

AUFsätze

6. Ausblick

Nach dem WTO-Beitritt der Volksrepublik sind der chinesischen Regierung verschiedene Entwürfe bezüglich der steuerlichen und geschäftlichen Regulierung von Holdinggesellschaften zur Entscheidung vorgelegt worden. In diesem Zusammenhang sind Änderungen in den folgenden Bereichen denkbar:

6.1 Gründungserleichterung

Zu den momentanen Gründungsvoraussetzungen für eine Holdinggesellschaft gehört u. a., dass der Investor entweder 10 bestehende Einheiten in China betreibt oder drei in der Planung hat. Es ist in der Diskussion, diese Bedingung für ausländische Investoren zu erleichtern.

6.2 Investitionswährung

Eine weitere Erleichterung könnte sein, dass das Mindeststammkapital i. H. von 30 Mio. US-\$ nicht mehr in frei konvertierbarer Währung eingezahlt werden muss, sondern dass dafür auch RMB eingesetzt werden können.

6.3 Verwendung des Stammkapitals

Es ist in der Diskussion, das Stammkapital einer Holdinggesellschaft für folgende Investitionen zugänglich zu machen: a) Anteile von bestehenden Unternehmen mit ausländischer Beteiligung, vorausgesetzt sie werden nicht von der Muttergesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen gehalten, b) Anteile chinesischer Gesellschaften.

Darüber hinaus wird erwogen, Investitionen im Industriebereich zuzulassen, die nach dem offiziellen Investitionskatalog der chinesischen Regierung als für ausländische Investitionen beschränkt zugänglich geführt werden (bisher stehen für Investitionen lediglich die geförderten und erlaubten Bereiche offen).

6.4 Erweiterte Geschäftstätigkeit

Der Umfang der erlaubten Geschäftstätigkeit soll auf Bereiche wie z. B. Grundstücks- und Gebäudeverwaltung für Tochtergesellschaften erweitert werden.

6.5 Vorzugsbehandlung für „Mega-Holdings“

Nach wie vor besteht eine Tendenz der chinesischen Regierung, größere Investoren verstärkt zu fördern. Als Mega-Holding werden solche mit einem eingezahlten Stammkapital von über 100 Mio. US-\$ angesehen. In diesem Zusammenhang wird u. a. über folgende Vorzugsbehandlungen nachgedacht:

- Kreditaufnahme des Zehnfachen des eingezahlten Stammkapitals gegenüber dem Vierfachen für normale Holdinggesellschaften,
- Kredit- und Leasingbeschaffung für verbundene Unternehmen,
- Gründung von Tochtergesellschaften außerhalb von China und Investitionsmöglichkeit in Wertpapiere, die an Börsen außerhalb Chinas gehandelt werden,
- volle Import- und Exportlizenz,
- Eröffnung zollfreier Warenlager,
- After-Sales und Instandhaltungsdienstleistungen für verbundene Unternehmen,
- Genehmigung von Auftragsprojekten außerhalb von China, etc.

6.6 Erhöhte Aufmerksamkeit der Steuerbehörden

Es wird erwartet, dass die chinesischen Steuerbehörden in Zukunft Holdinggesellschaften schärfer kontrollieren werden und weitere Regularien erlassen werden, die für ein erhöhtes Steuereinkommen von Holdings sorgen sollen.

7. Schlussbemerkung

Mit fortschreitender Entwicklung des chinesischen Gesellschaftsrechts nach dem WTO-Beitritt, ist auch mit weiteren Erleichterungen bei Gründung und Führung einer Holdinggesellschaft zu rechnen. Allerdings hat die Erfahrung der letzten Jahre gezeigt, dass die Holdinggesellschaft umso stärker in das Blickfeld gerade der Steuerbehörden gerät, je weiter das genehmigungsfähige Geschäftsfeld der Holdinggesellschaft gezogen wird. Guoshuifa 128 macht eine Bestandsaufnahme der steuerpflichtigen Aktivitäten einer Holding und eine sorgfältige Überprüfung der Verrechnungspreise sowie möglicher Steuerplanung erforderlich.

PRAXISFORUM

Prof. Dr. Jürgen Lüddecke, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg

Lasst Blumen sprechen! – Zur fahrenden Vertreterbetriebsstätte

Die Verständigungsvereinbarung mit den Niederlanden hinsichtlich des Vorliegens einer sog. Vertreterbetriebsstätte sowie der Gewinnabgrenzung bei niederländischen Blumenhändlern beruht auf einem Verständnis der Betriebsstättenbesteuerung, das nicht nur in dem geregelten Sonderfall – abzulehnen ist.

Unter der Überschrift „Blumen aus Holland“ ist in IStR 2002, 850 das BMF-Schreiben vom 11. 10. 2002¹ abgedruckt, das eine Verständigungsvereinbarung mit den Niederlanden zur Besteuerung der Gewinne von in den Niederlanden ansässigen Blumenhändlern mit Umsätzen in Deutschland enthält. Die Verständigungsvereinbarung wird nicht nur die Blumenfreunde interessieren, sondern vor allem die mit der Besteuerung von internationalen Betriebsstätten befassten Steuerexperten. Die deutsche und

die niederländische Finanzverwaltung haben nämlich – soweit ersichtlich in Deutschland erstmals – die Frage bejahend „geregelt“, ob der Verkauf von Blumen durch Arbeitnehmer/Fahrer an vorher noch nicht feststehende Kunden „während der Fahrt“ zu anderen Kunden in Deutschland eine sog. Vertreterbetriebsstätte i. S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c DBA-Niederlande (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) begründet. Dieser Betriebsstätte soll die Hälfte des auf die so erzielten Umsätze entfallenden Gewinns zugeordnet werden. Nach Ablauf von drei Jahren ist die Überprüfung der Verständigungsvereinbarung auf ihre Zweckmäßigkeit vorgesehen.

1) BStBl. I 2002 S. 957.

PRAXISFORUM

Dabei dürfte sich die Vereinbarung aus der Sicht des deutschen Fiskus als überaus zweckmäßig erweisen, gewährt sie ihm doch ein Besteuerungsrecht, dessen Bestehen nach deutschem innerstaatlichem Steuerrecht und nach dem DBA-Niederlande (wie nach anderen insoweit vergleichbaren DBA) mehr als zweifelhaft erscheint. Dem Begriff der Betriebsstätte ist das Merkmal einer gewissen Ständigkeit immanent. Dies drückt sich unter anderem in dem Erfordernis aus, dass die fragliche Geschäftseinrichtung eine feste sein muss. Den abhängigen Abschlussvertreter i. S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c DBA-Niederlande (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) zeichnet ebenfalls eine gewisse Ständigkeit aus. Diese kommt darin zum Ausdruck, dass er seine Vollmacht in dem anderen Vertragsstaat gewöhnlich ausübt. Die Verständigungsvereinbarung schweigt hierzu – zu Unrecht, denn abzustellen ist auf die Person des *jeweiligen* Vertreters². Ein bestimmter Arbeitnehmer/Fahrer kann daher nicht Vertreter in diesem Sinne sein, wenn er nur kurzfristig oder ganz gelegentlich eingesetzt wird. Das gleiche gilt, wenn als Fahrer ständig wechselnde Personen eingesetzt werden.

Aber auch bei einer Person, die in diesem Sinne ständig als Vertreter agiert, ist die Bejahung einer Vertreterbetriebsstätte problematisch. Würde der holländische Blumenhändler seine Ware selbst ausfahren und hierbei Blumen an inländische Gelegenheitskunden verkaufen, schiebe die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte aus, weil ihn niemand vertritt. Er hätte mangels fester Einrichtung auch keine Betriebsstätte i. S. des § 12 AO bzw. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a DBA-Niederlande (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Die Figur des ständigen Vertreters bzw. des Abschlussvertreters i. S. der DBA ersetzt quasi die eigene Betriebsstätte des Vertretenen. Aus diesem Zusammenhang wird deutlich, dass die Person des Vertreters einen zu einer festen Einrichtung gleichwertigen Bezug zum anderen Vertragsstaat begründen muss. Der Vertreter muss sich daher in diesem Staat mindestens in einer Weise aufhalten, die – ungeachtet möglicher Unterbrechungen – als ständig zu bezeichnen ist³; ob dies bei Blumenfahrern zutrifft, wird wohl nur im Einzelfall zu beurteilen sein. Weitergehend legt der dargestellte Zusammenhang sogar nahe, dass der Vertreter über eine feste Einrichtung⁴ im anderen Vertragsstaat verfügen und aus dieser für den Vertretenen handeln muss. Dieses Leitbild dürfte der historische Gesetzgeber vor Augen gehabt haben, als er für die beschränkte Steuerpflicht alternativ zur eigenen Betriebsstätte an den *im*- und nicht: *für das* – Inland bestellten ständigen Vertreter anknüpfte⁵. Für die Anwendung der DBA sollte unter Wertungsgesichtspunkten nichts anderes gelten.

Die in der Verständigungsvereinbarung vorgesehene Gewinnaufteilung überrascht. Unter der Annahme, dass überhaupt eine Vertreterbetriebsstätte vorliegt, besteht deren Funktion im Ab-

schluss von Verkäufen und der sofortigen Lieferung der Ware. Insofern liegt jedoch kein Eigenhandel, sondern lediglich eine Art Handelsvertreterstätigkeit der Arbeitnehmer/Fahrer vor. Das Risiko der Unverkäuflichkeit der verderblichen Blumen trägt das niederländische Stammhaus. Der Vertreterbetriebsstätte steht daher nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine Art Provision zu, jedoch kein Anteil am Liefergewinn⁶. Diese „Provision“ ist um die durch die Tätigkeit veranlassten Kosten, namentlich den Arbeitslohn des Arbeitnehmers/Fahrers und seine anteiligen Reisekosten zu mindern. Dass der hiernach verbleibende Gewinn nach Fremdvergleichsmaßstäben die Hälfte des Gesamtgewinns des Blumenhändlers aus dem Handel mit den deutschen Gelegenheitskunden ausmacht, ist kaum anzunehmen. Ein fremder Dritter würde keine Handelsvertreterprovision in einer Höhe erhalten, die ihm nach Abzug seiner Kosten einschließlich seiner Lohnaufwendungen bzw. eines entsprechenden Unternehmerlohns einen Gewinn belassen würde, der stets ebenso hoch wie der Gewinn des Prinzipals ist; ein fremder Dritter wäre auch nicht bereit, an dessen etwaigen Verlusten zu partizipieren.

Die Finanzverwaltungen Deutschlands und der Niederlande sollten spätestens bei der geplanten Überprüfung ihrer Verständigungsvereinbarung über die Konsequenzen der von ihnen befürworteten Ausdehnung des Vertreterbegriffs und Zuordnung des hälftigen Handelsgewinns nachdenken. Wenn diese Auslegung der DBA Schule macht, könnte sich der konventionell umherreisende Arbeitnehmer/Fahrer steuerplanerisch als nützlicher erweisen als der vielzitierte Internet-Server. Wer dies für richtig hält, muss die praktischen Schwierigkeiten der Ergebniszuordnung und die Gefahr der internationalen Doppelbesteuerung ebenso in Kauf nehmen wie bei Inbound-Fällen die Ausdehnung des deutschen Besteuerungsrechts. Es steht nicht zu erwarten, dass alle ausländischen Finanzverwaltungen der deutsch-niederländischen Auslegung folgen werden.

2) Soweit für den Fall des Vorhandenseins einer dauerhaften „Vertreterstelle“ anderes vertreten wird (vgl. *Günkel*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kropfen*, DBA, Art. 5 OECD-MA Rz. 222; *Vögel*, DBA, 3. Aufl., Art. 5, Rz. 143), ist dem jedenfalls dann nicht zu folgen, wenn es *im* betreffenden Staat an jeder dauerhaften Einrichtung dieser „Vertreterstelle“ fehlt (wie vorliegend im Hinblick auf die Gelegenheitskunden).

3) In diesem Sinne *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA, Art. 5, Rz. 193 ff., 205; *Vögel* (Fn. 2), Art. 5, Rz. 142 f.

4) Dies muss kein Geschäftsraum sein, auch seine Wohnung genügt.

5) Vgl. auch RFH v. 29. 6. 1934, I A 56/33, RStBl 1934, 1125; ebenso BFH v. 18. 12. 1990, X R 82/89, BStBl II 1991, 395/396; *Stutz*, EStG (1927), § 3 Anm. 17; *Lüdike*, in: *Lademann*, EStG, § 49 Anm. 307; a. A. *Kumpf*, in: *H/H/R*, EStG, § 49 Anm. 227.

6) Vgl. *Wassermeyer* (Fn. 3), Art. 7 Rz. 309; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Rz. 18.50.5.

RECHTSPRECHUNG

EuGH: Entscheidungen

Gesellschaftsteuer: Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Ausgabe neuer Aktien und der Zahlung verschiedener finanzieller Zuschüsse durch die Muttergesellschaft des neuen Gesellschafters

RL 69/335/EWG Art. 4 Abs. 1 Buchst. c und Art. 5 Abs. 1 Buchst. a

1. Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf

die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge ist dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff Einlagen jeder Art finanzielle Beiträge erfasst, die eine Muttergesellschaft an eine Kapitalgesellschaft, die ihr Kapital durch Ausgabe neuer Aktien erhöht, leistet, damit diese von einer Tochtergesellschaft der genannten Muttergesellschaft erworben werden können.

2. Art. 4 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 69/335 in der Fassung der genannten Beitrittsakte ist dahin auszulegen, dass der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff Einlagen jeder Art zusätzliche finanzielle Beiträge erfasst, die ein neuer Ge-

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

2. Verzugszinsen (Säumniszuschläge nach § 240 AO) sind nur noch nach dem Recht des um Beitreibung ersuchten Staates zu berechnen.
3. Vollstreckungsmaßnahmen können abgelehnt werden, wenn der Anspruch seit mehr als 5 Jahren vollstreckbar oder nicht mehr anfechtbar ist. Gleiches gilt, wenn die Vollstreckung geeignet wäre, erhebliche Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art hervorzurufen und für gleichartige nationale Forderungen die Einstellung von Beitreibungsmaßnahmen aus den genannten Gründen in Betracht kommt.

Die Regelungen nach den zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungs- oder Rechtshilfeabkommen werden hierdurch nicht berührt.

4. Das neue DBA mit Kanada enthält in seinem Art. 27 erstmals eine Vereinbarung über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Steuerrückständen. Sie erstreckt sich auf alle Steuerarten. Voraussetzung ist, dass der zu vollstreckende Verwaltungsakt unanfechtbar ist (vgl. AEAO, vor §§ 172 bis 177, Nr. 1) und dass die Ansprüche nach dem 31. 12. 2000 entstanden sind. Eine Bescheinigung über die Unanfechtbarkeit ist auszustellen.

Eine Überarbeitung des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung) – § 117 Karte 2 der AO-Kartei – wurde vom BMF wegen der zu erwartenden Änderung der Durchführungsrichtlinie zur geänderten EG-Beitreibungsrichtlinie bis zum Ende des Jahres zurückgestellt.

5. Vordrucke für Ersuchen im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe (Vordrucke Vollstr. 25 bis Vollstr. 26 b) werden demnächst als PC-Vorlagen im Bereich „Vollstreckung“ zur Verfügung gestellt.

Blumen aus Holland

BMF Schr. v. 11. 10. 2002, IV B 6 – S 1301 Ndl – 39/02

Mit dem niederländischen Finanzministerium wurde am 25. 7. 2002 eine Verständigungsvereinbarung zur Besteuerung der Gewinne von in den Niederlanden ansässigen Blumenhändlern mit Umsätzen in Deutschland abgeschlossen. Die Verständigungsvereinbarung habe ich als Anlage diesem Schreiben beigelegt.

Verständigungsvereinbarung zum deutsch-niederländischen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Besteuerung der Gewinne von in den Niederlanden ansässigen Blumenhändlern mit Umsätzen in Deutschland

Gestützt auf Art. 25 Abs. 2 des DBA *Niederlande* vom 16. 6. 1959 i. d. F. des Zweiten Zusatzprotokolls vom 21. 5. 1991 haben die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten zur Besteuerung von Blumenhändlern, die in den Niederlanden ansässig sind und ihre Waren an Kunden in Deutschland verkaufen, für die verschiedenen Fallgestaltungen Folgendes vereinbart:

1. Der in den Niederlanden ansässige Blumenhändler verkauft Blumen an seine deutschen Kunden direkt von der Versteigerung in den Niederlanden (z. B. per Telefon) und lässt die verkauften Blumen von einem Arbeitnehmer/Fahrer an seine Kunden in Deutschland ausliefern.
Die Auslieferung an die jeweiligen Kunden begründet für den Blumenhändler keine Betriebsstätte i. S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 des deutsch-niederländischen DBA in Deutschland. Der Arbeitnehmer/Fahrer ist insoweit auch kein ständiger Vertreter gemäß Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c des DBA. Die Besteuerung der Gewinne aus diesen Geschäftsvorgängen steht ausschließlich den Niederlanden zu.

2. Der Arbeitnehmer/Fahrer liefert Blumen wie in Nr. 1 beschrieben an deutsche Kunden aus und verkauft außerdem während der Fahrt in Deutschland Blumen an vorher noch nicht feststehende deutsche Kunden.

Nur in Bezug auf den Verkauf von Waren in Deutschland an vorher nicht feststehende Kunden ist der Arbeitnehmer/Fahrer als ständiger Vertreter gemäß Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c des DBA anzusehen. Insoweit besteht in Deutschland eine Betriebsstätte. Der der Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn wird in der Weise festgestellt, dass der nach niederländischem Steuerrecht ermittelte Gesamtgewinn des Unternehmens nach dem Verhältnis der von den Niederlanden aus und der von dem ständigen Vertreter in Deutschland erzielten Umsätze aufgeteilt wird. Der Teil des Gewinns, der auf die von dem ständigen Vertreter erzielten Umsätze entfällt, wird zur Hälfte der deutschen Betriebsstätte zugerechnet.

3. Wenn eine Betriebsstätte gemäß Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b des DBA in Deutschland begründet wird (z. B. ein Lagerraum mit Büro und Telefon oder ein fester Marktstand) und der Verkauf von dort aus stattfindet, werden 75 v. H. des auf diese Umsätze entfallenden und nach Nr. 2 ermittelten Gewinns der deutschen Betriebsstätte zugerechnet.
4. Begründet der niederländische Blumenhändler für seine in Deutschland ausgeübten Geschäftsaktivitäten eine Betriebsstätte i. S. der Nrn. 2 oder 3 dieser Verständigungsvereinbarung, so ist ungeachtet der vorgenannten Regelungen die Gewinnzuordnung auf das niederländische Stammhaus und die deutsche Betriebsstätte für diejenigen Jahre auf der Grundlage einer gesonderten Betriebsstättenbuchführung vorzunehmen, für die eine solche vorliegt.
5. Die niederländischen Steuerbehörden werden den zuständigen deutschen Steuerbehörden die den deutschen Betriebsstätten zuzurechnenden Beträge und das Vorliegen einer Betriebsstättenbuchführung auf der Grundlage des Art. 23 des DBA spontan mitteilen.
6. Diese Vereinbarung ist für Steuerjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. 1. 2003 beginnen. Sie ist außerdem auf alle Fälle anzuwenden, die zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Vereinbarung noch nicht abgeschlossen oder die Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sind.
7. Nach Ablauf von drei Jahren werden die zuständigen Behörden die Regelungen gemeinsam auf ihre Zweckmäßigkeit überprüfen.

Verständigungsverfahren nach dem deutsch-japanischen DBA; keine Doppelsässigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 bei Abwesenheit von mehr als 365 Tagen

OFD Hannover, Vfg. v. 28. 8. 2002, S 1301 – 215 – StH 434/ S 1301 – 369 – StO 312

In der Zeit vom 27. bis 29. 5. 2002 haben Verständigungsgespräche mit Vertretern der japanischen Steuerverwaltung in Berlin stattgefunden. Die japanische Steuerverwaltung stellte klar, dass ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Japan, der für einen Arbeitsaufenthalt von voraussichtlich mehr als einem Jahr Japan verlässt, ab diesem Zeitpunkt seine Ansässigkeit in Japan verliert. Dies gilt auch dann, wenn die Ehefrau und die Kinder weiterhin in Japan wohnen. Die Ansässigkeit in Japan lebt bei Zwischenaufenthalten in Japan während der Abordnungszeit nicht kurzzeitig wieder auf.
Begründet ein solcher Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, wird er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und ist allein in Deutschland ansässig.