http://international.ruw.de

Recht der Internationalen Wirtschaft

RIW

12|2024

Betriebs-Berater International

6.12.2024 | 70. Jg.
Seiten 777–852

DIE ERSTE SEITE

Dr. Ruben A. Hofmann
Digital Services Act – Ein Meilenstein für Verbraucher in der schillernden Welt der Influencer

AUFSÄTZE

Tobias Lübcke
§ 8a InhKontrollV: Besondere Transparenzpflichten für Drittstaatserwerber und Finanzinvestoren (Teil III) | 777

Dr. Roland Mörsdorf
Geschlechterquote, Firma, Transparenzregister und Nachhaltigkeitsbericht bei der norwegischen GmbH (AS) | 789

Dr. Constantin Frank-Fahle, **Marcel Trost** und **Andreas Heinrich**
Der Wettbewerb zwischen den Vereinigten Arabischen Emiraten und Saudi-Arabien um Regional Headquarters | 795

Dr. Paul Meder
Rechtsprechungslinien zu den zwei Stolpersteinen einer internationalen Zuständigkeit nach Vermögensgerichtsstand (§ 23 ZPO): Mindestvermögen und Inlandsbezug | 800

LÄNDERREPORTE

Miriam Kelly, **Dr. Susanne Kölbl** und **Dr. Susann Sturm**
Länderreport USA | 806

Markus Schlüter
Länderreport Thailand | 810

Dr. Lena Werderitsch
Länderreport Österreich | 814

Dr. Gökçe Uzar Schüller
Länderreport Türkei | 820

INTERNATIONALES WIRTSCHAFTSRECHT

EuGH: Verbot der Einfuhr von Gütern, die ihren Ursprung in Birma/Myanmar haben oder aus Birma/Myanmar ausgeführt wurden – Teakholzstämme mit Ursprung in Birma/Myanmar, die vor dem Transport in die Europäische Union nach Taiwan ausgeführt und dort bearbeitet wurden | 824
mit RIW-Kommentar von **Prof. Dr. Johannes Schäffer** | 830

INTERNATIONALES STEUERRECHT UND ZOLLRECHT

BFH: Besteuerungsrecht nach DBA-Schweiz 1971/2010 in der Freistellungsphase eines Arbeitsverhältnisses | 849

Fachmedien Recht und Wirtschaft | dfv Mediengruppe | Frankfurt am Main

Trading AS“). Alte Firmen, bei denen die Rechtsform am Anfang („AS Oslo Trading“) oder in der Mitte („Oslo AS Trading“) angegeben wird, dürfen bis zur nächsten Abänderung aber beibehalten werden.

In Norwegen wurde – nach langer Verzögerung – zum Oktober 2024 ein Transparenzregister eingerichtet, in dem die wirtschaftlich Berechtigten der Gesellschaft einzutragen sind. In die Eintragungen sollte ursprünglich einer jeder Dritte ohne das Erfordernis des Nachweises eines berechtigten Interesses Einsicht nehmen können. Aufgrund der Entscheidungen des EuGH vom 22. 11. 2022 in Sachen C-37/20 und C-601/20 kamen rechtliche Zweifel an einem derart weiten Einsichtnahmerecht auf. Daher wurde das Einsichtnahmerecht auf bestimmte Mitteilungspflichtige, Behörden, die Presse, zivilgesellschaftlichen Organisationen und Hochschulen eingeschränkt. Es soll aber nach Klärung der Rechtslage auf andere Personen erweitert werden können.

Große Gesellschaften müssen einen Nachhaltigkeitsbericht erstellen. Große Gesellschaften sind solche Gesellschaften, die mindestens zwei der drei Schwellenwerte von Umsatzerlösen von 580 000 000 NOK, Bilanzsumme von 290 000 000 NOK und 250 Arbeitnehmern überschreiten. Auch mittelgroße und kleine Gesellschaften müssen den Bericht erstellen, wenn ihre Geschäftsanteile an einer Wertpapierbörse innerhalb des EWR zum Handel zugelassen sind. Mittelgroße Gesellschaften sind solche Gesellschaften, die weder eine große Gesellschaft noch eine kleine Gesellschaft sind. Kleine Gesellschaften sind solche Gesellschaften, die nur eine oder keine der drei Schwellenwerte von Umsatzerlösen von 168 000 000 NOK, Bilanzsumme von 84 000 000 NOK und 50 Arbeitnehmern überschreiten.

Dr. Roland Mörsdorf
Seit 2008 Partner der Rechtsanwaltssozietät Advokatfirmaet Grette AS in Oslo. Zwischen 2007 und 1998 als Rechtsanwalt in verschiedenen großen Wirtschaftskanzleien in Amsterdam, Frankfurt/M. und Stuttgart tätig. 1995 Promotion an der Universität Mannheim. Studium der Rechtswissenschaft in Mannheim und Antwerpen. Zugelassen als deutscher Rechtsanwalt und norwegischer Advokat.

Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M., Rechtsanwalt, Marcel Trost, Rechtsanwalt, und Andreas Heinrich, LL.M. oec., Rechtsanwalt und Steuerberater, alle Dubai/Abu Dhabi, Vereinigte Arabische Emirate

Der Wettbewerb zwischen den Vereinigten Arabischen Emiraten und Saudi-Arabien um Regional Headquarters

Multinationale Unternehmen gründen häufig sog. Regional Headquarters (RHQ) in strategisch wichtigen Regionen, um dort die Verwaltung ihrer Geschäfte zu bündeln. Sowohl die Vereinigten Arabischen Emirate als auch das Königreich Saudi-Arabien bieten besondere steuerliche Anreize für die Ansiedlung von RHQ an. Historisch gesehen ist Dubai der beliebteste Standort für RHQs in der MENA-Region. Aber auch Saudi-Arabien versucht durch sein RHQ-Programm, Unternehmen dazu zu bewegen, ihre RHQs im Königreich, insbesondere in der Hauptstadt Riad, anzusiedeln. Für deutsche Unternehmen besteht jedoch die Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland. Dieser Beitrag beleuchtet den Wettbewerb der beiden Länder um RHQs und vergleicht die jeweiligen (steuer-)rechtlichen Rahmenbedingungen sowie deren Auswirkungen auf deutsche Unternehmen.

I. Einleitung

Um einen besseren Überblick über die Geschäftsaktivitäten in einer bestimmten Region zu erhalten, Ressourcen effizient zu nutzen und Managementexpertise zu bündeln, organisieren multinationale Unternehmen[1] das Management ihrer Konzerngesellschaften regelmäßig in sog. Regional Headquarters. Ein Regional Headquarter (RHQ) stellt betriebswirtschaftlich eine eigenständige Verwaltungszentrale für eine bestimmte Region dar. Zu den Aufgabenbereichen eines RHQ gehören neben der Strategieplanung und Erbringung von Managementdienstleistungen auch allgemeine Verwaltungsaufgaben sowie die Koordination und Überwachung der Konzerngesellschaften in der jeweiligen Region.[2]

Um das Geschäft in der MENA-Region[3] und teilweise auch Südasien und Ostafrika zu verwalten, gründen multinationale Unternehmen oftmals eine Kapitalgesellschaft in einer

1 Als multinationale Unternehmen werden allgemein rechtlich selbstständige Unternehmen bezeichnet, die ihren Hauptsitz im Inland und mindestens eine Tochtergesellschaft oder Niederlassung im Ausland haben. Ihre Absatzmärkte sind auf mehrere Länder verteilt und sie steuern ihre Aktivitäten von einer Zentrale im Heimatland aus. Die OECD fasst den Begriff sehr weit, vgl. OECD (2023), OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen zu verantwortungsvollem unternehmerischem Handeln, OECD Publishing, Paris, S. 14, https://doi.org/10.1787/abd4d37b-de (zuletzt abgerufen: 9. 10. 2024).

2 *Frank-Fahle/Trost*, ZfBR 2023, 755, 757.

3 Middle East and North Africa (MENA) Region.

der Freihandelszonen der Vereinigten Arabischen Emirate (VAE).[4] Seit der Einführung eines Unternehmensteuersystems (Corporate Income Tax) im Juni 2023 in den VAE bieten die VAE für RHQ-Gesellschaften Steuervergünstigungen an.

Das Königreich Saudi-Arabien hat im Jahr 2022 ebenfalls ein RHQ-Programm implementiert, um multinationale Unternehmen im Land anzusiedeln. Dafür bietet das Land die Möglichkeit zur Beteiligung an öffentlichen Auftragsvergaben[5] und ebenfalls Steuervergünstigungen[6] an.

Dies verstärkt den ohnehin schon bestehenden Wettbewerb um ausländische Investitionen zwischen den VAE und Saudi-Arabien.[7] Dieser Beitrag vergleicht die verschiedenen, insbesondere steuerlichen Rahmenbedingungen von RHQs in den VAE und Saudi-Arabien.

II. Vereinigte Arabische Emirate

1. Die historische Bedeutung von Dubai als RHQ-Standort

Die VAE – vor allem das Emirat Dubai – haben traditionell eine führende Position als RHQ-Standort für die MENA-Region inne. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die VAE alle wesentlichen Kriterien für die Standortwahl eines RHQ erfüllen.

Einer der größten Flughäfen der Welt und die zentrale Lage in der MENA-Region ermöglichen es, die jeweiligen Konzerngesellschaften der Region von Dubai aus innerhalb kürzester Zeit zu erreichen. Die gut ausgebaute Infrastruktur, insbesondere zahlreiche Häfen, bieten einen hervorragenden Zugang zu wichtigen Schifffahrtsrouten und machen Dubai zu einem der wichtigsten Businesshubs der Welt. Zum anderen bietet insbesondere das Emirat Dubai mit seinen zahlreichen Freihandelszonen rechtlich günstige Rahmenbedingungen für die Ansiedelung von ausländischen Investoren. Diese Freihandelszonen sind auf verschiedene Branchen spezialisiert und bieten diverse Anreize, wie bspw. eine mögliche Steuerbefreiung und ein sehr effektives Verwaltungssystem.

Aber auch die Verfügbarkeit hoch qualifizierter, meist englischsprachiger Arbeitskräfte vor Ort und der „westliche" Lebensstandard tragen zur Beliebtheit von Dubai als RHQ-Standort bei.

Die VAE belegen weltweit den 16. Platz des Ease of Doing Business Index der Weltbank sowie den 1. Platz innerhalb der MENA-Region.[8] So besteht bspw. Kapitalverkehrsfreiheit mit der Möglichkeit der vollständigen Gewinnrepatriierung. Zudem werden Unternehmen nur sehr niedrig besteuert,[9] während Gehälter abhängig Beschäftigter auch weiterhin keiner Einkommensteuer unterliegen.

2. Die Besteuerung von RHQ-Gesellschaften in den VAE

a) Grundlagen zur Körperschaftsteuer[10]

In den VAE gilt seit dem 1. 6. 2023 erstmals ein Körperschaftsteuergesetz.[11] Das Gesetz sieht einen Regelsteuersatz von 9% vor.[12] Allerdings gibt es einen Freibetrag in Höhe von 375 000 AED (ca. 94 000 EUR).[13] Unter bestimmten Voraussetzungen können Unternehmen, die ihren Sitz in einer der zahlreichen Freihandelszonen haben, von einem reduzierten Steuersatz von 0% profitieren. Damit gehören die VAE zu den Ländern mit den niedrigsten Körperschaftsteuersätzen weltweit.[14]

Im Rahmen der Umsetzung der Vorgaben der OECD „Pillar II" ist im derzeit gültigen Körperschaftsteuergesetz für multinationale Unternehmen eine Ergänzungssteuer angelegt, mit dem Ziel, die tatsächliche Steuerbelastung auf mindestens 15% anzuheben.[15] Die konkrete Ausgestaltung dieser Vorgabe ist allerdings einer Ausführungsverordnung vorbehalten, die bislang noch nicht erlassen wurde.

b) Steuerbefreiungen für RHQ-Gesellschaften

RHQ-Gesellschaften in den Freihandelszonen können unter bestimmten Bedingungen von Steuerbefreiungen profitieren. Sog. Qualifizierende Einkünfte (Qualifying Income) von sog. Qualifizierten Freihandelszonen Personen (Qualifying Free Zone Person – QFZP) unterliegen einem bevorzugten Körperschaftsteuersatz von 0%.[16] Auf nicht Qualifizierende Einkünfte wird der Regelsteuersatz von 9% erhoben.[17]

Neben der Unterhaltung von angemessener Substanz[18] erfordert diese Befreiung, dass das Unternehmen Qualifizierende Einkünfte erwirtschaftet.[19] Dies umfasst Einkünfte aus Transaktionen mit anderen Unternehmen, die ebenfalls in Freihandelszonen ansässig sind, sowie Einkünfte aus sog. Qualifizierenden Aktivitäten (Qualifying Activities).[20]

Qualifizierende Aktivitäten sind bspw. die Verarbeitung von Gütern oder Materialien, das Halten von Aktien und anderen Wertpapieren zu Anlagezwecken, Rückversicherungen, Fondsmanagement und die Vermögensverwaltung. Ebenfalls erfasst sind Headquarter-Dienstleistungen[21] sowie

---

4 So haben bspw. Meta (Facebook), 3M und Visa RHQs in Dubai gegründet. Vgl. https://www.khaleejtimes.com/tech/uae-facebook-owner-meta-opens-regional-headquarters-in-dubai https://mediaoffice.ae/en/news/2022/November/09-11/3M-to-drive-sustainability-and-innovation-through-new-regional-headquarters-in-Dubai https://ae.visamiddleeast.com/en_AE/about-visa/newsroom/press-releases/prl-08112021.html (zuletzt abgerufen: 9. 10. 2024).

5 Vgl. *Frank-Fahle/Trost*, ZfBR 2023, 755, 755.

6 Vgl. *Frank-Fahle/Heinrich*, IWB 4/2024, 167, 167 ff.

7 Vgl. *Frank-Fahle/Zimmermann*, RIW 5/2021, Editorial.

8 Ease of Doing Business Index 2020, Weltbank https://archive.doingbusiness.org/en/rankings (zuletzt abgerufen: 9. 10. 2024)

9 *Frank-Fahle/Zimmermann*, RIW 2023 414, 415 f.; *Frank-Fahle/Zimmermann*, IWB 14/2023, 577, 577 ff.

10 Tatsächlich handelt es sich dabei um eine Unternehmenssteuer, die nicht allein auf Körperschaften beschränkt ist. Sie wird aber (fälschlich) als „Corporate Tax" bzw. „Corporate Income Tax" bezeichnet.

11 Federal Decree-Law No. 47 of 2022 Concerning the Taxation of Corporation and Businesses.

12 Vgl. Art. 3 Federal Decree-Law No. 47 of 2022.

13 *Frank-Fahle/Zimmermann*, IWB 2023, 577, 581.

14 Die VAE haben den drittniedrigsten Körperschaftsteuersatz eingeführt. Ein niedrigerer Steuersatz gilt nur in Barbados (5,5%) und Turkmenistan (8%).

15 Art. 3 Abs. 3 Federal Decree Law No. 47 of 2022.

16 Vgl. Art. 3 Abs. 2 lit. a Federal Decree-Law No. 47 of 2022.

17 Vgl. Art. 3 Abs. 2 lit. a Federal Decree-Law No. 47 of 2022.

18 Vgl. Art. 18 Abs. 1 Federal Decree-Law No. 47 of 2022.

19 Es darf auch nicht die De-minimis-Schwelle für nicht-qualifizierendes Einkommen überschritten sein. Diese ist der niedrigere Wert von 5 Mio. AED oder 5% der Gesamteinnahmen für den Veranlagungszeitraum; vgl. Art. 3 Ministerial Decision No. 265/2023.

20 *Frank-Fahle/Zimmermann*, IWB 2023, 577, 580.

21 RHQ-Unternehmen benötigen je nach Freihandelszone, in der sie ansässig sind, unterschiedliche Business Lizenzen. Es gibt keine einheitliche RHQ-Lizenz. Welche Business Lizenz letztlich benötigt wird, hängt von den jeweiligen (konzerninternen) Dienstleistungen ab. Beispielsweise können Lizenzen für Unternehmensberatung, Buchhaltung oder Marketing erforderlich sein.

Treasury und Finanzdienstleistungen für verbundene Unternehmen.[22]

Zu den Headquarter-Dienstleistungen, die an verbundene Unternehmen erbracht werden, gehören die Verwaltung, Beaufsichtigung und das Management der Geschäftstätigkeiten der verbundenen Unternehmen, einschließlich der Geschäftsleitung und des allgemeinen Managements, konzerneigene Versicherungsdienstleistungen, Verwaltungsdienstleistungen, Beschaffungsdienstleistungen, Geschäftsplanung und -entwicklung, Risikomanagement, Koordinierung von Konzernaktivitäten und allgemein die Tätigung von Ausgaben im Namen der verbundenen Unternehmen sowie die Erbringung anderer Unterstützungsleistungen für die verbundenen Unternehmen.[23] Der Unternehmensbegriff umfasst insoweit auch Betriebsstätten.[24]

Die RHQ-Gesellschaft erbringt ihre Leistungen (ausschließlich) gegenüber anderen Konzerngesellschaften. Es handelt sich dabei also meist um Transaktionen zwischen nahestehenden Personen. Die Transaktionen sollten dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.[25] Das bedeutet, dass die Preise für Transaktionen zwischen der Hauptniederlassung und den ihr nahestehenden Unternehmen und Personen den Preisen entsprechen sollten, die unter ähnlichen Umständen zwischen nicht verbundenen Unternehmen gelten würden.

Die so erzielten Einkünfte stellen Qualifizierende Einkünfte dar. Sie unterliegen somit einem Körperschaftsteuersatz von 0 %.

3. Economic Substance Regulations

Die VAE sind Mitglied des Inclusive Framework der OECD zu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), was zur Einführung der Economic Substance Regulations geführt hat.[26] Diese Regelungen zielen darauf ab, schädliche Steuerpraktiken zu verhindern und sicherzustellen, dass Unternehmen in den VAE eine angemessene wirtschaftliche Substanz aufweisen.

Jedes Unternehmen muss jährlich prüfen, ob es relevante Tätigkeiten wie Bankgeschäfte, Versicherungsdienstleistungen oder auch RHQ-Dienstleistungen ausübt. Falls dies zutrifft, muss innerhalb von 12 Monaten nach Ende eines jeden Geschäftsjahres ein Economic Substance Report erstellt werden. In diesem Bericht muss belegt werden, dass (1) die einkommenserzeugenden Kerntätigkeiten des Unternehmens in den VAE durchgeführt werden; (2) das Unternehmen und die relevante Tätigkeit in den VAE geleitet und verwaltet werden; und (3) in den VAE Betriebsausgaben, Mitarbeiter und Sachanlagen in angemessenem Umfang vorhanden sind. Der Report muss bei der zuständigen Regulierungsbehörde eingereicht werden.[27]

Die RHQ-Gesellschaft muss also tatsächlich innerhalb der VAE operieren, d. h. Mitarbeiter anstellen und Büroräume anmieten. Sofern die RHQ-Gesellschaft die Voraussetzungen als Qualifying Free Zone Person erfüllt, dürften damit regelmäßig auch die ESR-Substanzanforderungen erfüllt werden. Durch Kabinettsbeschluss wurde indes zuletzt verkündet, dass die Economic Substance Regulations nur noch für Finanzjahre zwischen dem 1. 1. 2019 und dem 31. 12. 2022 gelten.

III. Saudi-Arabien

Da in der MENA-Region die Standortwahl für RHQs historisch gesehen zugunsten der VAE ausgefallen ist, hat das Königreich Saudi-Arabien im Jahr 2022 ein eigenes Regional Headquarter Programm ins Leben gerufen.[28] Ziel dieser Initiative ist es, im Rahmen der Vision 2030 die Hauptstadt Riad zu einem regionalen Businesshub zu entwickeln und RHQs von ca. 500 ausländischen Unternehmen anzusiedeln.[29]

1. Regional Headquarter Lizenz

Die rechtlichen Voraussetzungen für den Betrieb eines RHQ sind im Services Manual[30] des Ministry of Investment of Saudi Arabia (MISA) geregelt.

Wesentliche Voraussetzung ist die Erteilung einer RHQ-Lizenz. Diese ist auf die Erbringung von konzerninternen Management- und Verwaltungstätigkeiten beschränkt, setzt aber gleichzeitig auch zwingend die Erbringung von strategischen Führungs- und Managementaufgaben voraus. Der unmittelbare Betrieb gewerblicher Tätigkeiten außerhalb der RHQ-Lizenz ist der Gesellschaft untersagt.[31]

RHQ-Lizenzen können nur durch multinationale Unternehmen beantragt werden. Erforderlich ist, dass das Unternehmen neben Saudi-Arabien und seinem Heimatland noch in mindestens zwei weiteren Ländern vertreten ist. Die Anforderungen sind also strenger als die der OECD.[32] Als Nachweis müssen Unternehmen für die RHQ-Gesellschaft selbst sowie für mindestens zwei weitere Konzerngesellschaften Handelsregisterauszüge bzw. Geschäftslizenzen vorlegen, die in zwei verschiedenen Ländern ausgestellt und von der jeweiligen saudischen Botschaft beglaubigt wurden. Ferner muss der Antragsteller einen geprüften konsolidierten Jahresabschluss des letzten Geschäftsjahres einreichen.[33]

Die RHQ-Tätigkeiten müssen innerhalb von 6 Monaten aufgenommen werden, und die Mitarbeiter müssen ausreichend qualifiziert sein. Auch müssen mindestens drei Mitarbeiter auf der Ebene eines Geschäftsführers oder Vizepräsidenten tätig sein. Schließlich muss das RHQ innerhalb eines Jahres nach Erteilung der RHQ-Lizenz mindestens 15 Vollzeitmitarbeiter beschäftigen, die für die Durchführung von RHQ-Aktivitäten eingesetzt werden. Werden diese Fristen missachtet, so droht der Widerruf der RHQ-Lizenz.

---

22 Vgl. Art. 2 Abs. 1 Ministerial Decision No. 265/2023.
23 FTA Free Zone Persons Corporate Tax Guide CTGFZP1, Mai 2024, S. 109.
24 FTA Free Zone Persons Corporate Tax Guide CTGFZP1, Mai 2024, S. 109.
25 FTA Free Zone Persons Corporate Tax Guide CTGFZP1, Mai 2024, S. 111.
26 Cabinet Resolution No. 31/2019, später ersetzt durch Cabinet Resolution No. 57/2020.
27 Hierzu ausführlich: *Frank-Fahle/Zimmermann*, Economic Substance Regulations, Wiesbaden 2020.
28 Das RHQ-Programm wurde mit der Cabinet Decision No. 377/1444 eingeführt und Ende 2023 durch die derzeit geltende Cabinet Decision No. 461/1445 ersetzt.
29 Vgl. die offizielle Webseite der nationalen Plattform zur Investitionsförderung (Invest Saudi), https://www.investsaudi.sa/en/meetTheKingdom/province/riyadh (zuletzt abgerufen: 9. 10. 2024).
30 MISA (Ministry of Investment of Saudi Arabia) Services Manual, 11. Auflage, 2024, abzurufen auf der Homepage des Ministeriums unter https://misa.gov.sa/(zuletzt abgerufen: 9. 10. 2024).
31 *Frank-Fahle/Heinrich*, IWB 4/24, 167, 169.
32 Siehe dazu oben, Fn. 1.
33 Gliederungspunkt 3.17 des MISA Services Manual.

2. Vergabe von öffentlichen Aufträgen

Unternehmen, die ein RHQ in der MENA-Region,[34] nicht aber in Saudi-Arabien unterhalten, werden seit dem 1. 1. 2024 von der öffentlichen Vergabe im Königreich faktisch ausgeschlossen.[35] Dies umfasst grds. alle Vergabeverfahren, also sowohl öffentliche Ausschreibungen (*public tender*), beschränkte Ausschreibungen (*limited tender*) als auch Direktvergaben (*direct tender*).[36]

Normadressaten des RHQ-Programms sind staatliche Einrichtungen. Ausländische multinationale Unternehmen, die kein RHQ in Saudi-Arabien haben, dürfen zwar grundsätzlich an öffentlichen Ausschreibungen teilnehmen.[37] Die Auftragsvergabe durch die Behörden darf jedoch nur noch unter besonderen Umständen erfolgen. Ein solcher Fall liegt vor, wenn nur ein technisch akzeptables Angebot abgegeben wurde oder das Angebot in technischer Hinsicht auf der Grundlage einer Gesamtbewertung als bestes Angebot eingestuft wird und sein Preis mindestens 25 % unter dem des zweitbesten Angebots liegt.[38] Weitere Ausnahmen bestehen bspw. bei Bedrohungen der öffentlichen Sicherheit, die nur durch die Auftragsvergabe an Unternehmen ohne RHQ gelöst werden können, sowie für Aufträge, die 1 Mio. SAR (ca. 250 000 EUR) nicht übersteigen.[39] Für beschränkte Ausschreibungen (*limited tender*), kann bereits die Einladung bzw. Aufforderung zur Abgabe von Angeboten seitens der Behörde nur unter weiteren Voraussetzungen erfolgen.[40]

3. Die Besteuerung von RHQ-Gesellschaften in Saudi-Arabien

Neben der faktischen Verpflichtung zur Einrichtung eines RHQ in Fällen, in denen ein multinationales Unternehmen an dem Erhalt von Staatsaufträgen interessiert ist, hat Saudi-Arabien verschiedene weitere (steuerliche) Anreize zur Einrichtung eines RHQ geschaffen.

a) Allgemeines zu Körperschaftsteuer und Zakat

Saudische Kapitalgesellschaften ausländischer Investoren und Betriebsstätten ausländischer Unternehmen unterliegen zunächst grds. einer Körperschaftsteuer von 20 %.[41] Im Gegensatz dazu unterliegen saudische Staatsangehörige und Anteilseigner aus den Mitgliedsstaaten des Golfkooperationsrates der Zakat.[42] Ursprünglich eine freiwillige religiöse Abgabe, wurde die Zakat inzwischen in eine staatliche Steuer umgewandelt. Der Steuersatz beträgt 2,5 % der Zakat-Bemessungsgrundlage, die nach einem speziellen Berechnungsmechanismus ermittelt wird.[43] Dabei wird der höhere Wert aus dem bereinigten Nettovermögen des Steuerpflichtigen oder dem zu versteuernden Einkommen herangezogen.

Die Aufteilung der Besteuerung zwischen Körperschaftsteuer und Zakat führt zu teilweise undurchsichtigen Berechnungen seitens der Steuerbehörden, insbesondere bei einer Erhöhung der Beteiligung eines ausländischen Investors während des laufenden Steuerjahres.

b) Befreiungen von der Körperschaftsteuer

Das Ministerium für Investitionen, das Finanzministerium und die Zakat Steuer- und Zollbehörde (ZATCA) haben am 5. 12. 2023 ein Paket mit Steuererleichterungen vorgestellt. Darin wurden die Körperschaft- und die Quellensteuer für Gesellschaften mit einer RHQ-Lizenz für einen Zeitraum von 30 Jahren auf 0 % reduziert.[44] Diese Steuererleichterung gilt ab dem Tag der Ausstellung der RHQ-Lizenz.[45]

Von der Steuererleichterung erfasst sind nur Einkünfte aus RHQ-Dienstleistungen. Andere Tätigkeiten, wie bspw. kommerzielle Geschäfte, dürfen unter einer RHQ-Lizenz jedoch ohnehin nicht ausgeübt werden. Da das saudische RHQ (wie das in den VAE) seine Dienstleistungen ausschließlich gegenüber Gesellschaften erbringt, die zum Konzernverbund gehören, handelt es sich bei den Transaktionen um Geschäfte zwischen nahestehenden Personen. Insoweit sind auch hier die Transferpreise unter Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu ermitteln. Die Verdienstmöglichkeiten des RHQ sind damit beschränkt.

4. Befreiung von der Saudisierungspflicht und arbeitsrechtliche Anreize

Darüber hinaus wurden für RHQ-Gesellschaften eine zehnjährige Befreiung von der Saudisierungspflicht sowie weitere arbeitsrechtliche Lockerungen erlassen.[46] Die Saudisierung – genauer das Nitaqat-Programm – ist ein nationales Lokalisierungsprogramm. Alle in Saudi-Arabien tätigen Unternehmen sind hiernach verpflichtet, einen bestimmten Prozentsatz an saudischen Arbeitskräften einzustellen. Je nach Branche variiert der Prozentsatz, liegt aber regelmäßig bei ca. 30 %.[47]

RHQ-Gesellschaften unterliegen zudem keiner Beschränkung hinsichtlich der Anzahl der Arbeitsvisa, die für ihre Mitarbeiter ausgestellt werden können. Sofern Mitarbeiter, insbesondere Syndikusanwälte, in ihrem Herkunftsland ordnungsgemäß zugelassen sind, benötigen sie keine weitere Berufszulassung in Saudi-Arabien.[48]

IV. Hinzurechnungsbesteuerung für RHQ-Gesellschaften

Sofern die RHQ-Gesellschaft ihre Leistungen konzernintern abrechnet, besteht ein Risiko der Hinzurechnungsbesteue-

34 Die MENA-Region ist im Gesetz selbst nicht definiert, umfasst aber nach den FAQs des Ministry of Investment (MISA) die Staaten des Golfkooperationsrates (Saudi-Arabien, Vereinigte Arabische Emirate, Kuwait, Bahrain, Oman und Katar), Jemen, Irak, Jordanien, Palästina, Libanon, Syrien, Ägypten, Libyen, Tunesien, Algerien, Mauretanien und Marokko, https://misa.gov.sa/faq/(zuletzt abgerufen: 9. 10. 2024).

35 Vgl. Art. 21 Cabinet Decision No. 461/1445; *Frank-Fahle/Trost*, ZfBR 2023, 755, 755.

36 Vgl. Art. 3 Cabinet Decision No. 461/1445; *Frank-Fahle/Trost*, ZfBR 2023, 755, 757

37 Vgl. Art. 6 Cabinet Decision No. 461/1445.

38 Vgl. Art. 6 Cabinet Decision No. 461/1445.

39 Vgl. Art. 4, 7 Cabinet Decision No. 461/1445.

40 Dies ist bspw. dann möglich, wenn nicht mehr als ein geeigneter Bieter zur Verfügung steht oder das Unternehmen ohne RHQ der einzige Anbieter der jeweiligen Leistung ist; Gleiches gilt im Krisenfall, vgl. Art. 7 Cabinet Decision No. 461/1445.

41 Vgl. Art. 7 Cabinet Decision No. 278/1424.

42 Vgl. Art. 2 Ministerial Decision No. 2082/1438.

43 Vgl. Art. 3 Ministerial Decision No. 2082/1438.

44 Vgl. Art. 3 und 4 Administrative Decision No. 24–1–9/1445.

45 Vgl. Art. 4 Administrative Decision No. 24–1–9/1445.

46 In Dubai besteht innerhalb der Freihandelszonen ebenfalls ein Ausnahmetatbestand zur Emiratisierung. Im sog. Mainland (Staatsgebiet) gelten indes Emiratisierungsvorgaben. Zunächst mussten 2 % der *skilled worker* Emiratis sein in Unternehmen mit 50 oder mehr Mitarbeitern (vgl. *Frank-Fahle/Zimmermann*, RIW 2023, 414, 418). Die Emiratisierungsvorgaben wurden zwischenzeitlich jedoch mit Wirkung zum Jahr 2024 verschärft und verpflichten nun auch Unternehmen aus 14 Sektoren mit 20 bis 49 Mitarbeitern zur Einstellung von einem emiratischen Mitarbeiter. Weitere Verschärfungen für das Jahr 2025 sind bereits angekündigt.

47 *Frank-Fahle/Heinrich*, IWB 4/24, 167, 170.

48 *Frank-Fahle/Heinrich*, IWB 4/24, 167, 170.

rung für diese Einkünfte auf Ebene der deutschen Muttergesellschaft.

Beherrscht[49] eine deutsche Gesellschaft eine ausländische Tochtergesellschaft, so werden deren Gewinne in Deutschland grds. nicht besteuert.[50] Sofern die Tochtergesellschaft allerdings in einer Niedrigsteuerjurisdiktion ansässig ist und dort passive Einkünfte erwirtschaftet, wird das steuerliche Trennungsprinzip durch die §§ 7 bis 13 AStG durchbrochen.[51] Hierbei wird fingiert, dass die Tochtergesellschaft eine Ausschüttung in Höhe der passiven Einkünfte (sog. Hinzurechnungsbetrag) vornimmt. Diese Einkünfte sind dann von der Muttergesellschaft in Deutschland zu versteuern.[52]

Die beherrschte ausländische Gesellschaft muss zunächst in einer Niedrigsteuerjurisdiktion ansässig sein. Dies ist nach § 8 Abs. 5 AStG der Fall, wenn die Belastung mit Ertragsteuern weniger als 15 % beträgt.[53] Hierbei wird nicht allein auf den gesetzlich normierten Steuersatz, sondern auf die tatsächlich erhobenen Steuern abgestellt.[54]

Der Körperschaftsteuersatz in Dubai bzw. den VAE beträgt 9 %. Dies allein qualifiziert die VAE schon als Niedrigsteuerland. Darüber hinaus kann die steuerliche Belastung für RHQ-Gesellschaften erheblich geringer ausfallen.[55] Das Königreich Saudi-Arabien wiederum erhebt zwar grds. eine Körperschaftsteuer von 20 %, von RHQ-Gesellschaften wird aber, wie soeben erläutert, keine Körperschaftsteuer erhoben. Beide Länder sind folglich im Hinblick auf RHQ-Gesellschaften als Niedrigsteuerjurisdiktion zu qualifizieren.

Sofern die ausländische RHQ-Gesellschaft also passive Einkünfte erzielt, sind diese grds. von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst.[56] Das AStG qualifiziert Einkünfte als aktiv oder passiv, indem es in § 8 AStG Regel, Ausnahmen und Rückausnahmen normiert.

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG sind Dienstleistungen als aktive Tätigkeiten von der Besteuerung ausgenommen.[57] Dienstleistungen liegen immer dann vor, wenn Leistungen gegen Entgelt gegenüber Dritten erbracht werden.[58] RHQs bieten hauptsächlich bzw. ausschließlich Dienstleistungen im Bereich Management, Verwaltung und Strategieplanung für Konzerngesellschaften an.

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit. b AStG besteht allerdings eine Ausnahme für Dienstleistungen, sofern die ausländische Gesellschaft diese an einen an ihr beteiligten inländischen Steuerpflichtigen oder an eine mit diesem verbundene Person erbringt.[59] Das ist typischerweise der Fall, da das Konzept von RHQs darin besteht, hauptsächlich Dienstleistungen für verbundene Personen zu erbringen und abzurechnen. Saudische RHQ-Gesellschaften dürfen sogar keine anderen Leistungen anbieten.

Auch findet die in § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit. b Hs. 2 AStG normierte Rückausnahme keine Anwendung. Hiernach sind Einkünfte als aktiv zu qualifizieren, wenn die ausländische Gesellschaft einen zur Erbringung derartiger Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält, am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnimmt und der inländische Steuerpflichtige nicht an der Erbringung mitwirkt.[60] Jedenfalls die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr scheidet für RHQ-Gesellschaften aus, da die RHQ-Dienstleistungen regelmäßig nur konzernintern erbracht werden und Dritten nicht angeboten werden. In Saudi-Arabien ist dies zwingend, da es der RHQ-Gesellschaft untersagt ist, irgendwelche Leistungen an Dritte zu bewirken.

Die von der RHQ-Gesellschaft erzielten passiven Einkünfte werden folglich der Muttergesellschaft hinzugerechnet.

Obwohl eine Gewinnausschüttung fingiert wird, ist der Betrag weder nach § 8b Abs. 1 KStG zu 100 % steuerbefreit, noch nach § 3 Nr. 40 EStG zu 50 % steuerbefreit.[61] Die Einkünfte werden also in Deutschland in voller Höhe mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer, also einem Steuersatz von insgesamt ca. 30 %, besteuert.[62]

Die sowohl von den VAE als auch von Saudi-Arabien gesetzten steuerlichen Anreize zur Ansiedlung von RHQ-Gesellschaften werden zumindest dann „ausgehebelt", wenn die RHQ-Gesellschaften (un-)mittelbar von einer deutschen Gesellschaft beherrscht werden.

V. Zusammenfassung und Fazit

Dubai ist aufgrund seiner strategischen Lage, Infrastruktur, einer niedrigen Körperschaftssteuer von 9 % und steuerlichen Vorteilen in Freihandelszonen ein beliebter Standort für RHQs in der MENA-Region. Bisher konnte Riad diesen Status noch nicht erlangen. Saudi-Arabien setzt daher neben Steuererleichterungen und Befreiungen von der Saudisierungspflicht auch auf den Ausschluss von multinationalen Unternehmen von öffentlichen Vergaben als indirektes Druckmittel.

Das saudische RHQ-Programm wird den Wettbewerb zwischen den VAE und dem Königreich Saudi-Arabien um die Ansiedlung von RHQs multinationaler Unternehmen intensivieren. Ob sich Saudi-Arabien (Riad) neben Dubai als Businesshub in der MENA-Region etablieren kann, ist allerdings noch ungewiss und wird sich erst in den kommenden Jahren zeigen.

Für deutsche Unternehmen ist aus steuerlicher Sicht im Kontext von RHQs insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG zu beachten. Diese kann dazu führen, dass lokale steuerliche Anreize für RHQs deutschen Unternehmen aufgrund der Besteuerung in Deutschland nicht zugutekommen. Dies muss aber nicht zwangsläufig gegen die Errichtung eines RHQ in der MENA-Region spre-

49 Eine Beherrschung liegt gem. § 7 Abs. 2 AStG vor, wenn der deutschen (Mutter-)Gesellschaft allein oder zusammen mit ihr nahestehenden Personen (z. B. andere Konzerngesellschaften) mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

50 Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 515; *Rupp/Knies/Faust/Hüll*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 827.

51 *Protzen*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 7 Rn. 2.

52 *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 508 f.; *Rupp/Knies/Faust/Hüll*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 827.

53 *Vogt*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Juli 2024, AStG, § 8 Rn. 480.

54 *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 523; *Rupp/Knies/Faust/Hüll*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 862 f.

55 Hierzu ausführlich: *Frank-Fahle/Zimmermann*, IWB 2023, 577, 577 ff.

56 *Vogt*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Juli 2024, AStG, § 7 Rn. 2.

57 *Rödel*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 280.

58 *Rödel*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 282; *Vogt*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Juli 2024, AStG, § 8 Rn. 152.

59 *Rödel*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 315 ff.; *Vogt*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Juli 2024, AStG, § 8 Rn. 151.

60 *Rupp/Knies/Faust/Hüll*, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2022, S. 855; *Rödel*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 315 ff.; *Vogt*, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Juli 2024, AStG, § 8 Rn. 176.

61 *Protzen*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 7 Rn. 132.

62 *Protzen*, in: Kraft AStG, 2. Aufl. 2019, § 7 Rn. 133.

chen. Denn neben den steuerlichen Anreizen bestehen aus Unternehmenssicht zahlreiche andere interessante Anreize, wie arbeitsrechtliche Erleichterungen, der Zugang zu öffentlichen Auftragsvergaben und ein allgemein wirtschaftsfreundliches Umfeld.

Dr. Constantin Frank-Fahle, LL.M.
Gründungspartner der Rechtsanwalts- und Steuerberatungsgesellschaft emltc (Emerging Markets – Legal. Tax. Compliance), ist seit 2012 in Deutschland als Rechtsanwalt zugelassen. Berufliche Stationen in Berlin, Jakarta, München, Bangkok und Dubai. Er ist u. a. spezialisiert auf die rechtliche und steuerliche Strukturierung von Auslandsinvestitionen.

Marcel Trost
Gründungspartner von emltc, ist Bankkaufmann und seit 2013 als Rechtsanwalt in Deutschland zugelassen. Er ist seit 2015 als Rechtsanwalt in den VAE tätig und spezialisiert auf grenzüberschreitende M&A-Transaktionen.

Andreas Heinrich, LL.M. oec
Counsel bei emltc, ist Rechtsanwalt (seit 2011) und Steuerberater (seit 2020). Die Schwerpunkte seiner Tätigkeit liegen im Bereich Dispute Resolution sowie im nationalen und internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht.

Dr. Paul Meder, LL.M. (Belgrad), Rechtsanwalt, Hamburg*

Rechtsprechungslinien zu den zwei Stolpersteinen einer internationalen Zuständigkeit nach Vermögensgerichtsstand (§ 23 ZPO): Mindestvermögen und Inlandsbezug

Zugleich Anmerkung zu LG Leipzig 2 O 176/22

Ein Urteil des LG Leipzig (Urt. v. 22. 9. 2023 – 02 O 1767/22) regt zur erneuten Diskussion des seit vielen Jahrzehnten umfangreich wie kontrovers von Rechtsprechung und Literatur diskutierten Vermögensgerichtsstands (§ 23 ZPO) an. Das Urteil ist insofern bemerkenswert, als dass es mehrfach von höchstrichterlicher Rechtsprechung abweicht: Es hält in Widerspruch zu BGH, Urt. v. 13. 12. 2012, Az. III ZR 282/11 einen inländischen Klägerwohnsitz nicht für ausreichend, das vom BGH in Urt. v. 2. 7. 1991, XI ZR 206/90 – NJW 1991, 3092 aufgestellte Erfordernis eines über die inländische Vermögensbelegenheit hinausgehenden Inlandsbezugs zu befriedigen. Ebenfalls bemerkenswert sind die vom LG Leipzig aufgestellten Anforderungen an den Vermögensbegriff im Rahmen des § 23 ZPO. Nach Auffassung des Gerichts muss das Vermögen „in angemessene[r] Relation zum Klageanspruch stehen". Auch das deckt sich nicht mit der BGH-Rechtsprechung, Beschl. v. 22. 9. 2005, Az. IX ZR 1/05 – BeckRS 2005, 11442. Danach reicht bereits Vermögen in Höhe der Vollstreckungskosten aus. Neben einer Einordnung des Leipziger Urteils dient dieser Beitrag dazu, dem Praktiker einen Überblick zu den zwei Stolpersteinen des § 23 ZPO zu verschaffen, bei denen die internationale Zuständigkeit nach dieser Vorschrift häufig hakt – nämlich dem ungeschriebenen Inlandsbezug und der richtigen Auslegung des Vermögensmerkmals.

I. Der Sachverhalt

Zunächst zum für § 23 ZPO relevanten Sachverhalt des Rechtsstreits: Kläger ist ein deutsches Bundesland. Die Beklagte ist eine Gesellschaft mit Sitz in Hongkong. Der Kläger kaufte während der Corona-Pandemie von der Beklagten – unter Vermittlung der Porsche AG – 6 Mio. KN95 Gesichtsmasken. Nach der Lieferung von 1,5 der insgesamt 6 Mio. Masken machte der Kläger Mängelrechte gegen die Beklagte geltend. Nach Auffassung des Klägers seien die von der Beklagten gelieferten Masken gesundheitsschädlich. Beim Tragen würden sich Partikel von der Maskeninnenseite lösen und in die Atemwege des Trägers gelangen. Die Beklagte erklärte indes, die Masken entsprächen jedenfalls chinesischen Standards. Sie erklärte weiter, den Mängelansprüchen des Klägers daher nicht nachzukommen, woraufhin der Kläger den Rücktritt vom Kaufvertrag erklärte und die Rückzahlung des Kaufpreises Zug um Zug gegen Rückgabe der bereits gelieferten Masken forderte.

Nach Auffassung des Klägers müssen sich deutsche Gerichte gemäß § 23 ZPO für international zuständig erklären. Der im Rahmen des Rückabwicklungsverhältnisses entstehende Anspruch der Beklagten auf Rückgabe der gelieferten Masken stelle in Deutschland belegenes Vermögen gemäß § 23 S. 2 Alt. 1 ZPO dar. Denn bei Forderungen gelte der Wohnsitz des Schuldners als der Belegenheitsort der

* Der Verfasser dankt *Jonathan Drücker* für die anregende Diskussion der in diesem Beitrag thematisierten Aspekte.