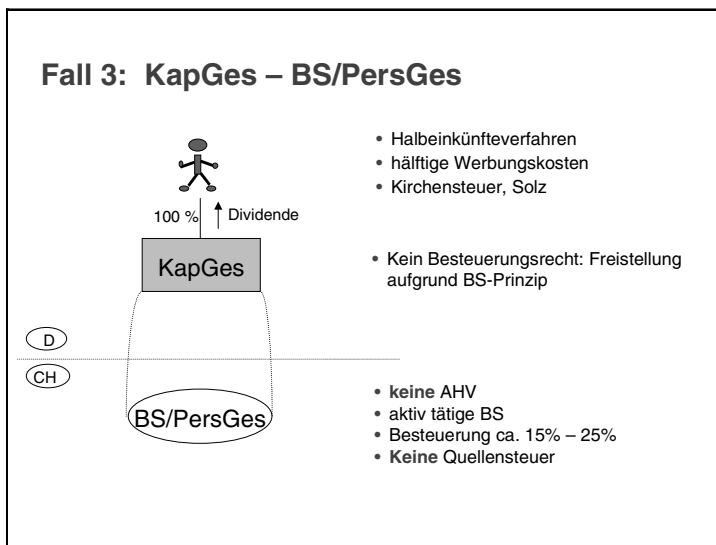


Anrechnung der vollen Schweizer Quellensteuer (WHT= Withholding Tax)

Fall 3: Zwischenschaltung einer deutschen Kapitalgesellschaft

Auf Grund der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft ist zivilrechtlicher Unternehmensträger eine juristische Person. Auf den eigenen Gewinn der Betriebsstätte ist somit keine AHV abzuführen. Die Betriebsstättengewinne unterliegen zunächst der Schweizer Besteuerung unter Freistellung in Deutschland. Bei einer Gewinnausschüttung der deutschen Kapitalgesellschaft erfolgt jedoch eine zusätzliche deutsche Besteuerung (Halbeinkünfteverfahren). Dagegen greift bei der ausländischen Betriebsstätte weder die Hinzurechnungsbesteuerung (Ausnahme: „Finance Branch“) noch die schweizerische Verrechnungssteuer.

Keine Hinzurechnungsbesteuerung und keine „Sozialsteuer“

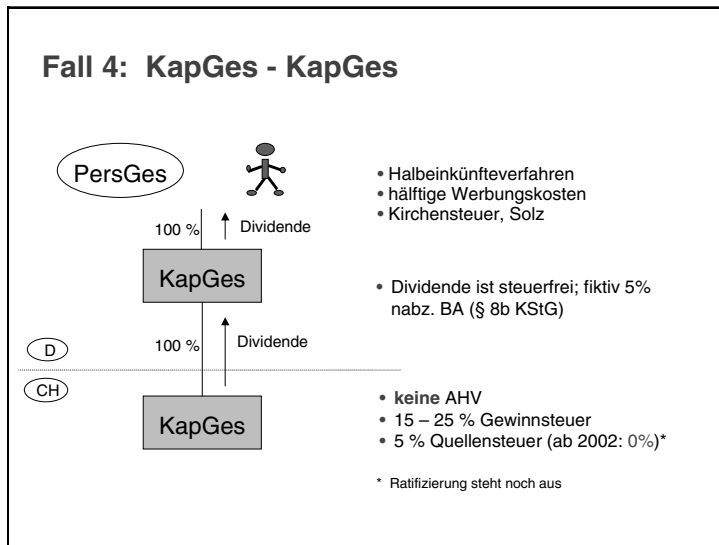


Fall 4: Zwischenschaltung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit Schweizer AG

Auch in dieser Struktur fehlt es an einer AHV-Pflicht auf den eigenen Gewinn der Kapitalgesellschaft. Allerdings sind sowohl die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten, als auch derzeit noch eine fünfprozentige Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen der schweizerischen Kapitalgesellschaft, die jedoch rückwirkend zum 1.1.02 entfallen soll. Die vereinnahmte Dividende bleibt bei der Ermittlung des Einkommens der deutschen Kapitalgesellschaft zunächst außer Ansatz (§ 8b Abs. 1 KStG). Die steuerliche Fiktion, dass fünf Prozent dieser Auslandsdividende nicht als Betriebsausgabe abgezogen

Quellensteuer soll zum 1.1.02 entfallen

gen werden dürfen, führt jedoch im Ergebnis zu einer fünfprozentigen Versteuerung der Dividende. Hinzu kommt eine weitere Besteuerung bei Ausschüttung an die Anteilseigner (Halbeinkünfteverfahren).



1.3 Zwischenergebnis

Die voranstehenden Ausführungen verdeutlichen, dass die skizzierten Modelle 2 bis 4 zwar mögliche Cross-Border-Strukturen sind, die sich – entgegen Modell 1 – insbesondere durch eine fehlende AHV-Pflicht auf den eigenen Gewinn auszeichnen. Gleichwohl tritt in diesen Alternativen ein elementarer Nachteil zu Tage. Durch die Zwischenschaltung einer in- und/oder ausländischen Kapitalgesellschaft entsteht – mit dem Halbeinkünfteverfahren auf Ebene des deutschen Anteilseigners – neben der schweizerischen Besteuerung eine zusätzliche Besteuerungsebene. Ein elementarer Nachteil, der den Vorteil der fehlenden AHV-Pflicht bei weitem zu Nichte macht. Dies verdeutlicht die folgende Übersicht. Die Kalkulationen wurden mit einem Schweizer Durchschnittssteuersatz von 20 Prozent vorgenommen:

Fehlende AHV-Pflicht wird durch steuerliche Nachteile kompensiert

Berechnungsbeispiel zu den Fällen 1 bis 4

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Gewinn vor Steuern	100.00	100.00	100.00	100.00
AHV Schweiz (10 %)	-10.00	0.00	0.00	0.00
Ertragsteuer Schweiz (20 %)	-18.00	-20.00	-20.00	-20.00
Gewinn nach CH-Steuern	72.00	80.00	80.00	80.00
Quellensteuer Schweiz	0.00	-12.00	0.00	0.00
Netto-Gewinntransfer	72.00	68.00	80.00	80.00
Netto-Gewinntransfer	72.00	68.00	80.00	80.00
davon steuerpflichtig	0.00	40.00	0.00	4.00
Gewerbesteuer	0.00	0.00	0.00	-0.67
Körperschaftsteuer	0.00	0.00	0.00	-0.83
Solidaritätszuschlag	0.00	0.00	0.00	-0.05
Gewinn nach D-Steuern	72.00	68.00	80.00	78.45
Entnahme/Ausschüttung	72.00	68.00	80.00	78.45
davon Steuerpflichtig	0.00	40.00	40.00	39.23
Einkommensteuer (48,5 %)	0.00	-19.40	-19.40	-19.03
Anrechenbare CH-Quellensteuer	0.00	12.00	0.00	0.00
Solidaritätszuschlag	0.00	-1.07	-1.07	-1.05
verbleibender Betrag	72.00	59.53	59.53	58.38
Gesamtbelastung	28.00	40.47	40.47	41.62

Klassisches Betriebsstättenmodell deutlich günstiger

1.4 Optimierte Cross-Border-Strukturen

Auf Basis der bisherigen Überlegungen sollte eine steuerlich vorteilhafte Cross-Border-Struktur folgende Erfordernisse vereinigen:

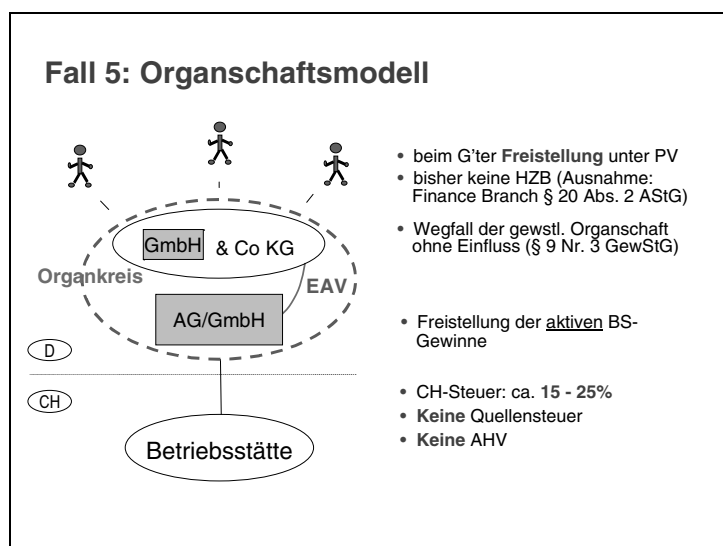
1. niedrige Schweizer Besteuerung,
2. fehlende AHV-Pflicht auf den eigenen Gewinn,
3. Vermeidung einer zusätzlichen deutschen Besteuerung bzw. maximal Berücksichtigung i.R.d. Progressionsvorbehaltes und
4. einfache Integration in bestehende Unternehmensstruktur.

Diese Erfordernisse können bereits über Modelle erreicht werden, die auf einer einfachen Schweizer Betriebsstätte basieren, deren Stammhaus eine deutsche Kapitalgesellschaft ist. Durch letztere fehlt es an der Schweizer AHV-Pflicht auf den eigenen Betriebsstättengewinn. Zur Vermeidung einer weiteren deutschen Besteuerungsebene – insbesondere im Falle von Gewinnausschüttungen durch eine Kapitalgesellschaft – müssen entsprechende steuerlich vorteilhafte Regelungen in den einschlägigen Gesetzen zur Anwendung gebracht werden. Hierzu zählt insbesondere die Organschaft („Organschaftsmodell“) und die atypisch stille Beteiligung („AG & atypisch Still“).

Beide Modelle (Fälle 5 und 6) sind dabei einfach und schnell in bestehende inländische Unternehmensstrukturen zu integrieren. Beispielsweise bietet sich das Organschaftsmodell in der Praxis gerade bei bestehenden mittelständischen GmbH & Co. KG-Strukturen an; die „AG & atypisch Still“ lässt sich dagegen einfach in eine deutsche Kapitalgesellschafts-Struktur einbetten.

Fall 5: Organschaftsmodell

Zur Vermeidung einer weiteren deutschen Besteuerungsebene wird in dieser Struktur das deutsche Stammhaus als Organgesellschaft in den Organkreis einer deutschen Mitunternehmerschaft aufgenommen. Dies verdeutlicht die folgende Grafik:



Steuersystematisch wird folgendes Ergebnis erzielt: Das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht für den in der Schweiz erzielten Betriebsstättengewinn liegt ausschließlich im Niedrigsteuerland Schweiz. Wesentliches Element ist eine **aktiv tätige** Betriebsstätte (DBA-Aktivitätsklausel). Deutschland stellt die Betriebsstättengewinne von der eigenen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt frei. In einem ersten Schritt wird der Betriebsstättengewinn auf Ebene der deutschen Kapitalgesellschaft vereinnahmt. Im zweiten Schritt wird am Ende des Ge-

Gestaltungsmodell muss diese Kriterien berücksichtigen

Steuerliche Folgen des „Organschaftsmodells“

schäftsjahres der gesamte Gewinn der Organgesellschaft an die Organtträgerin (hier KG) über den Ergebnisabführungsvertrag zugeführt.

Das Einkommen der KG wird hierbei über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung den Gesellschaftern zugerechnet, wobei im Ausland erwirtschaftete Einkommen (auch die zunächst von der Organgesellschaft vereinnahmten Beträge) so behandelt werden, als hätten die Mitunternehmer diese Einkommensteile unmittelbar über die KG erzielt. Bei der Gewerbesteuer führt die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG bereits zur Vermeidung einer entsprechenden Besteuerung bei der deutschen Gewerbesteuer. Insofern wäre auch der mögliche Wegfall der gewerbesteuerlichen Organschaft, der im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes (StVergAbG) diskutiert wird, ohne unmittelbaren Nachteil für die Investition.

Ergebnis: Die Gewinne aus der schweizerischen Betriebsstätte werden somit ausschließlich in der Schweiz besteuert und in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt (Hinweis: bei ausländischen Kapitalgesellschaften ist § 15 Nr. 3 KStG zu beachten). AHV ist auf die eigenen Betriebsstättengewinne nicht abzuführen. Hieraus ergibt sich eine auch international beachtliche Steuerquote, die nochmals acht Prozentpunkte unter der „einfacheren“ Investition wie in Fall 1 liegt. Dies verdeutlicht der folgende Steuerbelastungsvergleich:

Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft ohne steuerliche Folgen

Berechnungsbeispiel zu den Fällen 1 bis 5

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4	Fall 5
CH					
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
AHV Schweiz (10 %)	-10,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ertragsteuer Schweiz (20 %)	-18,00	-20,00	-20,00	-20,00	-20,00
Gewinn nach CH-Steuern	72,00	80,00	80,00	80,00	80,00
Quellensteuer Schweiz	0,00	-12,00	0,00	0,00	0,00
Netto-Gewinntransfer	72,00	68,00	80,00	80,00	80,00
Unternehmensebene					
Netto-Gewinntransfer	72,00	68,00	80,00	80,00	80,00
davon steuerpflichtig	0,00	40,00	0,00	4,00	0,00
Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	-0,67	0,00
Körperschaftsteuer	0,00	0,00	0,00	-0,83	0,00
Solidaritätszuschlag	0,00	0,00	0,00	-0,05	0,00
Gewinn nach D-Steuern	72,00	68,00	80,00	78,45	80,00
D					
Entnahme/Ausschüttung	72,00	68,00	80,00	78,45	80,00
davon Steuerpflichtig	0,00	40,00	40,00	39,23	0,00
Einkommensteuer (48,5 %)	0,00	-19,40	-19,40	-19,03	0,00
Anrechenbare CH-Quellensteuer	0,00	12,00	0,00	0,00	0,00
Solidaritätszuschlag	0,00	-1,07	-1,07	-1,05	0,00
Gesellschafterebene					
verbleibender Betrag	72,00	59,53	59,53	58,38	80,00
Gesamtbelastung	28,00	40,47	40,47	41,62	20,00

1.4.1 Gefahr – Verlagerung von Funktionen

Allerdings darf ein grundsätzliches Problem des internationalen Engagements nicht vernachlässigt werden. Soweit bereits bestehende Funktionen von einer deutschen Unternehmenseinheit auf eine ausländische Betriebsstätte übertragen werden, stellt dies regelmäßig einen Entstrickungstatbestand dar („Geschäftschancentheorie“). Die Folge: Etwaige auf die ausländische Betriebsstätte übertragene stille Reserven sind aufzudecken und zu besteuern. Diese Angriffsfläche wird seitens der deutschen Finanzverwaltung sicherlich genauestens überprüft (BMF-Schreiben für 2003 erwartet) und dürfte für einige Investitionen letztendlich bereits bei der Entscheidungsfindung das klare „KO-Kriterium“ sein. Soweit jedoch entsprechende Verlustvorträge vorliegen (Vorsicht bei Einführung der „Mindeststeuer“) oder derzeit auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage nur geringe stille Reserven vor-

Gefahr der Aufdeckung stiller Reserven

handen sind, könnte sich die Situation bereits wieder ändern. Dies kann gerade bei Investitionen in neue Märkte oder in Neuprodukte vorteilhaft sein. In jedem Fall muss dieser Aspekt aber bei einer entsprechenden Investition streng überprüft werden.

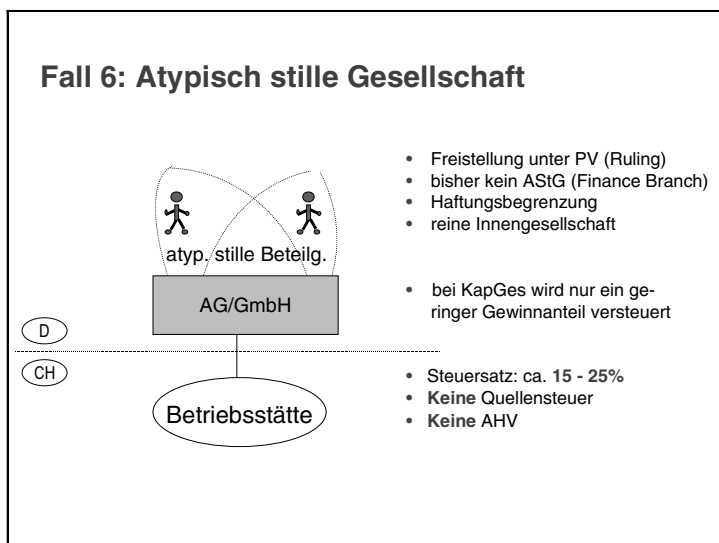
1.4.2 Änderungen durch das StVerGAbG?

Die Bundesregierung beabsichtigt nun in ihrer Gesetzesvorlage zum StVergAbG, den Anwendungsbereich der steuerlich schädlichen Tatbestände des AStG auch verstärkt auf ausländische Betriebsstätten anzuwenden. Umgesetzt wird die vorgeschlagene Neuregelung in § 20 Abs. 2 AStG. Hierunter fallen Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, die als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären, falls die Betriebsstätte eine ausländische Kapitalgesellschaft wäre. In diesem Fall wäre eine Doppelbesteuerung nicht mehr durch die Freistellungsmethode, sondern durch die Anrechnungsmethode zu vermeiden. Trotz abkommensrechtlicher Aktivitätsklausel kann diese neue Entwicklung bei der Frage der schädlichen Mitwirkung im Sinne des § 8 AStG entscheidend sein. Die weitere Entwicklung des StVerGAbG im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Die geplante Änderung dürfte sich aber auf Investitionen, die auf einer „echten“ eigenen Tätigkeit der Betriebsstätte unter Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr basieren, nur selten auswirken.

Weiteren Einfluss könnte die vorgesehene Einschränkung der Organträgerschaft hervorrufen. Es ist beabsichtigt, dass ab 2003 eine Personengesellschaft nur noch dann als Organträgerin qualifiziert wird, wenn sie selbst eine eigene gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt; eine ausschließlich gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist dagegen nicht mehr ausreichend. Insofern ist zukünftig eine gewisse eigene Substanz notwendig. Alternativ wäre beispielsweise eine Strukturierung über einen gewerblich tätigen **Einzelunternehmer** als Organträger denkbar oder eine Investition über eine „AG & atypisch Still“.

Fall 6: AG & atypisch stille Beteiligung

Das gleiche vorteilhafte Ergebnis wie beim Organschaftsmodell wird auch durch eine einfach zu implementierende atypisch stille Beteiligung erzielt:



Vorgesehene Änderungen im AStG

Gewerblich geprägte Personengesellschaft reicht nicht mehr aus

Bei diesem Modell beteiligen sich die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zusätzlich als atypisch stille Gesellschafter an dieser Gesellschaft. Die Kapitalgesellschaft selbst kann dabei in der Rechtsform einer GmbH oder zur besseren Außenwirkung auf dem Schweizer Markt als „kleine AG“ gegründet werden, um ein entsprechendes „Standing“ zu erzielen. Die atypisch stille Gesellschaft ist dabei eine reine Innengesellschaft.

Steuersystematisch wird der Betriebsstättengewinn der Schweizer Besteuerung unterworfen und in Deutschland auf Ebene der atypisch stillen Gesellschafter freigestellt. Der Gewinn wird hierbei zunächst auf Ebene der deutschen Kapitalgesellschaft vereinnahmt und dann entsprechend den Beteiligungsverhältnissen auf die Gesellschafter verteilt. Durch eine entsprechend große Kapitaleinlage ist sicherzustellen, dass der wesentliche Gewinnanteil den atypisch stillen Gesellschaftern zusteht. Denn deren Gewinnanteil mindert als Betriebsausgabe den (verbleibenden) Gewinn der Kapitalgesellschaft. Die atypisch stille Gesellschaft ist selbst nicht Kaufmann und somit nicht bilanzierungspflichtig. Eine mögliche Ausgangsbasis für die Gewinnzurechnung ist beispielsweise der Gewinn vor Steuern der Kapitalgesellschaft selbst.

Diese Grundsätze der Gewinnverteilung greifen auch für die im Ausland erzielten Betriebsstättengewinne, so dass diese keiner weiteren deutschen Besteuerung unterliegen (für eine ausführliche Analyse vgl. INF 00, 363 ff.). Allerdings liegt dazu derzeit keine gesicherte Rechtsprechung vor. Eine verbindliche Auskunft ist somit zu empfehlen. Soweit der Gewinnanteil der Kapitalgesellschaft zusteht, greift bei Ausschüttung eine weitere deutsche Besteuerung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens, die jedoch durch eine entsprechende Gewinnzuweisung an die atypisch stillen Gesellschafter minimiert werden kann. Hierbei sind gegebenenfalls Fremdvergleichsgrundsätze zu beachten.

Fazit: Die beiden letzten Modelle bieten einfache Strukturen für ein grenzüberschreitendes Engagement deutscher Mittelständler. Dabei gibt es seitens der Schweiz weitere Ansatzmöglichkeiten, das bereits erzielte Ergebnis einer ausschließlichen Schweizer Besteuerung noch zu verbessern. Ansatzpunkt ist hier insbesondere eine weitere Absenkung der Steuerquote durch eine in der Schweiz begünstigte Qualifizierung als so genannte „mixed company“.

2. Unternehmensbesteuerung in der Schweiz

Ausgehend von den oben dargestellten Fällen 5 und 6 sollen kurz die Besteuerungsregeln dargestellt werden, welche für die Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft in der Schweiz gelten. Anschließend wird auf die steuerlich privilegierte Behandlung so genannter gemischter Gesellschaften eingegangen.

2.1 Gewinnsteuern

2.1.1 Besteuerung wie eine juristische Person

Betriebsstätten, die von ausländischen natürlichen Personen bzw. Einzelunternehmern in der Schweiz unterhalten werden, unterliegen der Einkommensbesteuerung, welche für natürliche Personen gilt (Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 18 DBG¹; Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 8 StHG²). Schweizerische Betriebsstätten von ausländischen Personengesell-

Gründung einer „kleinen AG“ vorteilhaft

Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters ist Betriebsausgabe

Verbindliche Auskunft ratsam

Qualifikation als „mixed company“ senkt Steuerquote

Regeln für Kapitalgesellschaften anwendbar

¹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG).

² Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

schaften werden dagegen gemäß internem, schweizerischem Recht nach den Regeln für Kapitalgesellschaften besteuert (Art. 11 i.V.m. Art. 49 Abs. 3 DGB; Art. 20 Abs. 2 StHG). Die Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft wird in der Schweiz konsequenterweise ebenfalls nach den Regeln für die juristischen Personen bzw. Kapitalgesellschaften besteuert (Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 49 DGB; Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 StHG). Letzteres trifft für die Fälle 5 und 6 zu, so dass nachfolgend die entsprechenden Besteuerungsfolgen dargestellt werden.

2.1.2 Steuerhoheiten

In der Schweiz gibt es für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften **drei Steuerhoheiten**. Der Bund erhebt die als „direkte Bundessteuer“ bekannte Gewinnsteuer. Daneben besitzen sowohl die Kantone als auch die Gemeinden ein Besteuerungsrecht von Gewinn und Kapital der juristischen Personen.

2.1.3 Direkte Bundessteuer

Die direkte Bundessteuer wird sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht erhoben. Von unbeschränkter Steuerpflicht ist die Rede, wenn ein Unternehmen seinen handelsrechtlichen Sitz oder die tatsächliche Geschäftsleitung in der Schweiz hat. Eine beschränkte Steuerpflicht liegt vor, wenn sich zwar nicht der Sitz oder die Leitung in der Schweiz befinden, wohl aber eine Betriebsstätte vorliegt oder z.B. Grundeigentum vorhanden ist. Die Betriebsstätte in den Fällen 5 und 6 ist somit in der Schweiz **beschränkt steuerpflichtig**. Der gesetzlich fixierte Steuersatz ist eine „flat rate“ und beträgt für Kapitalgesellschaften 8,5 Prozent. Da die Steuern von juristischen Personen gemäß der schweizerischen Steuerphilosophie als Betriebsausgaben angesehen werden, sind die direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden steuerlich abzugsfähig. Die **effektive Steuerbelastung** für den Gewinn der Betriebsstätte bei der direkten Bundessteuer beträgt dadurch nur ca. **7,8 Prozent**.

2.1.4 Kantons- und Gemeindesteuern

Daneben erheben sowohl die Kantone als auch die Gemeinden Gewinnsteuern nach Maßgabe der verschiedenen kantonalen Steuergesetze. Im Zuge der Steuerharmonisierung im Jahr 2001 haben die meisten Kantone bei der Besteuerung von juristischen Personen von progressiven zu proportionalen Steuersätzen gewechselt. Die Berechnung der Steuer ist von Kanton zu Kanton verschieden. Meist sieht das kantonale Steuergesetz als Berechnungsgrundlage einen Prozentsatz des steuerbaren Gewinns vor, der als „einfache Staatssteuer“ bezeichnet wird (nicht zu verwechseln mit den nachfolgend erläuterten Kantonssteuern, die oftmals auch Staatssteuern genannt werden). Von diesem Betrag der einfachen Staatssteuer erheben in der Regel sowohl der Kanton als auch die Gemeinde, in der das Unternehmen steuerlich ansässig ist, ein Vielfaches an Kantons- und Gemeindesteuern, wobei es sich um die effektiv erhobenen Steuern handelt. Die kantonalen und kommunalen Multiplikatoren – auch Steuerfüße genannt – können jährlich den finanziellen Bedürfnissen von Kanton und Gemeinden angepasst werden.

2.1.5 Gesamtsteuerbelastung der Betriebsstätte

Für den Gewinn der Betriebsstätte in den Fällen 5 und 6 ergibt sich auf Grund der steuerlichen Abzugsfähigkeit der direkten Steuern je

**Gewinnsteuern
als abzugsfähige
Betriebsausgaben**

Kantons- und Gemeindesteuer berücksichtigen

Gesamtsteuerbelastung sehr niedrig

nach Standort eine ordentliche **effektive Gewinnsteuerbelastung** von Bund, Kanton und Gemeinde von zur Zeit ca. **15 – 25 Prozent**.

2.2 Kapitalsteuern

Die Kapitalsteuern werden nur auf Kantons- und Gemeindeebene erhoben. Sie bemessen sich vom steuerbaren Kapital, welches grundsätzlich das nominelle Kapital als auch die Reserven (inkl. Gewinnreserven) der Gesellschaft umfasst. Die ordentliche effektive Kapitalsteuerbelastung der schweizerischen Betriebsstätte in den Fällen 5 und 6 beträgt je nach Standort ca. **0,08 bis 0,4 Prozent** desjenigen steuerbaren Kapitals, welches der schweizerischen Betriebsstätte zuzuweisen ist.

2.3 Verrechnungssteuer

Dividenden von in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaften unterliegen der Verrechnungssteuer (Quellensteuer) zum Satz von 35 Prozent. Schweizerische Zweigniederlassungen sind im Unterschied dazu grundsätzlich nicht verrechnungssteuerpflichtig. Da die Modelle 5 und 6 auf einer Schweizer Betriebsstätte basieren, fällt somit keine Quellensteuer an.

3. Schweizerisches Steuerprivileg – „mixed company“

In den Fällen 5 und 6 ergibt sich – wie oben dargestellt – bei ordentlicher Besteuerung in der Schweiz zurzeit eine steuerliche Endbelastung von ca. 15 bis 25 Prozent. Die Gesamtsteuerbelastung des Unternehmens kann aber noch entscheidend gesenkt werden, indem für die schweizerische Betriebsstätte das Steuerprivileg einer so genannten **gemischten Gesellschaft** in Anspruch genommen wird. Wesen und Funktionsweise dieses Privileges werden nachfolgend erörtert.

3.1 Grundlage – Steuerharmonisierungsgesetz

Der Bund hat auf den 1.1.93 ein Rahmengesetz, das Steuerharmonisierungsgesetz, in Kraft gesetzt, um die unterschiedlichen kantonalen Besteuerungsregeln in den wichtigsten Bereichen zu vereinheitlichen. Die Kantone mussten bis zum 1.1.01 ihre eigene Steuergesetzgebung an das Rahmengesetz anpassen. Mit der Harmonisierung wurde ebenfalls das Steuerprivileg für **gemischte Gesellschaften** bundesweit vereinheitlicht und gesetzlich verankert.

3.2 Grundsatz – Privileg auf Kantons- und Gemeindeebene

Das Steuerprivileg für gemischte Gesellschaften ist nur in den kantonalen Steuergesetzen vorgesehen und gilt nur für die Kantons- und Gemeindesteuern, nicht aber für die direkte Bundessteuer. Bei der direkten Bundessteuer werden gemischte Gesellschaften ordentlich besteuert.

3.3 Voraussetzung – Auslandsbezogenheit

Bei den gemischten Gesellschaften ist wesentlich, dass ihre Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist. Mit anderen Worten üben sie in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit aus. Die kantonalen Steuergesetze tragen der Besonderheit der überwiegenden Auslandsbezogenheit Rechnung, indem das Auslandsergebnis weitgehend von der schweizerischen Besteuerung ausgenommen

Quellensteuer greift nicht bei Zweigniederlassungen

Steuerprivileg nutzen

Auslandsergebnis in der Schweiz weitgehend steuerbefreit

wird. Dieser Besteuerungsansatz fußt auf den Prinzipien der internationalen Steuerausscheidung. Damit eine solche Ausscheidung vorgenommen werden kann, muss die Auslandstätigkeit entweder durch eine schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgeübt werden, oder die Voraussetzungen einer **Betriebsstätte** einer ausländischen Gesellschaft in der Schweiz erfüllen. Die Besteuerung als gemischte Gesellschaft ist mithin auch für schweizerische Betriebsstätten von ausländischen Kapitalgesellschaften möglich.

Bei der Frage, ob die Geschäftstätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird, ist nach der vorherrschenden Lehrmeinung sowohl auf die **Ertrags-** als auch auf die **Aufwandsseite** abzustellen. Das bedeutet, dass ertragsseitig mindestens 80 Prozent der generierten Umsätze aus dem Ausland stammen müssen. Parallel dazu muss aber auch der eigene oder durch Dritte erbrachte Beitrag zur Leistungserstellung (Aufwand) zu mindestens 80 Prozent auslandsbezogen sein. In der Regel sind dazu die Bruttoerträge bzw. -aufwände maßgebend. Die ertrags- und aufwandsseitigen Quoten von mindestens 80 Prozent müssen kumulativ erfüllt sein. Diese Regeln können anhand der folgenden Praxisbeispiele veranschaulicht werden, welche beispielhaft und nicht abschließend das mögliche Einsatzspektrum dieser Steuerplanungsvariante in den Fällen 5 und 6 illustrieren sollen.

Beispiel: Einkauf/Vertrieb

Die Geschäftstätigkeit der schweizerischen Betriebsstätte besteht darin, dass sie im Ausland Handelsgüter, wie z.B. Maschinen, Fertigteile, Nahrungsmittel, Pharmazeutika etc. einkauft und an Abnehmer im Ausland verkauft. Bei entsprechendem Handelsvolumen dürfte das Erfordernis, dass kumulativ 80 Prozent des Ertrages (Umsatz aus Verkäufen) und 80 Prozent des Aufwands (Einkauf) auslandsbezogen sind, ohne weiteres erfüllt sein. Der aus diesen Ausland-Ausland-Geschäften generierte Gewinn unterliegt damit der privilegierten Besteuerung in der Schweiz.

Beispiel: Marketing

Die Geschäftstätigkeit der schweizerischen Betriebsstätte besteht im Marketing (ohne das Gebiet der Schweiz) für nicht in der Schweiz ansässige Gesellschaften. Sofern die Aufwands- und die Ertragsseite zu 80 Prozent auslandsbezogen sind, ist die privilegierte Besteuerung in der Schweiz grundsätzlich möglich.

Beispiel: Design

Die Geschäftstätigkeit der schweizerischen Betriebsstätte besteht im Bereich des Designs für nicht in der Schweiz ansässige Auftraggeber, wobei die schweizerische Gesellschaft für ihre Aufträge auch Dienstleistungen von im Ausland ansässigen Spezialisten, Beratern, Designern etc. in Anspruch nimmt. Sofern die Aufwands- und die Ertragsseite zu 80 Prozent auslandsbezogen sind, ist die privilegierte Besteuerung in der Schweiz grundsätzlich möglich.

Bruttoumsatz und Bruttoaufwand maßgebend

Typische Praxisfälle zum Einsatz des Steuerprivilegs bei der Steuerplanung

Beispiel: Verpackung, Labelling

Die Geschäftstätigkeit der schweizerischen Betriebsstätte besteht darin, dass sie von Unternehmen im Ausland medizinische Instrumente, Operationsbestecke oder sonstige im Medizinalbereich benötigte Utensilien, die im Ausland (z.B. China) hergestellt werden, bezieht. Diese werden in der Schweiz zu versandbereiten Sets zusammengestellt und mit einer Verpackung mit Schweizer Label versehen. Anschließend werden die Sets an Kunden ins Ausland verkauft. Nach Rücksprache mit den schweizerischen Steuerbehörden und je nach Ausgestaltung des Geschäfts dürfte für die Betriebsstätte grundsätzlich die privilegierte Besteuerung möglich sein.

Zu beachten ist bei der Steuerplanung allerdings, dass bei der Frage der Auslandsbezogenheit trotz Steuerharmonisierung noch gewisse kantonale Praxisunterschiede gelten. Bei der Vorschrift, dass bei der gemischten Gesellschaft mindestens 80 Prozent des Aufwands im Ausland erbracht sein müssen, werden nach der Praxis des Kantons **Zürich** generell alle Aktivitäten berücksichtigt, welche als Geschäfts- und nicht als Verwaltungstätigkeit gelten. Eingeschlossen sind somit neben dem Einkauf auch die Personalkosten und der Raumaufwand. Die Praxis des Kantons **Zug** dagegen umfasst hier grundsätzlich nur den Einkauf, nicht aber auch den Personal- und Raumaufwand in der Schweiz.

3.4 Besteuerung der gemischten Gesellschaften

Im Einzelnen gestaltet sich die Besteuerung wie folgt:

3.4.1 Gewinnsteuer

Alle Kantone gewähren den gemischten Gesellschaften – anders als bei der direkten Bundessteuer – die folgenden steuerlichen Erleichterungen:

- Beteiligungserträge, Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen sowie Gewinne bei der Aufwertung von Beteiligungen sind steuerfrei.
- Die übrigen Einkünfte **aus der Schweiz** werden ordentlich besteuert.
- Von den übrigen Einkünften **aus dem Ausland** wird nach Maßgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz nur ein geringer Anteil ordentlich besteuert.

Der steuerbare Gewinn bestimmt sich grundsätzlich wie folgt:

1. In einem ersten Schritt wird in Anwendung der allgemeinen Regeln des schweizerischen Steuerrechts der steuerbare Gewinn ermittelt.
2. Von diesen Erträgen werden vorab die steuerfreien Erträge aus Beteiligungen, inkl. Kapital- und Aufwertungsgewinnen, ausgeschieden.
3. Vom verbleibenden Gewinn wird das schweizerische Inlandsergebnis ausgeschieden, welches in der Schweiz vollständig der ordentlichen Besteuerung unterliegt. Die Ausscheidung des Inlandsertrages erfolgt nach den Grundsätzen des internationalen (bzw. interkantonalen) Steuerrechts in der Regel nach Quoten des Bruttoumsatzes.

Neben Einkauf je nach Kanton auch Personal- und Raumaufwand einbeziehen

Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen

4. Vom verbleibenden Auslandsergebnis wird nur ein geringer Anteil zu dem in der Schweiz steuerbaren Gewinn geschlagen und ebenfalls ordentlich besteuert. Das verbleibende Auslandsergebnis wird gemäß dem nationalen schweizerischen Recht freigestellt.

Je nach Standort resultiert daraus für unsere als gemischte Gesellschaft qualifizierte Betriebsstätte eine sehr geringe und international beachtliche Gesamtsteuerbelastung. Noch ein Hinweis: Für den Fall eines Verlustes erfolgt die Ausscheidung grundsätzlich genauso wie bei einem positiven Ergebnis.

3.4.2 Kapitalsteuer

Der Bund erhebt keine Kapitalsteuer, unabhängig davon, ob eine ordentlich besteuerte Gesellschaft oder eine gemischte Gesellschaft vorliegt. In den Kantonen hingegen kommt bei der Kapitalsteuer für gemischte Gesellschaften in der Regel ein **reduzierter Steuersatz** zur Anwendung. Die Betriebsstätte in den Fällen 5 und 6 hat den Teil des Kapitals in der Schweiz zum reduzierten Satz zu versteuern, der auf Grund der Regeln der internationalen Steuerausscheidung der Schweiz zuzuweisen ist.

3.4.3 Beantragung des Steuerprivileges

Die Besteuerung als gemischte Gesellschaft wird nur auf Antrag gewährt. In der schweizerischen Steuerpraxis ist es dabei üblich, die Besteuerungsvoraussetzungen mit den kantonalen Steuerbehörden im Voraus zu besprechen. Zu der Frage, ob eine Gesellschaft oder Betriebsstätte in der Schweiz als gemischte Gesellschaft zu qualifizieren ist, gewähren die kantonalen Steuerbehörden auf Antrag **verbindliche, schriftliche Auskünfte** (so genannte „Rulings“). Die Frist zur Einholung eines solchen Rulings beträgt gewöhnlich zwischen zwei bis vier Wochen, wobei in der Regel auch eine rückwirkende Anwendung für noch nicht veranlagte Steuerperioden akzeptiert werden sollte.

4. Zusammenfassung

Mit dem Organschaftsmodell (Fall 5) sowie der atypisch stillen Beteiligung (Fall 6) sind mustergültige Lösungsansätze aufgezeigt worden, um über eine einfach zu integrierende Betriebsstätte die ausschließliche Schweizer Besteuerung von ca. 15 bis 25 Prozent (je nach Standort) sicherzustellen. Beide Modelle basieren auf einer aktiv tätigen Schweizer Betriebsstätte, deren Gewinn der Schweizer Besteuerung unterliegt und in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freigestellt wird. Kombiniert man diese schon aus deutscher Sicht steuerlich vorteilhaften Modelle mit dem schweizerischen Steuerprivileg für gemischte Gesellschaften, wird eine im internationalen Vergleich besonders niedrige Steuerbelastung erzielt. Gleichzeitig liegt durch die Zwischenschaltung einer deutschen Kapitalgesellschaft keine AHV-Pflicht auf den eigenen Betriebsstättengewinn vor.

Die einfache Integration und Umsetzung in bestehende Unternehmensstrukturen ist ein großer Vorteil der beiden Modelle. Somit eröffnen sich gerade für den durch die Steuerpolitik „arg gebeutelten“ deutschen Mittelstand ideale Bedingungen für ein verstärktes ausländisches Engagement.

**Qualifikation
als gemischte
Gesellschaft sehr
vorteilhaft**

**Qualifikation
durch verbindliche
Auskunft (Ruling)
absichern**

**Modelle 4 und 5
mit Steuerprivileg
kombinieren**