

Ständige Mitarbeiter: Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Hans F. W. Flick, CPA, Partner KPMG, New York; Hans Galavazi, Loyens & Volkmaars, Frankfurt/M. und Amsterdam; Bruno Gangemi, Avv., Studio Legale Macchi di Cellere e Gangemi, Rom – Mailand; Prof. Dr. Angeles Garcia Frias, Barcelona; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Partner KPMG, Zürich; Albrecht Hagert, Partner KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, RegDir. im Finanzministerium Thüringen, Erfurt; Prof. Dr. Dick Juch, Loyens & Volkmaars, Breda; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; Dr. Helmut Krabbe, MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn; Dr. Eduard Lobis, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Dr. Helmut Loukota, MinRat im Bundesfinanzministerium, Wien; Prof. Leif Mutén, Handeshochschule, Stockholm; Anastasia Papatoma-Baetge, M.L.E., LL.M., Rechtsanwalt, Hamburg und Thessaloniki; Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, Oppenhoff & Rädler, Köln; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; Prof. Dr. Berndt Runge, MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn; Prof. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Setsuo Taniguchi, Konan-Universität Kobe, Japan; Lucie Vorlíčková, Vorlíčková & Partner, Prag; Alexander Wiedow, Abteilungsleiter Steuern, Europäische Kommission, Brüssel; Ulrich Wolff, LL.M., MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg

Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen

– Erste Überlegungen zu inhaltlichen Zweifelsfragen und zu DBA-rechtlichen und europarechtlichen Problemen –

Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002¹ enthält eine Reihe von Änderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Einführung eines weiteren Steuerabzugstatbestandes in § 50 a Abs. 7 EStG, der für ausländische Unternehmen prohibitiv wirken kann und für die zum Einbehalt und zur Abführung der Steuer verpflichteten Vergütungsschuldner im einzelnen noch nicht absehbare Haftungsrisiken begründet.

Neben den spezifischen Änderungen der für beschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften sind bei der Besteuerung dieser Personen selbstverständlich auch die Änderungen der allgemein geltenden Vorschriften zu beachten. Diese können bei beschränkt Steuerpflichtigen Auswirkungen haben, die sich nicht auf den ersten Blick erschließen. Dies ist beispielsweise bei der Einschränkung des Verlustausgleichs durch § 2 Abs. 3 EStG der Fall.

1. Die Änderungen im einzelnen

1.1 § 2 Abs. 3 EStG

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 Abs. 3 EStG ist bei beschränkt Steuerpflichtigen nur anwendbar, soweit Verluste aus einer Einkunftsart überhaupt mit positiven Einkünften aus einer anderen Einkunftsart ausgeglichen werden können. Das ist etwa im Falle eines abgeltenden Steuerabzugs ausgeschlossen.

Die Einschränkung der Verlustverrechnung gilt erst für Verluste, die ab Veranlagungszeitraum 1999 entstehen; sie ist nach § 52

Abs. 25 EStG für bis zum VZ 1998 entstandene Verlustvorräte noch nicht anzuwenden.

1.1.1 Antrag zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 (ggf. i. V. mit § 1 a Abs. 1) EStG

Die Neuregelung des § 2 Abs. 3 EStG wirft im Zusammenhang mit den Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag verschiedene Fragen auf, die vor allem darin begründet sind, daß bei § 1 Abs. 3 und § 1a Abs. 1 EStG eine auf den Veranlagungszeitraum bezogene Betrachtung stattfindet, während § 2 Abs. 3 EStG zu einer „künstlichen“ Verschiebung der Berücksichtigung von in einem Veranlagungszeitraum erzielten negativen Einkünften in einen anderen Veranlagungszeitraum führt.

So wird zu klären sein, was bei der Anwendung der 90 v. H.-Grenze² unter dem Begriff der Einkünfte, die „der deutschen Einkommensteuer unterliegen“, zu verstehen ist. Soweit negative Einkünfte aus einer Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG nicht mehr im selben Veranlagungszeitraum ausgeglichen werden dürfen, könnte man die Auffassung vertreten, daß sie „im

1) In der am 4. 3. 1999 vom Deutschen Bundestag verabschiedeten Fassung, BT-Drs. 14/442, BR-Drs. 129/99, der der Bundesrat am 19. 3. 1999 zugestimmt hat.

2) Zu den gegen diese Grenze in den EU- und EWR-Fällen bestehenden Bedenken vgl. Vorlagebeschluß des FG Köln vom 27. 10. 1997, EFG 1998, 210, Az. EuGH: Rs. C 391/97, *Gschwind*; Schlußantrag des Generalanwalts in diesem Heft S. 208.

AUFsätze

Kalenderjahr“ eben nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Für diese Sichtweise spricht auch, daß sie im Wege des Verlustrücktrags oder Verlustvortrags in anderen Veranlagungszeiträumen nicht in gleicher Weise wie bei Personen mit durchgehend inländischem Wohnsitz oder inländischem ständigen Aufenthalt ausgeglichen werden können. Insbesondere könnte der Verlustausgleich an § 50 Abs. 2 EStG scheitern³, wenn im vorangegangenen oder in späteren Veranlagungszeiträumen trotz Erzielens positiver inländischer Einkünfte die Voraussetzungen für die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG (zufällig) nicht erfüllt sind. Eine derartige nur gegenüber Steuerausländern bestehende Schlechterstellung beim intertemporalen Verlustausgleich wäre auch mit dem EU-Recht unvereinbar.

Ein vergleichbares Problem besteht bei der Anwendung des § 2 Abs. 3 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten in EU-Fällen (§ 1 Abs. 3 i. V. mit § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG). § 2 Abs. 3 EStG sieht bei zusammenveranlagten Ehegatten grundsätzlich eine Verdoppelung des „Bagatellbetrages“ von 100.000 DM sowie einen interpersonellen Ausgleich zwischen den Ehegatten vor. Dasselbe gilt für die danach nicht ausgeglichenen Verluste bei der Anwendung des § 10 d EStG. Auch hier erfordert eine möglichst schnelle und effiziente Verlustverrechnung, daß im vorangegangenen oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen ebenfalls die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung erfüllt sind. Dies setzt jedoch außer dem auch bei unbeschränkter Steuerpflicht geforderten Zusammenleben in jedem dieser Zeiträume die Erfüllung der 90 v. H.-Grenze⁴ oder der zu verdoppelnden 12.000 DM-Grenze voraus, wobei nach § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen ist. Hierin liegt eine nicht durch Auslegung der Vorschriften zu behobende Schlechterstellung der EU-Fälle gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen.

1.1.2 Ausländische Körperschaften, insbesondere sog. Objektgesellschaften

Die Einschränkung der Verlustverrechnung nach § 2 Abs. 3 EStG kommt im Bereich der beschränkten Steuerpflicht nicht nur bei natürlichen Personen, sondern auch bei ausländischen Kapitalgesellschaften und anderen Körperschaften zur Anwendung, soweit sie nicht ausschließlich Einkünfte aus einer einzigen Einkunftsart erzielen⁵.

Besonders nachteilig kann sich die Einschränkung der Verlustverrechnung bei sog. ausländischen Objektgesellschaften (Kapitalgesellschaften) auswirken, die aus der Vermietung/Verpachtung inländischen Grundbesitzes Verluste i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erzielen und Verlustvorträge aufbauen, während ein späterer Gewinn aus der Veräußerung des Grundbesitzes nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG als gewerblich fungiert wird. Damit kann der Veräußerungsgewinn mit den Verlustvorträgen nur in den Grenzen des neuen § 2 Abs. 3 i. V. mit § 10 d Abs. 2 EStG ausgeglichen werden. Dieses Ergebnis vermag gesetzsystematisch nicht zu überzeugen. Die eher zufällig anmutende Qualifizierung der laufenden Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung und des Veräußerungsgewinns als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist schon für sich genommen fragwürdig und führt zu Zweifelsfragen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns⁶. Infolge der Regelung des § 2 Abs. 3 EStG bewirkt diese Zuordnung des wirtschaftlich gesehen einheitlichen Vorgangs nunmehr auch noch eine in der Sache nicht gerechtfertigte Beschränkung des intertemporalen Verlustausgleichs⁷. Dieser ist nicht durch den Zweck der Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG gerechtfertigt. Durch diese Vorschrift sollten Besteuerungslücken bei inländischen Immobilieninvestitionen ausländischer Objektgesellschaf-

ten beseitigt und diese Gesellschaften inländischen Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden⁸. Dieses Ziel der damaligen Gesetzgebung wird infolge der Änderung des § 2 Abs. 3 EStG nun verfehlt, weil inländische Kapitalgesellschaften – anders als die ausländischen Objektgesellschaften – ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und daher von § 2 Abs. 3 EStG nicht betroffen sind. Vielmehr werden die ausländischen Gesellschaften jetzt gegenüber inländischen Kapitalgesellschaften benachteiligt.

Diese Diskriminierung ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Sie beruht nicht auf willentlicher Rechtsgestaltung, sondern auf der in ihren Konsequenzen überhaupt nicht durchdachten Einführung des § 2 Abs. 3 EStG, der im Grunde ein gänzlich anderes Regelungsziel hat⁹.

Soweit von der Neuregelung Gesellschaften in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR betroffen sind, liegt ein Verstoß gegen das europarechtliche Diskriminierungsverbot vor.

Darüber hinaus kommt bei Gesellschaften, die in einem DBA-Staat ansässig sind, auch ein Verstoß gegen die DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote in Betracht. Namentlich dürfte ein Verstoß gegen die dem Art. 24 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Gleichbehandlungsgebote vorliegen, die auch zugunsten ausländischer juristischer Personen¹⁰ wirken. Sie lassen zwar die grundsätzliche Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht zu¹¹. Der hier zur Debatte stehende Nachteil ausländischer Körperschaften hat mit dieser Unterscheidung aber nichts zu tun, sondern beruht allein auf der willkürlich unterschiedlichen Qualifizierung verschiedener Teile des wirtschaftlich einheitlichen Engagements im Inland.

1.2 § 49 Abs. 1 EStG

1.2.1 § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG wird wie folgt gefaßt:

„die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören, durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen“.

3) Zur Anwendbarkeit des § 10 d EStG beim Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 49 Rz. 8 m.w.N.

4) Vgl. Fn. 2.

5) Gleiches gilt auch für inländische Körperschaften, die nicht unter § 8 Abs. 2 KStG fallen. Bei ihnen kann die im folgenden erörterte Problematik jedoch nur im Rahmen des § 23 EStG entstehen.

6) Vgl. *Lüdicke*, in: Lademann, EStG, vor § 49 Anm. 6, 13; *Kroppen*, in: HHR, EStG, § 49 Anm. 602.

7) Ein vergleichbares Problem besteht im Rahmen des § 23 EStG (insbesondere soweit der Veräußerungsgewinn aufgrund ausdrücklicher Regelung in § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG um die von den AK oder HK abzusetzenden AfA, die in anderen Einkunftsarten berücksichtigt wurden, erhöht wird). Auch hier ist die Verknüpfung mehrerer Einkunftsarten bei gleichzeitiger Trennung für Zwecke des Verlustausgleichs gesetzsystematisch fragwürdig.

8) Vgl. BR-Drs. 612/93, S. 66, BT-Drs. 12/5630, S. 64: „Die Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG dient der Gleichbehandlung ausländischer vermögensverwaltender Kapitalgesellschaften mit inländischen vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften.“

9) Die Regelung kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, daß ohne die Gewerblichkeitsfiktion während eines Zeitraums von zehn Jahren im Rahmen des § 23 EStG bei ausländischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Effekte auftreten könnten (vgl. dazu auch Fn. 7). Denn bei inländischen Kapitalgesellschaften spielt § 23 EStG gerade keine Rolle.

10) Vgl. die Definition des Staatsangehörigen in Art. 3 Abs. 1 Buchst. f ii) OECD-MA.

11) Vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, MA, Art. 24 Rz. 17 m.w.N.

AUFSÄTZE

Die Änderung ist eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH¹², der in Übereinstimmung mit Teilen des Schrifttums¹³, aber entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung¹⁴ entschieden hat, daß inländische Einkünfte im Sinne der Vorschrift voraussetzen, daß die im Inland verwerteten Darbietungen auch im Inland ausgeübt worden sein müssen. Durch die Gesetzesänderung soll nunmehr auch die Inlandsverwertung von Auslandsdarbietungen der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden.

Die Zielrichtung der Neufassung ergibt sich aus den Beispielen 7 und 10 des BMF-Schreibens vom 23.1.1996¹⁵.

Die Vorschrift war schon in ihrer bisherigen Fassung nicht eben klar formuliert¹⁶. Insofern bringt die Änderung leider keine Besserung¹⁷. Vielmehr kommen weitere Auslegungsschwierigkeiten hinzu. So stellt sich die Frage, welche Person die im Ausland ausgeübte Darbietung im Inland verwerten muß. Nach dem Wortlaut der Vorschrift kann dies eine andere als die die Einkünfte erzielende Person sein¹⁸. Sie muß nach dem Wortlaut nicht einmal Vertragspartner des Einkünfteerzielers sein. Ob der Gesetzgeber dies wirklich gewollt hat, ist nicht sicher¹⁹. Die Vorschrift regelt auch nicht, zu welchem Zeitpunkt die Verwertung im Inland erfolgen muß; theoretisch kann dies auch später sein. Die (Abzugs-)Besteuerung muß aber sofort erfolgen. Unklar ist auch, was als Ort der Verwertung anzusehen ist. In Betracht kommen unter anderem der Ort des Vertragsschlusses durch die die Einkünfte erzielende Person, der Ort der Ansässigkeit ihres Vertragspartners oder anderer verwertender Personen oder Orte, an denen (wann?) die Auslandsdarbietung schließlich bestimmungsgemäß vermarktet wird²⁰. Letztlich kann es nach der neuen Gesetzesfassung für die Person, die „durch im Inland ... verwertete ... Darbietungen“ ihre Einkünfte erzielt, an jedem konkreten Inlandsbezug fehlen.

Beispiel 1 (in Anlehnung an Beispiel 10 im BMF-Schreiben vom 23. 1. 1996²¹):

Ein ausländischer Fernsehsender erwirbt von einem ausländischen Fußballverein die weltweiten Live-Ausstrahlungsrechte für ein im Ausland stattfindendes Spiel. Der ausländische Fernsehsender überläßt die Rechte für Europa einem europäischen (alternativ: inländischen) Fernsehsender, der das Spiel live unter anderem in der Bundesrepublik ausstrahlt.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift erzielen der Fußballverein und der ausländische Fernsehsender möglicherweise inländische Einkünfte, weil die Darbietung im Inland von dem europäischen (alternativ: inländischen) Fernsehsender verwertet (ausgestrahlt) wird. Ob lediglich ein Teil der insgesamt erhaltenen Vergütungen und ggf. welcher Anteil beschränkt steuerpflichtig sein soll, ist unklar. Ebenso ist unklar, ob der ausländische Fernsehsender nach § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG n. F. (vgl. unten) zum Steuerabzug verpflichtet ist²².

Beispiel 2 (in Anlehnung an das BFH-Urteil vom 17. 12. 1997²³ und an Beispiel 7 im BMF-Schreiben vom 23. 1. 1996²⁴):

Ein ausländisches Unternehmen veräußert im Ausland hergestellte Aufnahmen von Musikwerken ausländischer Interpreten an einen inländischen Musikverlag (alternativ: direkt an einen inländischen „Endverbraucher“).

Nach dem Wortlaut der Vorschrift erzielen die ausländischen Interpreten und das ausländische Unternehmen möglicherweise inländische Einkünfte, weil die Darbietung im Inland verwertet wird. Der Musikverlag, Endverbraucher (!) und eventuell das ausländische Unternehmen²⁵ sind nach § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG n. F. (vgl. unten) zum Steuerabzug verpflichtet.

Letztlich läuft die Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG auf eine abzulehnende „Liefergewinnbesteuerung“ hinaus, die sowohl dem Betriebsstättenprinzip²⁶ als auch den Grundsätzen des Art. 17 OECD-MA²⁷ widerspricht und in der Praxis kaum ohne erhebliche Haftungsrisiken für die Vergütungsschuldner durchführbar sein dürfte. Der Gesetzgeber sollte die

Neuregelung wieder aufheben. In jedem Fall ist eine baldige Klarstellung des Anwendungsbereichs der Vorschrift notwendig.

1.2.2 § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG

In § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG wird der letzte Halbsatz wie folgt gefaßt:

„§ 23 Abs. 1 Satz 2 und 3 und Abs. 2 ist anzuwenden.“

Nach der Gesetzesbegründung²⁸ handelt es sich lediglich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Änderung des § 23 EStG.

Schon die bisherige Fassung der Verweisung im letzten Halbsatz der Nummer 8 war wenig glücklich formuliert und ließ mehr Fragen offen als sie beantwortete²⁹. Die Neufassung ist freilich völlig mißglückt und ein weiteres Beispiel für die handwerkliche Unzulänglichkeit des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002.

Der letzte Halbsatz der Nummer 8 verweist – wie bisher – nur auf Teile des § 23 EStG, namentlich auf Abs. 1 und Abs. 2. Es ist nicht ersichtlich, warum nicht auch auf dessen Abs. 3 verwiesen wird, der schließlich die grundlegenden Vorschriften enthält, die die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einschließlich der Minderung der Anschaffungskosten durch in anderen Einkunftsarten abgezogene AfA³⁰ und das Verlustausgleichsverbot regeln³¹.

Die Tatsache, daß in § 23 Abs. 1 lediglich auf die Sätze 2 und 3 verwiesen wird, ist wohl ein redaktionelles Versehen. Diese erst vom Finanzausschuß eingefügte Verweisung beruht auf der Fassung des § 23 EStG in dem ursprünglichen Gesetzentwurf vom 9. 11. 1998³². Die dort in den Sätzen 2 und 3 enthaltenen Regelungen sind nach den vom Finanzausschuß selbst vorgenommenen Änderungen des § 23 EStG nunmehr allerdings in Satz 3 und Satz 4 enthalten, auf die richtigerweise verwiesen werden müßte. Damit stellt sich allerdings die Folgefrage, ob die im ursprünglichen Gesetzentwurf in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG und jetzt

12) Urt. v. 17. 12. 1997, I R 18/97, BStBl II 1998, 440 (mit Ankündigung einer gesetzlichen Neuregelung durch das BMF), IStR 1998, 371 m. Anm. FW.

13) Vgl. Lüdicke, in: Lademann, EStG, § 49 Anm. 476; Maßbaum, in: HHR, EStG, § 49 Anm. 540; a.A. Krabbe, in: Blümich, EStG, § 49 Anm. 73 o; Heinicke, in: Schmidt, EStG § 49 Rz. 32; jeweils m.w.N.

14) Vgl. BMF v. 23. 1. 1996, BStBl I 1996, 89 ff. Tz. 2.2.2.

15) A.a.O. (Fn. 14), Tz. 6.

16) Vgl. Lüdicke, in: Lademann, EStG, § 49 Anm. 462, 467 ff.; Maßbaum, in: HHR, EStG, § 49 Anm. 503, 519, 556.

17) Der Gesetzgeber wäre besser beraten gewesen, anstelle der inhaltlichen Ausweitung der Vorschrift ihre überflüssigen Teile zu streichen (Nachweise in Fn. 16).

18) Vgl. den zur Einkünfterzielung durch einen anderen als den Darbietenden ergangenen BFH-Beschl. v. 2. 2. 1994, I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 ("durch"); ebenso wohl Tz. 2.2.2, anders aber Tz. 2.3 des BMF v. 23. 1. 1996, a.a.O. (Fn. 14). Die in der neuen Formulierung „... ausgeübte oder verwertete...“ augenscheinlich beabsichtigte Parallele zu den entsprechenden Regelungen in § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG besteht wegen der Verwendung des Wortes „durch“ tatsächlich nicht. Vgl. aber auch FW, Anm. zu BFH v. 17. 12. 1997, a.a.O. (Fn. 12).

19) Vgl. Fn. 18 zur möglichen Parallele zu § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG.

20) Vgl. zu dieser Problematik bereits FW, Anm. zum BFH v. 17. 12. 1997, a.a.O. (Fn. 12).

21) A.a.O. (Fn. 14), Tz. 6.

22) Zur streitigen Frage, ob und ggf. welcher Inlandsbezug beim Vergütungsschuldner bestehen muß, vgl. Heinicke, in: Schmidt, EStG, § 50 a Rz. 15 m.w.N.

23) A.a.O. (Fn. 12).

24) A.a.O. (Fn. 14), Tz. 6.

25) Vgl. Fn. 22.

26) Im Erg. ebenso Maßbaum, in: HHR, EStG, § 49 Anm. 503, 540.

27) Vgl. auch BMF v. 23. 1. 1996, a.a.O. (Fn. 14), Tz. 6 Bsp. 10.

28) BT-Drs. 14/443 S. 67.

29) Vgl. Lüdicke, in: Lademann, EStG, vor § 49 Anm. 39; ebenso Kumpf, in: HHR, EStG, § 49 Anm. 1029.

30) Eingefügt als Satz 2 in § 23 Abs. 3 EStG durch das JStG 1996, BGBl I 1995, 1250, 1259.

31) Zu Kritik vgl. die in Fn. 29 Genannten.

32) BT-Drs. 14/23, S. 23 f.

AUFSÄTZE

in § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelte Gleichstellung der Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen sowie der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG auch bei beschränkter Steuerpflicht gelten soll. Sinn und Zweck der Gesamtregelung sprechen dafür. Zur Klarstellung sollte der letzte Halbsatz der Nummer 8 insgesamt gestrichen werden.

Eine weitere redaktionelle Fehlleistung besteht darin, daß in § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG *erster* Halbsatz unverändert von „Spekulationsgeschäften“ die Rede ist, während § 23 EStG nach der durch den Finanzausschuß vorgenommenen Änderung nunmehr den Ausdruck „private Veräußerungsgeschäfte“ verwendet.

1.3. § 50 Abs. 1 EStG

1.3.1 § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG

Die Vorschrift wird ab Veranlagungszeitraum 1999 aufgehoben. Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Streichung der Abzugsfähigkeit von Steuerzinsen nach den §§ 233 a, 234 und 237 AO als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

1.3.2 § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG

Angesichts der umfangreichen Änderungen in § 50 Abs. 1 EStG hätte es nahegelegen, endlich die nach wohl allgemeiner Ansicht³³ gegen EU-Recht verstoßende Vorschrift des § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG entweder vollständig aufzuheben oder zumindest an die europarechtlichen Erfordernisse anzupassen.

1.3.3 § 50 Abs. 1 Sätze 5 bis 7 EStG

Die bisherigen Sätze 5 bis 7 werden wie folgt gefaßt:

„Die übrigen Vorschriften des § 34 und die §§ 9 a, 10, 10 c, 20 Abs. 4, §§ 24 a, 32, 32 a Abs. 6, §§ 33, 33 a, 33 b und 33 c sind nicht anzuwenden. Abweichend von Satz 4 sind bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, § 9 a Satz 1 Nr. 1, § 10 c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10 b nachzuweisen, sowie § 10 c Abs. 2 und 3 ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, anzuwenden. Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9 a Satz 1 Nr. 1 und § 10 c Abs. 1 bis 3 ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahrs oder Kalendermonats zugeflossen sind.“

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen³⁴. Freilich sind auch diese mißglückt. Nach dem neugefaßten Satz 4 der Vorschrift (bisheriger Satz 5) ist die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht mehr wie bisher ausgeschlossen. Dieses Versehen dürfte darauf zurückzuführen sein, daß § 16 Abs. 4 EStG (und das entsprechende Zitat in § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG) zunächst gestrichen werden sollte, nach den Beratungen im Finanzausschuß letztlich aber bestehen blieb, was wiederum im Rahmen der Änderung des § 50 Abs. 1 EStG übersehen wurde. Eine gesetzliche Berichtigung ist angebracht.

1.4. § 50 a EStG

1.4.1 § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG

§ 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG wird wie folgt gefaßt:

„1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d)“.

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an die Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. Zur – fragwürdigen – Tragweite der Vorschrift siehe oben.

1.4.2 § 50 a Abs. 7 EStG

§ 50 a Abs. 7 wird wie folgt gefaßt:

„(7) Der Schuldner einer Vergütung für die Herstellung eines Werks im Inland hat für Rechnung des im Ausland ansässigen Gläubigers einen Steuerabzug vorzunehmen, soweit die Vergütung nicht bereits dem Steuerabzug nach den Absätzen 1 bis 6 unterliegt. Der Steuerabzug beträgt 25 vom Hundert der Vergütung ohne jeden Abzug, wenn der Gläubiger keine Bescheinigung des für ihn zuständigen Finanzamts oder in den Fällen des § 50 d des Bundesamtes für Finanzen vorlegt, nach der der Steuerabzug unterbleiben kann oder ein anderer Vomhundertsatz anzuwenden ist. Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, daß die einbehaltene Steuer innerhalb von acht Tagen nach Zahlung der Vergütung abzuführen ist; innerhalb desselben Zeitraums ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck eine Steueranmeldung einzureichen, in der der Steuerabzug für jeden Gläubiger gesondert auszuweisen und der jeweilige Gläubiger mit Name, Vorname und Anschrift zu bezeichnen ist. Eine Erstattung der nach Satz 1 einbehaltenen und abgeführten Steuer an den Gläubiger oder eine Verrechnung kommt erst in Betracht, wenn der Gläubiger nachweist, daß er im Inland nicht steuerpflichtig ist, jedoch nicht vor Ablauf des Veranlagungszeitraums. § 50 Abs. 5 Satz 1 ist nicht anzuwenden.“

Die Vorschrift begründet einen neuen Steuerabzugstatbestand. Er zielt auf ausländische Werkvertragsunternehmen ab, die eine Vergütung für ein im Inland herzustellendes Werk erhalten. Die bisherige Regelung des § 50 a Abs. 7 (jetzt Abs. 8) EStG, nach der das Finanzamt zur Sicherstellung der Besteuerung einen Steuerabzug anordnen konnte, ging nach der Gesetzesbegründung häufig ins Leere³⁵.

Voraussetzung für die Verpflichtung zum Steuerabzug ist die Zahlung einer Vergütung „für die Herstellung eines Werks im Inland“. Was darunter zu verstehen ist, sagt die Vorschrift nicht. Die Gesetzesbegründung spricht von „Werkvertragsunternehmer“, „Werkvertragspartner“, „Werkleistung“ und „Werkvertrag“³⁶. Man wird daher auf die Bedeutung dieser Ausdrücke im bürgerlichen Recht zurückgreifen müssen. Durch den Werkvertrag wird der Hersteller gemäß § 631 BGB zur Herstellung des versprochenen Werks, d. h. zur Herbeiführung eines bestimmten Arbeitsergebnisses (Erfolges) verpflichtet. Es kann sich um ein körperliches Arbeitsergebnis (z. B. Herstellung oder Veränderung einer Sache, etwa eines Bauwerks) oder um ein unkörperliches Arbeitsergebnis (z. B. Erstattung eines Gutachtens, Durchführung einer Operation, Erstellung eines EDV-Programms) handeln; auch andere Erfolge können Gegenstand eines Werkvertrags sein, wie etwa das Schleppen eines Schiffes oder das Decken eines Tieres³⁷. Ob der Gesetzgeber tatsächlich all diese Fälle erfassen wollte, mag hier dahinstehen. Dem Wortlaut der Vorschrift läßt sich jedenfalls keine Einschränkung etwa auf „Bauleistungen“ o. ä. entnehmen. Es besteht die Gefahr, daß eine Vielzahl von Beratungsleistungen ausländischer Dienstleister außerhalb und innerhalb von Konzernen in Zukunft nach § 50 a Abs. 7 EStG dem Steuerabzug unterliegt, selbst wenn letztlich keine beschränkte Steuerpflicht besteht oder Deutschland nach einem im Einzelfall anwendbaren DBA kein Besteuerungsrecht hat.

33) Vgl. EuGH v. 15. 5. 1997, Rs. C 250/95, *Futura-Singer*, IStR 1997, 366; *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, § 50 Rz. 28; *Thümmes*, JbFfSt 1997/98, S. 102 (noch einmal bestärkt in „Aussprache“, S. 106).

34) Vgl. die amtliche Begründung in BT-Drs. 14/23, 263 sowie im Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 14/443, S. 67: „Redaktionelle Anpassung an die Änderung des § 9 a EStG (Streichung der Worte „Buchstabe b“ in Satz 1 Nr. 1)“.

35) BT-Drs. 14/23, S. 263.

36) BT-Drs. 14/23, S. 263 f. und BT-Drs. 14/443, S. 67 f.

37) Vgl. *Sprau*, in: Palandt, BGB, Einf. v. § 631 Rn. 1, 6 ff. m.w.N.

AUFsätze

Unklar erscheint auch die Regelung des Inlandsbezuges. Der Wortlaut „Herstellung des Werks im Inland“ mag bei unbefangenen Lesern nahelegen, daß die zur Herstellung erforderliche Tätigkeit im Inland erfolgen muß. Ob dies ausschließlich, überwiegend oder überhaupt der Fall ist, wird der Vergütungsschuldner aber häufig gar nicht wissen (z. B. bei Erstattung eines Gutachtens oder bei „intern“ vom Werkvertragsunternehmer zu erbringenden wesentlichen Vorleistungen). Im übrigen ist zu berücksichtigen, daß die Herstellung des Werks die Herbeiführung des Erfolges für den Besteller ist. Daher spricht einiges dafür, darauf abzustellen, wo der Erfolg eintritt.

Nach der Gesetzesbegründung³⁸ soll die Verpflichtung zum Steuerabzug „inländische Auftraggeber“ treffen, eine Einschränkung, die im Wortlaut der Vorschrift („Schuldner einer Vergütung“) nicht ohne weiteres erkennbar wird³⁹. Ob der Auftraggeber ein Unternehmen, die öffentliche Hand oder eine Privatperson ist, spielt keine Rolle. Dies ist angesichts des Haftungsrisikos gemäß § 50 a Abs. 7 Satz 3 i. V. mit Abs. 5 Satz 5 EStG nicht unproblematisch.

Im Gegensatz zu den übrigen Steuerabzugsverpflichtungen nach dem EStG (§§ 38 ff., § 39 d, §§ 43 ff., § 50 a Abs. 1 bis 6 und Abs. 8) setzt der neue § 50 a Abs. 7 EStG nach seinem Wortlaut keine subjektive (beschränkte) Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Vergütungsgläubigers voraus⁴⁰. Dies scheint so gewollt zu sein⁴¹. Bei gewerblich tätigen Auftragnehmern braucht der Vergütungsschuldner daher beispielsweise nicht zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine inländische Betriebsstätte erfüllt sind. Für den ausländischen Auftragnehmer hat diese Regelung freilich einen erheblichen cash-flow-Nachteil, den er allenfalls durch rechtzeitige Vorlage der in Satz 2 der Vorschrift genannten Bescheinigungen vermeiden kann. Es bestehen indessen erhebliche Zweifel, ob das zuständige Finanzamt oder das Bundesamt für Finanzen in allen Fällen eine solche Bescheinigung vorab ausstellen werden, sofern nicht ein im Vorhinein völlig eindeutiger Sachverhalt gegeben ist. Hinzu kommt, daß das Gesetz trotz der Schwere des Eingriffs in die Rechtsposition des ausländischen Vergütungsgläubigers nicht einmal ansatzweise regelt, unter welchen Voraussetzungen die Bescheinigung zu erteilen ist. Insbesondere in Fällen, die letztlich veranlagt werden (z. B. Betriebsstätten-Fälle) muß eine Glaubhaftmachung des erwarteten Gewinns aus dem Geschäft ausreichen.

Sofern mangels rechtzeitiger Vorlage der genannten Bescheinigungen der Steuerabzug stattgefunden hat, kommt nach § 50 a Abs. 7 S. 4 EStG eine Erstattung der Steuer „nicht vor Ablauf des Veranlagungszeitraums“ in Betracht. Die Sinnhaftigkeit dieser Einschränkung liegt im Dunkeln: wenn die Finanzverwaltung vor Auszahlung der Vergütung die Voraussetzungen für die Erteilung der genannten Bescheinigungen abschließend prüfen kann, müßte sie nach diesem Zeitpunkt – aber vor Ablauf des Veranlagungszeitraums – auch in der Lage sein, die Berechtigung der Erstattungsforderung zu prüfen. Die Regelung ist willkürlich und sollte gestrichen werden.

Ob die dargestellte weitreichende allgemeine Steuerabzugsverpflichtung mit ihren gravierenden Nachteilen für die betroffenen Unternehmen gegenüber solchen Unternehmen, die in Mitgliedsstaaten der EU oder des EWR ansässig sind, noch durch das Interesse an der Sicherstellung der Besteuerung gerechtfertigt ist, erscheint mehr als zweifelhaft. Das gilt insbesondere in Fällen, in denen entweder überhaupt keine Steuerpflicht besteht, in denen das deutsche Besteuerungsrecht durch ein DBA ausgeschlossen oder begrenzt wird oder in denen die letztlich geschuldete Steuer niedriger als der Steuerabzug ist. Die Schlechterstellung ausländischer EU-/EWR-Unternehmen gegenüber inländischen Werkvertragsunternehmen, die keinem derartigen Steuerabzug unterliegen, dürfte daher kaum mit den europarechtlichen Vorgaben

vereinbar sein. Ähnliches könnte nach den Diskriminierungsverboten der DBA⁴² auch für Unternehmen aus DBA-Staaten gelten.

Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 58 EStG für alle Vergütungen anzuwenden, die ab dem Tag nach der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 gezahlt werden. Man darf gespannt sein, ob dieses für die Vornahme des neuen Steuerabzugs einschneidende Datum in der Tagespresse gehörig bekannt gemacht wird⁴³. Ebenso gespannt darf man sein, ob zu diesem Zeitpunkt bei jedem zuständigen Finanzamt bereits ein „amtlich vorgeschriebener Vordruck“ erhältlich sein wird (auf dem innerhalb von acht Tagen nach Zahlung der Vergütung eine Steueranmeldung einzureichen ist).

1.4.3 § 50 a Abs. 8 EStG

Nach Absatz 7 wird folgender Absatz 8 angefügt:

„(8) Das Finanzamt des Vergütungsschuldners kann anordnen, daß der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Der Steuerabzug beträgt 25 vom Hundert der gesamten Einnahmen, wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger nicht glaubhaft macht, daß die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. Absatz 5 Satz 1, 2, 4 und 5 gilt entsprechend. § 50 Abs. 5 Satz 1 ist nicht anzuwenden.“

Die Vorschrift übernimmt im Grundsatz die bisher in § 50 a Abs. 7 EStG enthaltene Ermächtigung des Finanzamtes, zur Sicherstellung der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einen Steuerabzug anzuordnen, wenn die Vergütungen nicht schon nach anderen Vorschriften dem Steuerabzug unterliegen. Nach der Einführung des neuen Absatz 7 wird die als Auffangtatbestand wirkende Vorschrift voraussichtlich nur noch geringe Bedeutung haben.

Abweichend von der durch das JStG 1997 „klargestellten“⁴⁴ Rechtslage ist nach der durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 geänderten Eingangsformulierung nicht mehr das für den ausländischen Vergütungsgläubiger, sondern das für den Vergütungsschuldner zuständige Finanzamt für die Anordnung des Steuerabzugs zuständig. Die Regelung tritt am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft (§ 52 Abs. 58 EStG).

1.5 § 23 KStG

§ 23 Abs. 1 KStG wird wie folgt gefaßt:

„(1) Vorbehaltlich des Absatzes 2 beträgt die Körperschaftsteuer 40 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens.“

§ 23 Abs. 3 KStG wird aufgehoben.

Infolge der Aufhebung des § 23 Abs. 3 KStG, der bislang den KSt-Satz für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, über die Verwei-

38) BT-Drs. 14/23, S. 263 und BT-Drs. 14/443, S. 68.

39) Vgl. auch Fn. 22.

40) Vgl. allgemein zum Verhältnis zwischen Steuerabzug und subjektiver Steuerpflicht des Steuerschuldners BFH v. 23. 9. 1969 I R. 141/67, BStBl II 1969, 729, v. 20. 2. 1974 I R. 217/71, BStBl II 1974, 511 und v. 19. 12. 1984 I R. 31/82, BFHE 143, 416.

41) Vgl. BT-Drs. 14/443, S. 68 der Begründung: „Eine Erstattung an den Gläubiger ist jedoch erst zulässig, wenn feststeht, daß der Gläubiger im Inland nicht steuerpflichtig [sic!] ist, das wird regelmäßig erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums möglich sein.“

42) Vgl. dazu oben bei Fn. 11.

43) Billigkeitsmaßnahmen werden in Haftungsfällen sonst wohl unauwe有lich sein.

44) Vgl. BR-Drs. 390/96, S. 79.

AUFsätze

sung auf Absatz 2 auf 42 v. H. festlegte, beträgt der KSt-Satz ab dem Veranlagungszeitraum 1999 für die genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen 40 v. H. Die Vorschrift des § 23 KStG unterscheidet insofern nicht mehr zwischen unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen. Der erhöhte Satz von 45 v. H. für erhaltene Gewinnausschüttungen, für die EK 45 verwendet wird, kommt nach § 23 Abs. 2 Satz 1 KStG nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, nicht aber für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige zur Anwendung⁴⁵.

Durch die Angleichung des KSt-Satzes für beschränkt Steuerpflichtige an den Thesaurierungssatz verschärft sich das schon bislang bestehende Problem der Vereinbarkeit des Steuersatzes für beschränkt Steuerpflichtige mit den DBA und den europarechtlichen Vorgaben⁴⁶. Aufgrund der in Kürze erwarteten Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Royal Bank of Scotland / Griechische Republik“⁴⁷ könnte hier bald eine Nachbesserung erforderlich werden.

2. Schlußbemerkung

Der Gesetzgeber wäre gut beraten, bei Detailänderungen von Einzelvorschriften mehr Sorgfalt walten zu lassen und sie nicht

im Zuge größerer „Reformen“ unter politisch bedingtem Zeitdruck durchzuführen. Vor allem aber sollten er und die an der Vorbereitung der Gesetzentwürfe beteiligte Verwaltung sich nicht ohne Not dem Verdacht aussetzen, kleinliche „Korrekturen“ der BFH-Rechtsprechung ohne überzeugende Gesamtkonzeption um des „Recht behalten“ willens vorzunehmen (Beispiel: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, § 50 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG), es mit der notwendigen Änderung europarechtswidriger Vorschriften aber nicht so genau zu nehmen (Beispiel: § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG) und im übrigen Fragen der „Europatauglichkeit“ der Gesetzesänderungen erst gar nicht zu thematisieren (Beispiele: § 2 Abs. 3, § 50 a Abs. 7 EStG, § 23 Abs. 1 und Abs. 3 KStG). Gerade während der deutschen Ratspräsidentschaft könnte eine größere Sensibilität in diesem Bereich wichtige Zeichen setzen.

45) Dies ergibt sich aus den durch den Finanzausschuß eingefügten Worten „unbeschränkt steuerpflichtige“ in § 23 Abs. 2 Satz 1 KStG; vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 14/443, S. 77.

46) Vgl. Rädler/Lausterer, DB 1993, 451 ff. und DB 1994, 699 ff.; Lüdicke, StbKongRep 1996, S. 399/420; Thömmes, JfFStR 1993/94, S. 130 ff. und JfFStR 1994/95, S. 130 f.

47) Rs. C-311/97; Schlußantrag des Generalanwalts v. 19. 11. 1998, ISrR 1998, 760 m. Anm. Rainer.

Frank Biermann, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Hamburg

Foreign Sales Corporations – Ein Anwendungsfall des AStG?

Die vor der Welthandelsorganisation geführte Kontroverse um die Zulässigkeit der von den USA angebotenen Foreign Sales Corporations tritt in die entscheidende Phase. Der Beitrag beschäftigt sich mit der Fragestellung, ob die Verwendung einer FSC negative steuerliche Konsequenzen für den mittelbaren deutschen Gesellschafter haben kann. Es werden die Möglichkeiten der Hinzurechnungsbesteuerung untersucht, im Ergebnis die Behandlung der FSC als Zwischengesellschaft abgelehnt und die Einkünfte aus ihren Gewinnausschüttungen als aktive qualifiziert.

1. Einleitung

Die Einschaltung einer von den USA zur Exportförderung der eigenen Wirtschaft eingeführten *Foreign Sales Corporation* (FSC)¹ führt zu einer Reduzierung der Steuerbelastung mit US-Bundessteuern von 35% auf unter 30%. Soweit deutsche Unternehmen in den USA Tochtergesellschaften unterhalten, die sich mit dem Verkauf oder der Vermietung von US-Gütern in das Ausland beschäftigen, kann durch Einschaltung einer FSC die Belastung mit US-Steuern um etwa 5%-Punkte gesenkt werden und es steht ein entsprechend erhöhtes Ausschüttungsvolumen zur Verfügung. Über den Steuervorteil für amerikanische Gesellschaften hat sich die Europäische Union bereits mehrfach beschwert und unternimmt gegenwärtig einen erneuten Versuch, bei der Welthandelsorganisation ein Verbot zu erreichen², da sie in der FSC eine verbotene Fördermaßnahme sieht. Die FSC hat die aufgrund einer entsprechenden Beschwerde der Europäischen Kommission unter dem GATT bereits Ende der 70er Jahre als unzulässig qualifizierte *Domestic International Sales Corporation* abgelöst. Die jetzigen Beschwerdeführer sehen die Steuervergünstigungen für die FSC als nicht gerechtfertigt an, da sich der grundsätzliche wirt-

schaftliche Zweck gegenüber der verbotenen DISC nicht geändert hat. Der Zeitpunkt einer Entscheidung über das bereits im November 1997 begonnene Beschwerdeverfahren ist gegenwärtig für September 1999 vorgesehen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob auch im Hinblick auf die deutsche Besteuerung aus der Einschaltung einer FSC etwaige Konsequenzen zu ziehen sind. Im nachfolgenden Fall sei eine inländische Kapitalgesellschaft (D-GmbH) alleinige Gesellschafterin einer US-Kapitalgesellschaft (US-Co), die wiederum Gesellschafterin der FSC ist. Die FSC wird in einem Territorium gegründet, daß keine oder nur geringe Ertragsteuern erhebt. Ein Beispiel hierfür ist Barbados, welches sich für die Ansiedlung von FSCs in den letzten Jahren immer größere Beliebtheit erfreut³. Durch die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen zwischen US-Co und FSC wird die oben angesprochene Reduzierung der Steuerbelastung erreicht. Damit erhöht sich im Ergebnis der ausschüttungsfähige Gewinn der US-Gesellschaft, der von der deutschen Muttergesellschaft steuerfrei vereinnahmt werden kann.

Dieses gilt allerdings nur unter der Voraussetzung, daß weder auf die Einkünfte der FSC noch ggf. der US-Gesellschaft selbst das Außensteuergesetz (AStG) Anwendung findet und somit keine Erhöhung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte der D-GmbH durch Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG vorzunehmen ist. Es soll im folgenden dargestellt werden, ob und wenn ja welche Auswirkungen die Einschaltung einer FSC auf die deutsche Besteuerung der D-GmbH hat.

1) Eine Darstellung der FSC selbst bietet Bellin, ISrR 1997, 393-395.

2) Vgl. z. B. Daily Tax Report v. 11.9. 1998.

3) Vgl. z. B. Global Tax Bulletin v. 30. 8. 1996.