

[sog. Asscher-Urt.]; Diskriminierung bei der Besteuerung beschränkt Stpfl., IWB v. 24. 7. 1996, F. 11a, S. 115, 124). Nach der Aufhebung von Art. 53b Wet IB 1998 entspricht der Steuertarif für beschränkt Stpfl. ab dem 1. 1. 1999 dem für unbeschränkt Stpfl. (Art. 53a Wet IB 1999).

[Dipl.-Kfm. Christoph Voos, Kerken] Nr. 121/1999

<b>Russische Föderation; Ressortwechsel der staatlichen Registrierungskammer</b>	<b>5, 3</b>
--	-------------

Die Staatliche Registrierungskammer in Moskau (bisher: Wirtschaftsministerium) ressortiert nunmehr im Justizministerium. Damit ist die Vereinheitlichung der Registrierung von Unternehmen mit ausländischer Kapitalbeteiligung eingeleitet worden, deren Rechtsfähigkeit grundsätzlich mit der Registrierung beginnt. Nach dem Statut v. 29. 12. 1998 erfolgt u. a. die Registrierung wirtschaftlicher Organisationen mit ausländischer Beteiligung von mehr als 100 000 Rubel am Satzungskapital; wirtschaftlicher Organisationen mit ausländischem Kapital in den Bereichen der Erdgasgewinnung und -verarbeitung einschl. der Kohleförderung sowie bei Änderungen der Geschäftsgrundlagen (Löschung, Liquidation usw.). Die Kammer registriert darüber hinaus auch russische Investitionen im Ausland.

[KPB] Nr. 122/1999

<b>Ukraine; Stempelsteuer</b>	<b>5, 3</b>
-------------------------------	-------------

Mit Wirkung vom 1. 1. 1999 sind gemäß Präsidialerlaß Nr. 1222/98 v. 6. 11. 1998 in der Ukraine ansässige Einzelunternehmen und juristische Personen sowie ausländische juristische Personen einschließlich ihrer Tochtergesellschaften, Filialen und ständigen Vertretungen zur Zahlung von Stempelsteuern verpflichtet. Die Steuer wird in folgenden Fällen erhoben: kommerzielle Verträge (u. a. bei Eigentumsübergang, Einbringung von Leistungen oder Geldzahlungen, die über den Betrag des Stammkapitals hinausgehen); Wechsel, die aufgrund ukrainischer Gesetze ausgestellt wurden; Gründungsurkunden von Unternehmen; Gesellschaftsvertrags- und Satzungsänderungen. Die Bemessungsgrundlage der Stempelsteuer ist der jeweilige in den Verträgen enthaltene Betrag oder die Wechselsumme. Die gestaffelten Tarife beginnen mit 1 bis zu höchstens 800 Griwna. Der doppelte Steuerbetrag wird bei Barergeschäften erhoben.

[KPB] Nr. 123/1999

### Fach 11 · Europäische Gemeinschaften

<b>Wirtschaftsrecht; Netzwerk der Euro-Info-Center</b>	<b>11, 3</b>
--	--------------

Damit Unternehmen schnell und bequem an die erforderlichen Europa-Informationen gelangen können, hat die Europäische Kommission beschlossen, durch einen kostenlosen Telefonservice den Zugang zum Netzwerk der Euro-Info-Center zu erleichtern. Dieser Service hat den Vorteil, daß er allen direkt zur Verfügung steht. Jeder Anrufer erhält in seiner Sprache die Anschrift und Telefonnummer des nächstgelegenen Euro-Info-Centers. Nachfolgend finden Sie eine Liste gebührenfreier Rufnummern für die 17 Länder, die von dem Netzwerk abgedeckt werden: Belgien 00 800 0800 11 22; Dänemark 00 800 0800 11 22; Deutschland 00 800 0800 11 22; Finnland 0800 11 32 41; Frankreich 00 800 0800 11 22; Griechenland 0800 32 12 630; Großbritannien 0800 78 36 553; Irland 1800 55 32 62; Island 00 800 0800 11 22; Italien 167 78 06 74; Luxemburg 0800 32 77; Niederlande 00 800 0800 11 22; Norwegen 00 800 0800 11 22; Österreich 00 20 12 50; Portugal 0505 32 96 30; Schweden 020 93 10 10; Spanien 900 98 32 98.

[Ku] Nr. 124/1999

## Steuerabzugspflicht bei Zahlungen an ausländische Werkvertragsunternehmen

### Neuregelung gemäß § 50a Abs. 7 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002

von Dr. jur. Johanna Hey, Köln, und  
RA/StB Dipl.-Finw. Dr. jur. Bettina Lieber, WEDIT, Düsseldorf

Geltungsbereich: Bundesrepublik Deutschland.

Rechtsquelle: § 50a Abs. 7 EStG n. F.

**Literatur:** Birk/Kulosa, Verfassungsrechtliche Aspekte der Steuerreform, FR 1999, S. 433 ff.; Birkenfeld, Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht, StuW 1998, S. 55 ff.; Dautzenberg, Internationale Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes, StuB 1999, S. 184 ff.; Delcker, Der Sicherstellungsbescheid nach § 50a Abs. 7 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen, RiW 1985, S. 472 ff.; Frottscher/Maas, Kommentar zum EStG, Loseblatt, § 50a EStG; Grams, Die Steueranmeldung nach § 73e EStDV; zugleich eine Anmerkung zum BFH-Beschl. v. 13. 8. 1997, DStZ 1998, S. 24 ff.; Gundel, Der neue Betriebsstättenverlaß vor dem Hintergrund praktischer Erfahrungen mit ausländischen Bauausführungen, Montage- und Bauüberwachungsbetriebsstätten, in: L. Fischer (Hrsg.), Steuerplanung zwischen Abkommens- und nationalem Recht, Köln 1998, S. 127 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl., 1998; Krabbe, in: Blümich, Kommentar zum EStG/KStG/GewStG, Loseblatt, § 50a EStG; Kumpff/Roth, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Einschneidende neue Einbehaltungspflichten bei Zahlungen an Steuerausländer (§ 50a Abs. 7 und Abs. 8 EStG), DB 1999, S. 815 ff.; Lademann/Söffing/Brockhoff, Kommentar zum EStG, Loseblatt, § 50a EStG; Lieven, Ausländische Werkvertragsunternehmen und der Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG, IStR 1996, S. 153 ff.; Lüdicke, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, S. 193 ff.; Mabaum, Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug i. S. des § 50a Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, IWB F. 3 Gr. 3 S. 975 ff.; Müller, Zweifelsfragen bei der Anordnung des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 7 EStG, DB 1984, S. 2221 ff.; Schäfer, Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug. Ein Beitrag zur Trennung von Arbeitsrecht und Steuerrecht, Köln 1990; Schauhoff, Anm. zu BFH vom 13. 8. 1997 - I B 30/97, IStR 1997, S. 662 ff.; Streck, Die Anordnung eines Steuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 7 EStG, BB 1984, S. 846 ff.; Thömmes/Scheipers, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Internationales Steuerrecht, DStR 1999, S. 609 ff.

Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 bringt auch ruhigere Gemüter aus der Fassung. Die angebliche Objektivierung der Bemessungsgrundlage hat ganze Branchen in Drohgebärden fallen lassen und in der Wissenschaft Entsetzen ausgelöst. Die Kritik konzentriert sich auf die Einschränkung der Rückstellungsbildung und Teilwertabschreibung, die Einführung eines Wertaufholungsgebots und ganz besonders auf die Anordnung der vertikalen Verlustausgleichsbeschränkungen in § 2 Abs. 3 EStG und § 2b EStG. Doch es lohnt sich, auch Vorschriften zu betrachten, die ein wenig abseits liegen. Mit der Neufassung von § 50a Abs. 7 EStG hat der Gesetzgeber eine Glanzleistung vollbracht: In einem einzigen, als harmlose Verfahrensvorschrift formulierten Absatz ist es ihm gelungen, nicht nur eine Vorschrift zu schaffen, die zahlreiche Anwendungsprobleme aufwirft, sondern gleichzeitig auch noch sowohl gegen Verfassungs- als auch Europa- und Völkerrecht zu verstoßen. Nahezu gefahrlos konnte der Gesetzgeber dieses hohe Stück der Gesetzgebungskunst im Steuerentlastungsgesetz plazieren. Denn kein Verband, keine

Lobby droht. § 50a Abs. 7 EStG trifft die Vielzahl ausländischer Werku. nnehmer, insbesondere ausländischer Baufirmen, die nicht nur aufgrund niedrigerer Preise, sondern häufig auch größerer Flexibilität aus der einheimischen Bauwirtschaft nicht mehr wegzudenken sind. Diese meist kleinen Firmen — ohnehin genügend damit beschäftigt, sich im deutschen Vorschriften Dickicht zurechtzufinden — klopfen nicht im Kanzleramt an, geben keine Pressekonferenzen. Auch das ist Rechtsstaat 1999: Nur wer laut schreit, kann hoffen, daß seine verbürgten Rechte vom Steuergesetzgeber nicht oder wenigstens weniger stark verletzt werden.

## I. Grundzüge der gesetzlichen Regelung

§ 50a Abs. 7 EStG n. F. sieht eine erhebliche **Verschärfung der Steuerabzugspflicht** für alle Vergütungsschuldner vor, die Zahlungen an im Ausland ansässige Vergütungsgläubiger leisten, falls und soweit es sich um Vergütungen „für die Herstellung eines Werks im Inland“ handelt. Diese Neuregelung gilt für Vergütungen, die **nach dem 31. 3. 1999** gezahlt werden (§ 52 Abs. 58 EStG n. F.).

Die Vorschrift ist — nicht zuletzt wegen ihrer weitreichenden Haftungsfolgen — vom Auftraggeber (Vergütungsschuldner) dringend zu beachten, und zwar insbesondere in allen Fällen, in denen ausländische Bauunternehmer und -handwerker, aber auch ausländische freiberufliche Unternehmer (z. B. Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Statiker, Planungs- und Projektsteuerungsbüros etc.) im Auftrag inländischer Unternehmen Werkleistungen oder -lieferungen erbringen, also einen bestimmten „Werkerfolg“ schulden. Dementsprechend werden auch Leistungen, die auf die Herbeiführung eines unkörperlichen Erfolgs gerichtet sind, erfaßt (z. B. Erstattung eines Gutachtens, Erstellung eines EDV-Programms).

Bislang kam ein Steuerabzug gem. § 50a Abs. 7 EStG a. F. bei Zahlung von derartigen Vergütungen an im Ausland ansässige Gläubiger durch den inländischen Vergütungsschuldner nur auf Anordnung des Finanzamtes im Einzelfall in Betracht. Die Neuregelung geht dagegen weit über die bisherigen Einbehaltungspflichten hinaus. Der Schuldner einer Vergütung für die Herstellung eines Werks im Inland hat künftig grundsätzlich für Rechnung des im Ausland ansässigen Gläubigers einen **Steuerabzug** vorzunehmen, und zwar unabhängig davon, ob die Einkünfte des ausländischen Werkvertragsunternehmers aus dieser Tätigkeit überhaupt in Deutschland der Ertragsbesteuerung unterliegen. Der Vergütungsschuldner hat die einbehaltenen Steuer in Höhe von 25 % der vereinbarten Vergütung (zzgl. Solidaritätszuschlag von derzeit 5,5 %) binnen acht Tagen nach Zahlung der entsprechend gekürzten Restvergütung an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen und eine entsprechende Steueranmeldung beim Finanzamt abzugeben (§ 50a Abs. 7 Satz 3 EStG n. F.).

Erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums wird der einbehaltenen und an das Finanzamt abgeführte Teil der Vergütung auf die Steuer des Vergütungsgläubigers angerechnet oder vom Finanzamt an den Werkunternehmer ausgezahlt; Voraussetzung für diese Auszahlung ist allerdings, daß der Werkvertragsunternehmer nachweist, daß er im Inland nicht ertragsteuerpflichtig ist (§ 50a Abs. 7 Satz 4 EStG n. F.).

## II. Hintergrund der Neuregelung

Was hat den Gesetzgeber zu dieser Verschärfung der Abzugspflicht, dieser Steuererhebung auf Verdacht veranlaßt? Ausländische Unternehmen, die in ihrem Heimatstaat meist in der Rechtsform der juristischen Person des Pri-

vatrechts organisiert sind, erzielen in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb, falls sie im Inland eine **Betriebsstätte** unterhalten oder ein **ständiger Vertreter** bestellt ist, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG i. V. mit § 2 Nr. 1 KStG. Wann eine Betriebsstätte begründet wird, richtet sich vorrangig nach dem jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), subsidiär nach § 12 AO. Grundsätzlich bedarf es für die Annahme einer Betriebsstätte einer festen Geschäftseinrichtung in Deutschland. Für das Baugewerbe enthält § 12 Satz 2 Nr. 8 AO eine Spezialregelung, nach der Bauausführungen oder Montagen, die länger als sechs Monate dauern, unabhängig davon, ob eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, als Betriebsstätte anzusehen sind. In den meisten deutschen DBA ist diese Frist entsprechend dem OECD-Muster von sechs auf zwölf Monate heraufgesetzt worden.

Der deutsche Fiskus sieht sich nun vor der schwierigen Aufgabe, seinen Steueranspruch gegenüber Unternehmen durchzusetzen, die nur vorübergehend in Deutschland tätig sind und — etwa im Falle des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO — hier keinen Geschäftssitz haben. Ist das Unternehmen erst wieder in den Heimatstaat zurückgekehrt, läßt sich der inländische Steueranspruch nur noch unter erschwerten Bedingungen realisieren (zu den Vollstreckungsmöglichkeiten im Ausland s. Kruse, in: Tipke/Kruse, § 250 Tz. 9 ff.).

Nach der früheren Fassung von § 50a Abs. 7 EStG, dem heutigen Absatz 8, konnte der Vertragspartner (Vergütungsschuldner) des beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Unternehmens (Vergütungsgläubiger) im Einzelfall in das Besteuerungsverfahren einbezogen werden, wenn dies zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig war. In diesem Fall erließ das Finanzamt gemäß § 50a Abs. 7 Satz 1 EStG gegenüber dem Vergütungsschuldner die Anordnung, 25 v. H. des Vergütungsanspruchs nicht an den ausländischen Vergütungsgläubiger, sondern im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

Trotz der Möglichkeit der Sicherungsanordnung nach § 50a Abs. 7 EStG a. F. ging der deutsche Fiskus häufig leer aus, zum einen, weil — nach nicht unbestrittener Auffassung —, sobald die Vergütung ausgezahlt war, nachträglich ein Abzug nicht mehr angeordnet werden konnte (BFH v. 26. 5. 1965, BStBl 1965 II, S. 634; FG Berlin v. 27. 1. 1967, EFG 1967, S. 513, 514; Lieven, IStR 1996, S. 153, 155; Streck, BB 1984, S. 846, 848; a. A. Müller, DB 1984, S. 2221, 2224), zum anderen, weil die Voraussetzung des Vorliegens beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte gerade in den Montagefällen des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO erst durch **Zeitablauf** abschließend beurteilt werden kann. Ob tatsächlich eine Betriebsstätte begründet wird, kann erst mit Überschreiten der Sechs- bzw. Zwölfmonatsfrist sicher festgestellt werden. Andererseits liegen bei Überschreiten der Frist **rückwirkend** vom ersten Tag der Bauausführung an beschränkt steuerpflichtige Einkünfte vor. Ungeklärt war dabei, ob die beschränkte Steuerpflicht, die nach § 50a Abs. 7 EStG a. F. Tatbestandsvoraussetzung der Abzugsanordnung war, bereits im Zeitpunkt der Anordnung vorliegen mußte. Dabei kam es regelmäßig zum Streit, ob es überhaupt zur Begründung einer Betriebsstätte kommen würde.

Diese Streitigkeiten bilden den **rechtspolitischen Hintergrund** der Neuregelung. Zum einen sollte auf die oft erst nach Auszahlung der Vergütung und

damit zu spät ergehende Anordnung verzichtet werden. Zum a. .ären wurde die Nachweispflicht, daß bzw. daß keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen, umgekehrt. Grundsätzlich spielt es demnach keine Rolle mehr, ob es überhaupt zu steuerpflichtigen Einkünften im Inland kommt, es sei denn, der im Ausland ansässige Unternehmer weist nach, daß er nicht beschränkt steuerpflichtig ist. Gerade in den Montagefällen wird sich der Nachweis dieses Negativums voraussichtlich als das maßgebliche Problem der Neuregelung erweisen. Selbst wenn die Tätigkeit im Vertrag zwischen Vergütungsgläubiger und Vergütungsschuldner auf einen Zeitraum von unter sechs bzw. unter zwölf Monaten begrenzt ist, kann es theoretisch immer zu Verzögerungen in der Bauausführung kommen, die doch noch zum Vorliegen einer Betriebsstätte führen. Eine sichere Beurteilung wird hier ex-ante nur schwer möglich sein.

### III. Anwendung der Regelung durch den inländischen Vergütungsschuldner

#### 1. Werkvertragliche Leistung durch im Ausland ansässigen Auftragnehmer

Von der grundsätzlichen Verpflichtung zum Steuerabzug erfaßt wird jeder Auftraggeber (u. a. Gewerbetreibende, Personen- und Kapitalgesellschaften, aber auch natürliche Privatpersonen wie z. B. Grundstückseigentümer), der die Herstellung eines Werks im Inland in Auftrag gibt, wenn der Auftragnehmer (Gläubiger) im Ausland ansässig ist.

Das Gesetz spricht von der „Herstellung eines Werkes“. Damit liegt eine Anknüpfung an den zivilrechtlichen Typus des Werkvertrages i. S. der §§ 631 ff. BGB nahe (so auch Lüdicke, IStR 1999, S. 196; Kumpf/Roth, DB 1999, S. 815; vgl. auch die Gesetzesbegründung - BT-Drs. 14/443, S. 67 f., die ausdrücklich von „Werkvertrag“ spricht). Somit muß es sich um einen Auftrag handeln, der auf die Herbeiführung eines bestimmten — körperlichen oder unkörperlichen — Erfolges gerichtet ist. Allerdings drängt sich dann die Frage auf, warum allein die Werkverträge mit ausländischen Vertragspartnern die Sicherung des — möglichen — Steueranspruchs in Gestalt einer Abzugsverpflichtung erfordern; die Auswahl erscheint willkürlich (vgl. auch Dautzenberg, StuB 1999, S. 186). Denn nun werden nicht nur die im Inland ausgeführten Werkleistungen im Bau- und Baunebengewerbe erfaßt, sondern beispielsweise auch Planungs- und Projektsteuerungsleistungen, Installationen und Entwicklungen von Software und die Erstattung von Gutachten im wirtschafts- und rechtsberatenden Bereich.

Die Herstellung des Werkes muß im Inland erfolgen. Aus der Gesetzesbegründung läßt sich nicht erkennen, ob die Tätigkeit im Inland erfolgen oder/und das Arbeitsergebnis im Inland verwertet werden muß. Kumpf/Roth (DB 1999, S. 816) haben bereits die Frage aufgeworfen, wie in Fällen zu verfahren ist, in denen ein einheitliches Werk sowohl im Inland als auch im Ausland hergestellt wird. Der inländische Auftraggeber wird in der Regel gar nicht wissen, wie es sich mit den internen Einzelheiten der Leistungserstellung verhält. Lüdicke (IStR 1999, S. 197) hält es deshalb für sinnvoll, allein auf den Eintritt des Erfolges für den Besteller im Inland abzustellen.

U. E. ist zu überlegen, ob für den „Inlandsbezug“ der Werkleistung auf die Kriterien des § 49 EStG zurückgegriffen werden kann. Zwar setzt die Abzugspflicht nach § 50a Abs. 7 EStG n. F. gerade keine beschränkte Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Werkvertragsunternehmers voraus; damit sollen nach dem Gesetzeszweck aber im wesentlichen die Fälle erfaßt werden,

in denen es im Laufe des Veranlagungszeitraums zu einer inländischen Betriebsstätte kommt. Das sind vor allem die Bauvertrags-Fälle, die mit einem körperlichen Erfolg und körperlicher Anwesenheit im Inland verbunden sind. Hier liegt der „Inlandsbezug“ auf der Hand. Ist Gegenstand des Werkvertrages ein geistiges Produkt, ist damit nicht zwingend eine Ausübung der zur Herstellung erforderlichen Tätigkeit im Inland verbunden, sehr häufig — insbesondere bei Beratungsleistungen — wird sie statt dessen im Ausland erfolgen. Da der Steuerabzug der Sicherstellung eines möglichen Steueranspruchs dient, liegt es nahe, hier auf die Kriterien „Ausübung“ und „Verwertung“ der Arbeit im Inland i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG zurückzugreifen. Wird der ausländische Werkvertragspartner nicht durch körperliche Anwesenheit im Inland tätig, so kommt es auf die Verwertung des Produkts im Inland an. Nach der Rechtsprechung (BFH v. 12. 11. 1986, BStBl 1987 II, S. 372; v. 20. 7. 1988, BStBl 1989 II, S. 87) liegt eine Verwertung im Inland vor, wenn das Ergebnis der Tätigkeit dem im Inland ansässigen Vertragspartner zugeführt wird; wie dieser seinerseits das erworbene Produkt oder Recht nutzt, läßt die Besteuerung des ausländischen Auftragnehmers unbeeinflusst.

Der Auftragnehmer (Vergütungsgläubiger) muß im Ausland ansässig sein. Wann das der Fall ist, läßt sich auch der Gesetzesbegründung nicht entnehmen. Da der Auftragnehmer aber im Inland allenfalls beschränkt steuerpflichtig sein kann, muß er im Ausland seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, oder die juristische Person im Ausland ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung haben. Eine Zweigniederlassung oder eine Betriebsstätte im Inland reicht nicht aus, um die im Ausland ansässige Person zu einem inländischen Auftragnehmer zu machen, so daß keine Einbehaltungspflicht bestünde. Folglich ist der Auftraggeber auch damit belastet, die interne Organisation und Unternehmensstruktur seines Vertragspartners zu eruieren. Denn wenn er zu Unrecht von der unbeschränkten Steuerpflicht seines Vertragspartners ausgeht, setzt er sich dem Haftungsrisiko des § 50a Abs. 7 Satz 3 i. V. mit Abs. 5 Satz 5 EStG aus.

#### 2. Bemessung des Abzugsbetrages

##### a) Grundsatz

Der Steuerabzug beträgt 25 % der Bruttovergütung zzgl. Solidaritätszuschlag von z. Zt. 5,5 %, d. h. der Abzugsteuersatz erhöht sich somit auf insgesamt 26,375 %. Erfaßt wird also der volle Betrag der gezahlten Vergütung (Einnahmen); mit der Vergütung zusammenhängende Kosten (wie z. B. Arbeitslöhne, Materialaufwendungen etc.) sind nicht abzuziehen. — Der inländische Vergütungsschuldner (die Gesetzesbegründung - BT-Drs. 14/443, S. 68 - spricht von „inländischen Auftraggebern“, sagt allerdings nichts darüber aus, wie der „Inlandsbezug“ gestaltet sein muß) darf also grundsätzlich — nach Einbehaltung der Abzugssteuer von 26,375 % gem. § 50a Abs. 7 EStG n. F. — nur 73,625 % der vereinbarten Vergütung für die Werkleistung an den ausländischen Auftragnehmer auszahlen. Übernimmt der Vergütungsschuldner die Abzugssteuer, ergeben sich andere Berechnungssätze (vgl. dazu VfG, OFD Koblenz v. 16. 9. 1991, DStR 1991, S. 1455).

Zum bisherigen Abs. 7 (Sicherheitseinbehalt auf Einzelanordnung) hatte die Finanzverwaltung für den Fall, daß vor der Anordnung des Steuerabzugs be-

reits Teilvergütungen an den beschränkt steuerpflichtige Gläubiger gezahlt worden waren, die Auffassung vertreten, daß der Abzugsbetrag nach der Gesamtvergütung zu bemessen sei und von den verbleibenden Teilvergütungen einbehalten werden sollte (vgl. BMF-Schreiben v. 4. 3. 1996, BStBl 1996 I, S. 162, 163). Diese Regelung läßt sich nicht auf den neuen § 50a Abs. 7 EStG übertragen. Nach § 50a Abs. 7 Satz 3 i. V. mit Abs. 5 Satz 1 EStG entsteht die Steuer mit Zufluß bei dem Gläubiger der Vergütung; das ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung, der Verrechnung oder der Gutschrift (vgl. § 73c EStDV). Da die neue Vorschrift für Vergütungen gilt, die nach dem 31. 3. 1999 gezahlt werden, kann der Abzugsbetrag nur nach den nach diesem Zeitpunkt zufließenden Teilleistungen bemessen werden.

#### b) Berücksichtigung der Umsatzsteuer

Zur **Bemessungsgrundlage** für den Steuerabzug i. S. des § 50a Abs. 7 EStG n. F. gehört nach allgemeiner Auffassung **auch die Umsatzsteuer**, und zwar auch für den Fall, daß sie vom inländischen Auftraggeber nach § 51 UStDV einzubehalten und abzuführen ist, da die Umsatzsteuer Teil der „Vergütung“ ist.

Auch die ggf. auf der Grundlage des § 52 Abs. 2 UStDV nicht erhobene Umsatzsteuer gehört nach h. M. zu den — i. S. des § 50a Abs. 7 EStG relevanten — Bruttovergütungen, d. h. bei Anwendung der sog. „Nullregelung“ für umsatzsteuerliche Zwecke erhöht sich die Bemessungsgrundlage für den Ertragsteuerabzug gem. § 50a Abs. 7 EStG n. F. um die fiktive Umsatzsteuer (vgl. BFH v. 30. 5. 1990, BStBl 1990 II, S. 967; BStBl 1991 II, S. 235; v. 8. 5. 1991, BFH/NV 1992, S. 291; Krabbe, in: Blümich, § 50a EStG Anm. 23; Nieland, in: Lademann/Söffing/Brockhoff, § 50a EStG Anm. 30, 157).

Nach § 52 Abs. 2 UStDV, der sog. Nullregelung, ist der inländische Leistungsempfänger nicht verpflichtet, die Steuer für die Leistung des ausländischen Unternehmers einzubehalten und abzuführen, wenn der ausländische Unternehmer keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer erteilt hat und der Leistungsempfänger im Fall des gesonderten Ausweises der Steuer den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG hinsichtlich dieser Steuer voll in Anspruch nehmen könnte. Die Nullregelung kommt also grundsätzlich nicht zur Anwendung, wenn Werkleistungen in Anspruch genommen werden, die im Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung von Grundstücken, Gebäuden, Wohnungen etc. stehen (§ 4 Nr. 12a, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Etwas anderes gilt jedoch bei einer steuerpflichtigen Vermietung im Optionsfall (§ 9 UStG).

Die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage in den Fällen der Nullregelung ist zu Recht angegriffen worden (vgl. Maßbaum, IWB F. 3 Gr. 3 S. 982 ff.; Frotscher, § 50a EStG Rz. 8). Die Rechtsprechung begründet ihre Auffassung mit dem Vereinfachungszweck der Nullregelung: § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV setze voraus, daß dem Leistungsempfänger im Fall des gesonderten Ausweises der Steuer ein entsprechender Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG zustünde. Indem der Leistungsempfänger die Nullregelung anwende, verzichte er auf seinen Anspruch gegenüber dem Finanzamt und befreie den leistenden Unternehmer von seiner Umsatzsteuerschuld. Die Einnahme i. S. des § 8 Abs. 1 EStG liege somit in der Befreiung von der Umsatzsteuerverbindlichkeit. Hiergegen wird zutreffend eingewandt, daß die Verbindlichkeit zur Zahlung der Umsatzsteuer bei Anwendung der Nullregelung erst gar nicht entsteht, da die Parteien vertraglich ein Nettoentgelt ohne Umsatzsteuer ver-

einbaren (vgl. Maßbaum, a. a. O., S. 984 ff.). Es kommt somit zur Versteuerung einer fiktiven Einnahme.

Allerdings ist zu berücksichtigen, daß die Nullregelung in § 52 Abs. 2 UStDV lediglich ein Wahlrecht eröffnet. Es ist deshalb im Ergebnis nicht gewollt, daß die Vertragsparteien durch die Ausübung des Wahlrechts die Bemessungsgrundlage für die Abzugssteuer herabsetzen können. Vor diesem Hintergrund stellt sich aber die Frage, ob es überhaupt sinnvoll ist, die Umsatzsteuer — auch wenn sie ohne Anwendung der Nullregelung vereinnahmt oder gem. §§ 51 ff. UStDV einbehalten wird — in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Leistungsfähigkeit des Auftragnehmers wird jedenfalls durch die Vereinnahmung der Umsatzsteuer nicht erhöht (vgl. auch Frotscher, § 50a EStG Rz. 8).

#### c) Keine Berücksichtigung von Gewährleistungsansprüchen des Werkvertragsunternehmers

Der **ausländische Werkvertragsunternehmer** ist gesetzlich verpflichtet, den Steuerabzug für seine Rechnung und aus seinem Vermögen zu dulden (so für die nach der alten Rechtslage erforderliche Abzugsanordnung BFH v. 13. 8. 1997, BStBl 1997 II, S. 700, 701; Delcker, RIW 1985, S. 479; Streck, BB 1984, S. 847; sehr anschaulich Schäfer, S. 152 ff. zur Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug). Die Abführung des Steuerabzugs erfolgt **für Rechnung des ausländischen Vergütungsgläubigers**, obwohl noch nicht feststeht, daß er dem Fiskus überhaupt etwas schuldet. Der Vergütungsschuldner zahlt einen Teil der vertraglich geschuldeten Vergütung nicht an seinen Vertragspartner, sondern für diesen an das Finanzamt.

Die Verpflichtung des inländischen Auftraggebers zum Steuerabzug gilt auch dann, wenn mit eigenen Ansprüchen gegen das Werkvertragsunternehmen (z. B. mit Gewährleistungsansprüchen) aufgerechnet werden kann. Dies bedeutet, daß für eine evtl. Aufrechnung mit Ansprüchen des Vergütungsschuldners gegenüber dem leistenden Werkvertragsunternehmer nur der nach dem Steuerabzug verbleibende Restanspruch des Werkvertragsunternehmers zur Verfügung steht (vgl. Lieven, IStR 1996, S. 155). Es empfiehlt sich deshalb für den Auftraggeber, vor der Auszahlung der Vergütung aufzurechnen.

#### 3. Abführungs-, Erklärungs- und Bescheinigungspflicht

Der Auftraggeber (Vergütungsschuldner) hat die einbehaltene Steuer gem. § 50a Abs. 7 Satz 3 EStG n. F. **innerhalb von acht Tagen** nach Zahlung der Vergütung an das für ihn zuständige **Finanzamt abzuführen** und innerhalb desselben Zeitraums eine Steueranmeldung (auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck, der wohl zur Zeit noch nicht vorliegt) beim Finanzamt abzugeben, in der jeder betroffene ausländische Gläubiger einer Vergütung mit Namen, Vornamen und Anschrift aufzuführen ist.

Der **Auftraggeber** ist außerdem verpflichtet, **dem ausländischen Auftragnehmer** auf Verlangen den **Steuerabzug zu bescheinigen** (§ 50a Abs. 7 Satz 3 i. V. mit Abs. 5 Satz 7 EStG n. F.). Der ausländische Auftragnehmer legt die Bescheinigung mit seiner Steuererklärung dem für ihn zuständigen Finanzamt in Deutschland vor, damit die für seine Rechnung **einbehaltene Steuer mit**

seiner endgültigen Steuerschuld verrechnet werden kann. Als er in Deutschland mit den aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünften der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, bzw. damit die **einbehaltene Steuer erstattet** werden kann, falls er im Inland mit den aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünften nicht steuerpflichtig ist.

#### 4. Konsequenz einer Verletzung der Abzugspflicht: Haftung

Kommt der inländische Auftraggeber seiner Abzugspflicht nicht nach, **haftet** er gem. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für den **unterlassenen Steuerabzug**, d. h. er muß den Abzugsbetrag in Höhe von 25 % der Vergütung (zzgl. Solidaritätszuschlag) — zusätzlich zu der in voller Höhe an den Vergütungsgläubiger ausgezahlten Werkleistungsvergütung — an das Finanzamt entrichten. Dies gilt selbstverständlich nur, wenn der ausländische Werkvertragsunternehmer der inländischen Ertragsteuerpflicht unterliegt; denn der Haftungsanspruch ist akzessorisch, d. h. er kann nur entstehen, wenn (mindestens gleichzeitig) der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, für den gehaftet werden soll, entstanden ist.

Daneben kann auch der Werkvertragsunternehmer in Anspruch genommen werden. Die Regelung, daß er nur in Anspruch genommen werden kann, wenn die Vergütung ihm in vollem Umfang ausgezahlt wurde oder wenn er wußte, daß der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Steuer nicht abführt und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 50a Abs. 5 Satz 6 EStG), macht für diesen Steuerabzug, der allenfalls — in den Fällen einer beschränkten Steuerpflicht — Vorauszahlungscharakter hat, keinen Sinn. Der Globalverweis auf Abs. 5 des § 50a EStG hätte deshalb wie im bisherigen § 50a Abs. 7 EStG auf den Satz 5 des Abs. 5 beschränkt werden sollen.

Der Vergütungsschuldner (Auftraggeber) und der Vergütungsgläubiger (Werkvertragsunternehmer) sind im Umfang der Haftung Gesamtschuldner i. S. des § 44 Abs. 1 AO. Der in § 219 Satz 1 AO angeordnete Grundsatz der Subsidiarität der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners greift nicht, da der Haftungsschuldner nach § 50a Abs. 7 EStG gesetzlich verpflichtet ist, die „Steuer“ einzubehalten und abzuführen (§ 219 Satz 2 AO).

Die verschuldensunabhängige, nicht subsidiäre Haftung für den Steuerabzugsbetrag ist insbesondere in den Fällen, in denen ein privater Auftraggeber — in der Regel wahrscheinlich aus Unwissenheit — untätig bleibt, nicht unproblematisch. Hinzu kommt, daß die Finanzverwaltung hinsichtlich ihrer eigenen Aufklärungs- und Ermittlungspflichten bei Auslandssachverhalten keine hohen Maßstäbe anlegt. Häufig genügt für die Darstellung der Ermessenserwägungen bei Inanspruchnahme des Haftenden ein Hinweis darauf, daß eine vorrangige Inanspruchnahme des beschränkt steuerpflichtigen Steuerschuldners anstelle des Haftenden erschwert sei, da sich dieser im Ausland befinde (vgl. BFH v. 20. 7. 1988, BStBl 1989 II, S. 99; v. 5. 11. 1992, BStBl 1993 II, S. 407, 411).

#### IV. Befreiung von der Steuerabzugspflicht: Ausnahme oder Regel?

Die eigentliche Crux der gesetzlichen Neuregelung liegt in deren Satz 4: Eine Erstattung der nach Satz 1 einbehaltenen und abgeführten Steuer soll erst in Betracht kommen, wenn der Gläubiger nachweist, daß er im Inland nicht steuerpflichtig ist, jedoch nicht vor Ablauf des Veranlagungszeitraums. Diese „Steuererhebung auf Verdacht“ über einen längeren Zeitraum — wenn sie tatsächlich die Regel sein sollte — ist mit erheblichen Liquiditätsnachteilen

für den betroffenen Unternehmer verbunden (vgl. auch Lüdicke, IStR 1999, S. 197; Kump/Roth, DB 1999, S. 816) und führt zu den nachfolgend diskutierten europarechtlichen, verfassungsrechtlichen und abkommensrechtlichen Bedenken (vgl. dazu unter VI.). Im Hinblick auf die Schärfe des Eingriffs wäre zu erwarten gewesen, daß sich der Gesetzgeber dazu äußert, wie er sich den Nachweis der negativen Tatsache „keine Steuerpflicht im Inland“ vorstellt.

Ebenfalls nicht aus der Gesetzesbegründung ersichtlich ist das Verhältnis zwischen der Freistellungsbescheinigung nach Satz 2 und der Erstattungsregelung nach Satz 4 der Vorschrift. Die Neuregelung sieht eine — vollständige oder teilweise — **Befreiung von der Einbehaltungs- und Abführungspflicht** (und entsprechend auch von der Erklärungs- und Bescheinigungspflicht gegenüber dem ausländischen Auftragnehmer) vor, wenn der Gläubiger eine **Bescheinigung** des für ihn zuständigen Finanzamtes oder in den Fällen des § 50d EStG (Besonderheiten im Falle von Doppelbesteuerungsabkommen) des Bundesamtes für Finanzen vorlegt, nach der der **Steuerabzug unterbleiben** kann oder ein anderer Vornachschuß (als 25 %) anzuwenden ist. Auch für diese Bescheinigung ist gesetzlich nicht geregelt, unter welchen Voraussetzungen sie zu erteilen ist. Bleibt nur zu hoffen, daß das angekündigte BMF-Schreiben diese Frage regeln wird, und zwar in dem Sinne, daß die Erteilung der Bescheinigung der Regelfall und nicht die Ausnahme sein wird.

Für die Anwendung der Bestimmung des Satzes 2 sind drei Fälle zu unterscheiden:

##### 1. Beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Werkvertragsunternehmers

Der ausländische Werkvertragsunternehmer ist in Deutschland auch ohne die konkrete Werkleistung beschränkt — d. h. mit seinen in Deutschland erzielten Einkünften — ertragsteuerpflichtig, z. B. wenn er im Inland eine **Betriebsstätte** unterhält; das bedeutet, er wird bereits in Deutschland erfaßt. Wenn er gegenüber dem für ihn bereits zuständigen Finanzamt glaubhaft machen kann, daß die voraussichtlich **geschuldete Steuer** (z. B. wegen voraussichtlich hoher Betriebsausgaben) **niedriger als der regelmäßige Abzugsbetrag von 25 %** (zzgl. Solidaritätszuschlag) ist, wird ihm das **zuständige Finanzamt** eine entsprechende **Bescheinigung über die Freistellung vom Steuerabzug oder einen niedrigeren Steuersatz** ausstellen, die er an seinen inländischen Auftraggeber — zur (vollständigen oder teilweisen) Abstandnahme vom Steuerabzug aus seinen Rechnungen über Werkleistungen im Inland — weiterreicht. Dieser Fall dürfte hinsichtlich des erforderlichen Nachweises noch der am wenigsten problematische sein, da hier an positive Fakten (z. B. den zu erwartenden Gewinn) angeknüpft werden kann.

##### 2. Freistellung wegen fehlender beschränkter Steuerpflicht des Werkvertragsunternehmers

Problematisch sind jedoch die Fälle, in denen der ausländische Werkvertragsunternehmer „nachweisen“ soll, daß er im Inland nicht beschränkt steuerpflichtig ist, um eine Freistellungsbescheinigung zu erhalten. Er muß praktisch nachweisen bzw. glaubhaft machen, daß er im Inland keinen Anknüpfungspunkt für eine Steuerpflicht hat; das bedeutet für den Regelfall, daß er das Nichtvorliegen einer Betriebsstätte i. S. des nationalen Rechts (§ 12 AO)

oder des betreffenden DBA nachweisen muß. Das mag in ... Fällen, in denen geistige Leistungen wie die Entwicklung von Software oder die Erstellung von Gutachten Gegenstand des Werkvertrages sind, noch relativ einfach möglich sein. Denn hierfür bedarf es keiner körperlichen Einrichtung im Inland. Bei den Tätigkeiten im Bau- und Baunebengewerbe wird die Frage des erforderlichen Nachweises allerdings virulent.

Nach nationalem deutschen Steuerrecht (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO) sind **Bauausführungen** oder Montagen dann als **Betriebsstätten** anzusehen, wenn a) eine einzelne Bauausführung oder Montage oder b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen insgesamt länger als sechs Monate dauern.

Die Regelung stellt klar, daß zeitlich nebeneinander bestehende Projekte zu einer Einheit zusammengefaßt werden können. Ebenfalls zusammengefaßt werden mehrere, zeitlich ohne Unterbrechung aufeinanderfolgende Projekte, z. B. die Errichtung von Reihenhäusern nacheinander ohne zeitliche Unterbrechung. Nach Auffassung der Finanzverwaltung können mehrere Bauausführungen nur dann als Einheit angesehen werden, wenn sie **sachlich-organisatorisch und geographisch zusammenhängen**; dabei ist nicht entscheidend, ob die Arbeiten für denselben Auftraggeber ausgeführt werden. Eine geographische Einheit liegt demnach nur vor, wenn die räumliche Entfernung der Bauausführungen 50 km Luftlinie nicht überschreitet (vgl. Betriebsstättenerlaß — Entwurf v. 10. 6. 1997, Tz. 4.3.4.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 327).

Wie soll der ausländische Werkvertragsunternehmer nun glaubhaft machen, daß seine Bauausführungen oder die geographisch zusammenhängenden Bauausführungen nicht länger als sechs Monate dauern? Er kann letztlich nur die maßgeblichen Verträge vorlegen, aus denen sich die Laufzeit der Bauausführungen ergibt. Diese sollten als Nachweis für die Bescheinigung nach § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG n. F. ausreichen. Würde das Ende der jeweiligen Bauausführung abgewartet, um mögliche — in der Praxis nicht selten auftretende — Verzögerungen mit einzubeziehen, würde die Bescheinigung überhaupt keinen Sinn mehr machen; denn dann würde vermutlich in den meisten Fällen bis zum Ende des Veranlagungszeitraums gewartet.

Ein weiteres Problem ergibt sich aus der gesetzlichen Anordnung, daß der Vergütungsgläubiger die Bescheinigung bei dem für ihn zuständigen Finanzamt einzuholen hat. Örtlich zuständig ist nach §§ 19 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 4 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk die Bautätigkeit vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird. Lediglich in einigen Bundesländern (z. B. Nordrhein-Westfalen) sind zentrale Zuständigkeiten eingerichtet. Der Begriff der „Tätigkeit“ in §§ 19 Abs. 2 Satz 2, 20 Abs. 4 AO bezieht sich auf die Bautätigkeit, die im Inland möglicherweise steuerpflichtige Einkünfte auslöst; der Ort der potentiellen Betriebsstätte begründet die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts, in dessen Bezirk die Betriebsstätte gelegen ist (vgl. BFH v. 3. 2. 1993, BStBl 1993 II, S. 462, 464). Häufig wird sich für den ausländischen Bauunternehmer, der mehrere Bauausführungen und Montagen im Bundesgebiet unterhält, nicht feststellen lassen, wo die Tätigkeit überwiegend ausgeübt wird. Bedeutet das nun, daß für die Erteilung der Bescheinigung jedes Finanzamt zuständig ist, in dessen Bezirk die Bauausführung bzw. Montage ausgeübt wird? Gleichzeitig muß aber das jeweilige Finanzamt auch noch beurteilen, ob mehrere Projekte geographisch zusammenhängen, so daß sie für die Anwen-

dung der Zeitgrenze als Einheit anzusehen sind. Möglicherweise findet aber auch § 25 Satz 1 AO Anwendung, d. h. das Finanzamt ist örtlich zuständig, das zuerst mit der Sache befaßt worden ist (so für den Fall mehrerer potentieller Betriebsstätten, BFH v. 3. 2. 1993, a. a. O.).

### 3. Freistellung in den DBA-Fällen

Falls mit dem ausländischen Staat, in dem der Werkvertragsunternehmer ansässig ist, ein DBA besteht, so sind die inländischen Einkünfte des Werkvertragsunternehmers regelmäßig entsprechend Art. 7 Abs. 1 i. V. mit Art. 5 bzw. Art. 14 Abs. 1 OECD-MA von der deutschen Ertragsbesteuerung freigestellt, wenn durch die Tätigkeit keine Betriebsstätte bzw. keine feste Einrichtung im Inland begründet wird. In den meisten deutschen DBA (insbesondere mit europäischen Staaten) wird durch eine Bau- und Montagetätigkeit eine Betriebsstätte erst begründet, wenn die Tätigkeit länger als 12 Monate dauert (Ausnahmen von dieser Regel finden sich in den DBA mit Estland, Lettland, Litauen: neun Monate, und den DBA mit Luxemburg, Portugal, Türkei, Zypern: sechs Monate).

Auch in diesem Zusammenhang betrachtet die Finanzverwaltung mehrere Bauausführungen dann als Einheit, wenn sie sachlich-organisatorisch und geographisch (Entfernung maximal 50 km Luftlinie) zusammenhängen.

#### Beispiel:

Ein belgisches Bauunternehmen führt in Aachen eine Bauleistung aus, die sich über einen Zeitraum von 10 Monaten erstreckt. Unmittelbar nach Beendigung dieser Bauleistung übernimmt das Unternehmen einen zweiten Auftrag in Hannover, der insgesamt fünf Monate dauert. Obwohl bei einer Zusammenrechnung beider Projektzeiten die maßgebliche Zeitgrenze von 12 Monaten überschritten wäre, kann in Deutschland eine Betriebsstätte nicht angenommen werden, da die Luftlinie zwischen Aachen und Hannover die Entfernung von 50 km überschreitet.

In diesem Fall einer Steuerfreistellung durch ein DBA muß der ausländische Werkvertragsunternehmer eine Freistellungsbescheinigung beim Bundesamt für Finanzen (BfF) beantragen. Das BfF ist aber auch in DBA-Fällen nur zuständig, wenn die Entscheidung über die Freistellung nach abkommensrechtlichen Vorschriften und nicht bereits allein nach den Vorschriften des nationalen Rechts zu treffen ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG). Das Finanzamt ist also in DBA-Fällen solange zuständig, als die Bauausführung nicht länger als sechs Monate dauert, da insoweit schon keine Betriebsstätte nach § 12 AO begründet wird. Das BfF ist zuständig für die Erteilung der Freistellungsbescheinigung, wenn der Werkvertragsunternehmer in einem DBA-Staat ansässig ist und die Dauer der Bauausführung oder Montage sechs Monate überschreitet.

### V. Rechtsschutz des Vergütungsgläubigers gegen die Vornahme des Steuerabzugs

Während es dem Vergütungsschuldner meist gleichgültig ist, ob er an das Finanzamt oder seinen Vertragspartner zahlt (so auch Schauhoff, IStR 1997, S. 662, 663), führt der Steuereinbehalt beim Vergütungsgläubiger fast immer zu **schwerwiegenden Liquiditätsproblemen**. Die gesetzliche Festlegung des Abzugs auf 25 v. H. der Bruttozahlung hat — bezogen auf den Körperschaftsteuersatz von 40 v. H. — geradezu zwangsläufig eine deutliche Überbesteuerung

erung zur Folge. Eine der endgültigen Besteuerung entsprechende Belastung wird durch den Abzug nämlich nur dann hergestellt, wenn dem Vergütungsgläubiger **62,5 v. H. der Vergütung als Gewinn** verbleiben würden (Kump/Roth, DB 1999, S. 815, 816; Lieven, IStR 1996, S. 153, 155), ein Gewinnanteil, der vor allem in Fällen der Bauausführung durch ausländische Unternehmen völlig utopisch ist. Gelingt es nicht, die von § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG geforderte Bescheinigung vorzulegen, daß ein anderer Vmhundertsatz anzuwenden ist bzw. daß überhaupt keine Steuerpflicht in Deutschland besteht, und wird deshalb der Steuerabzug vorgenommen, so stellt sich die Frage nach den Rechtsschutzmöglichkeiten des Vergütungsgläubigers.

Rechtsprechung und Literatur billigen in den Fällen der Steuererhebung im Abzugsverfahren nicht nur dem Adressaten der Abzugsverpflichtung, sondern auch dem Vergütungsgläubiger das Recht zur Anfechtung zu (vgl. BFH v. 27. 7. 1988, BStBl 1989 II, S. 449; BFH v. 13. 9. 1989, BFH/NV 1990, S. 208; BFH v. 16. 5. 1990, BStBl 1990 II, S. 983; BMF-Schr. v. 23. 1. 1996, BStBl 1996 I, S. 89, 94; Grams, DStZ 1998, S. 24. Zu § 50a Abs. 7 EStG a. F.: Streck, BB 1984, S. 846, 848; Krabbe, in: Blümich, § 50a Abs. 7 EStG Anm. 74; Lieven, IStR 1996, S. 153, 155; Delcker, RIW 1985, S. 472, 481; Nieland, in: Lademann, § 50a Abs. 7 EStG, Anm. 226). Zwar ist der Vergütungsgläubiger nicht Adressat der Steueranmeldung, aufgrund der **Drittwirkung** des Bescheides ist er aber dennoch in seinen Rechten betroffen. Denn die Steueranmeldung ist Grundlage der Kürzung des Vergütungsanspruchs durch den Vergütungsschuldner. Eine fehlerhafte Steueranmeldung verletzt auch den Vergütungsgläubiger unmittelbar i. S. von § 350 AO, § 40 Abs. 2 FGO in seinen Rechten (Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Loseblatt, Stand Juni 1997, Rz. 1508; Drenseck, in: Schmidt, EStG, § 41a EStG Anm. 2).

Einspruch und Klage können das Rechtsschutzbedürfnis des Vergütungsgläubigers aber oft nicht hinreichend befriedigen. Die Verkürzung des Vergütungsanspruchs durch den Steuerabzug führt vor allem bei kleineren Unternehmen aktuell zu Liquiditätsschwierigkeiten, die ihnen die Fortsetzung der Bautätigkeit unmöglich machen kann. In dieser Situation verspricht nur einstweiliger Rechtsschutz **effektiven Rechtsschutz**.

Bereits unter § 50a Abs. 7 EStG a. F. war streitig, ob der Vergütungsgläubiger auch im Wege einstweiligen Rechtsschutzes gegen die damals erforderliche Abzugsanordnung vorgehen konnte. Dasselbe Problem stellt sich heute hinsichtlich der vom Vergütungsschuldner einzureichenden Steueranmeldung (Satz 3 n. F.). Es wird verschärft durch die in § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG getroffene Regelung, daß eine Erstattung, selbst wenn der Nachweis erbracht wird, daß beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nicht vorliegen, erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums möglich sein soll.

Ohne nähere Begründung wurde in der Literatur bisher davon ausgegangen, aus dem Recht des Vergütungsgläubigers, Einspruch einzulegen, folge das Recht auf einstweiligen Rechtsschutz nach § 361 AO (Lieven, IStR 1996, S. 153, 155; Nieland, in: Lademann, § 50a Abs. 7 EStG, Anm. 226; Wassermeyer, Anm. zu BFH Beschl. v. 13. 4. 1994, IStR 1994, S. 437, 438). Dies entsprach auch der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schr. v. 23. 1. 1996, BStBl 1996 I, S. 89, 94).

Der BFH hat indessen — in Abkehr zu seiner bisherigen Rechtsprechung (BFH v. 17. 5. 1995, BStBl 1995 II, S. 781; BFH v. 9. 6. 1993, IStR 1993, S. 470; BFH

v. 2. 2. 1994, BFH/NV 1994, 864; BFH v. 9. 6. 1993, BFH/NV 1993, S. 726) — in einer Entscheidung vom 13. 8. 1997 (BStBl 1997 II, S. 700 ff.) den Antrag eines Vergütungsgläubigers auf Aufhebung der Vollziehung einer Steueranmeldung nach § 50a Abs. 4 EStG für unzulässig gehalten. Hauptargument war, daß eine Erstattung des Steuerabzugsbetrages an den Vergütungsgläubiger ohne Zustimmung des Vergütungsschuldners in unzulässiger Weise in die zugrundeliegenden Zivilrechtsbeziehungen eingreife. Auch eine Erstattung an den Vergütungsschuldner komme ohne dessen Zustimmung nicht in Betracht, weil dieser bei Wegfall der Aussetzung erneut der Abführungspflicht und dem Haftungsrisiko ausgesetzt sei.

Diese Entscheidung ist im Schrifttum zu Recht ablehnend aufgenommen worden (Schauhoff, IStR 1997, S. 662 ff.; Grams, DStZ 1998, S. 24 ff.), nicht zuletzt, weil sie zu einer Verweigerung effektiven Rechtsschutzes führt. Dennoch hat der BFH in einem Aussetzungsverfahren zu § 50a Abs. 7 EStG a. F. das Erfordernis einer **Zustimmung des Vergütungsschuldners** zur etwaigen Erstattung des Steuereinhalts an den Vergütungsgläubiger bestätigt, im übrigen aber keine weiteren Einschränkungen des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung des Steuerabzugs anerkannt (BFH v. 24. 3. 1999 - 4 V 3433/98 - unveröffentlicht).

Dies muß grundsätzlich auch für die Neufassung des § 50a Abs. 7 EStG gelten. Allerdings bleibt fraglich, worauf sich der Vergütungsgläubiger, dem die Bescheinigung nach § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG verweigert wurde, im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Steueranmeldung stützen kann. Da der Steuerabzug gerade nicht unter der Voraussetzung des Vorliegens beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte steht, ist die Steueranmeldung nur in den Fällen rechtswidrig, in denen trotz Vorlage der Bescheinigung nach Satz 2 der Abzug vorgenommen wurde.

Dringt der ausländische Werkunternehmer bereits mit seinem Antrag auf Freistellungsbescheinigung nach § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG nicht durch, so wird er sich statt gegen die Steueranmeldung gegen die Ablehnung zur Wehr setzen müssen. Die Bescheinigung nach Satz 2 ist als Freistellungsbescheid (Feststellung, daß eine Steuer nicht geschuldet wird) ebenso wie die Ablehnung der Bescheinigung Steuerverwaltungsakt nach § 118 AO. Als Grundlagenbescheid entfaltet die Freistellungsbescheinigung im nachfolgenden Verfahren der Steueranmeldung Bindungswirkung. Effektiver Rechtsschutz kann dem Vergütungsgläubiger nur im Wege der **Aussetzung der Vollziehung des Ablehnungsbescheides** gewährt werden, die gemäß § 361 Abs. 3 Satz 1 AO bzw. § 69 Abs. 2 Satz 4 FGO auf die Steueranmeldung als Folgebescheid zu erstrecken ist. Zwar hat der BFH hinsichtlich der Ablehnung eines Freistellungsantrags im Rahmen von § 50a Abs. 4 EStG die Statthaftigkeit der Aussetzung der Vollziehung verneint, weil der Ablehnungsbescheid nicht vollziehbar sei, da in ihm nicht über die Rechtmäßigkeit der Abführung, sondern lediglich über das Bestehen eines Erstattungsanspruchs entschieden werde (BFH v. 13. 4. 1994, IStR 1994, S. 437 mit Anm. Wassermeyer). Die Bescheinigung nach § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG bzw. deren Ablehnung hat aber unmittelbare Auswirkungen auf die Rechtmäßigkeit der Abführung des Quellenabzugs. Deshalb muß — wie auch in anderen Fällen negativer Grundlagenbescheide, etwa der Eintragung eines Freibetrags in die Lohnsteuerkarte (s.

BFH v. 24. 2. 1987, BStBl 1987 II, S. 344; BFH v. 29. 4. 1992, BStBl 1992 II, S. 752; ferner BFH v. 10. 4. 1991, BStBl 1991 II, S. 549, und ausführlich Tipke/Kruse § 69 FGO Tz. 24) — der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Ablehnungsbescheides statthaft sein. Dem steht nicht entgegen, daß die Bescheinigung gemäß § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG nach erfolgtem Steuerabzug zur Voraussetzung eines etwaigen Erstattungsanspruchs wird, zu dessen Sicherung auf § 114 FGO zurückgegriffen werden müßte. Zwar ist das Verhältnis zwischen der Bescheinigung nach Satz 2 und dem Nachweis nach Satz 4, insbesondere der Unterschied zwischen beiden, unklar, das Gesetz geht aber ausdrücklich davon aus, daß das Freistellungsverfahren nach Satz 2 Auswirkungen auf den Steuerabzug selbst hat und nicht lediglich auf einen etwaigen Erstattungsanspruch.

## VI. Europarechtliche, verfassungsrechtliche und abkommensrechtliche Bedenken

Die Vorschrift wirft nicht nur Auslegungs- und Anwendungsprobleme auf, sondern ist sowohl **verfassungswidrig** als auch **europarechts- und völkerrechtswidrig**.

Birk und Kulosa halten § 50a Abs. 7 EStG bereits **mangels Gesetzgebungskompetenz** für verfassungswidrig (Birk/Kulosa, FR 1999, S. 433, 434). Da der Abzug auch in den Fällen einzubehalten sei, in denen keine beschränkte Steuerpflicht vorliegt, handle es sich um eine **rückzahlbare Abgabe**. Diese falle nicht unter den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff, der die Endgültigkeit der Auferlegung der Geldleistungspflicht beinhaltet, so daß die Kompetenz zum Erlaß der Vorschrift nicht auf Art. 105 Abs. 2 GG gestützt werden könne. Eine andere Kompetenzvorschrift komme nicht in Betracht.

Darüber hinaus sind auch hinsichtlich der **materiellen Verfassungsmäßigkeit** Bedenken angebracht. Die Erhebung eines Quellenabzugs bei ersichtlich nicht bestehender Steuerpflicht verstößt gegen das verfassungsrechtliche **Übermaßverbot** (Grothe, DStJG Bd. 17 [1994], S. 264). Erdrosselnde Wirkung kann der Abzug aufgrund der gesetzlichen Festlegung des Steuerabzugs auf 25 v. H. der **Bruttovergütung** auch in den Fällen entfalten, in denen tatsächlich beschränkt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Denn gemessen am Gewinn nach Abzug der Betriebsausgaben kommt es hierdurch zu effektiven Steuerbelastungen, die nicht nur in Einzelfällen den gesamten Gewinn wegsteuern dürften. Ein derartiger **konfiskatorischer Eingriff** verstößt gegen Art. 14 Abs. 1 GG (BVerfGE 87, S. 153, 169). Daß es sich hierbei nur um eine vorübergehende Maßnahme handelt, steht der Verletzung von Art. 14 GG nicht entgegen.

Die konkrete Ausgestaltung von § 50a Abs. 7 EStG drängt allerdings die Vermutung auf, es handle sich in Wirklichkeit gar nicht um eine Fiskalzielnorm, sondern um eine Lenkungsnorm zur Abwehr ausländischer Werkunternehmer und zum Schutz der einheimischen Bauwirtschaft (s. in diesem Zusammenhang auch die neu eingefügte unbegrenzte Generalunternehmerhaftung [§ 1a AEntG] sowie die Heraufsetzung der Höchstgrenze für Geldbußen nach § 5 Abs. 3 AEntG auf 1 Mio DM). Davon abgesehen, daß es sich hierbei, jedenfalls soweit auch Bauunternehmen aus EU-Mitgliedstaaten betroffen sind, nicht um einen legitimen Lenkungsziel handelt, ist das Mittel eines konfiskatorischen Eingriffs zwar — das wird sich in Zukunft zeigen — geeignet, ausländische Bauunternehmen abzuschrecken, jedoch weder erforderlich noch angemessen.

Die meiste **Kritik** hat die Vorschrift bisher **aus europarechtlicher Sicht** geerntet (Dautzenberg, StuB 1999, S. 187; Kumpf/Roth, DB 1999, S. 815, 817; Lüdicke, IStR 1999, S. 193, 197; Thömmes/Scheipers, DStR 1999, S. 609, 615; Ackermann, DB Editorial Heft 16/1999). Die durch den Steuerabzug und die erst sehr viel spätere Erstattung hervorgerufene Liquiditätsbelastung trotz eventuell in Deutschland nicht bestehender Steuerpflicht benachteiligt ausländische Werkunternehmer gegenüber inländischen und greift somit in die **Freiheit des Dienstleistungsverkehrs** ein (Art. 49 Abs. 1, 50 Abs. 1 EG-Vertrag). Daß bei entsprechendem Nachweis vom Steuerabzug abgesehen werden kann, ändert an dieser Wertung nichts. Denn allein die Auferlegung der Nachweispflicht stellt eine europarechtswidrige Erschwerung der grenzüberschreitenden Dienstleistung dar, zumal in § 50a Abs. 7 Satz 2 EStG nicht hinreichend deutlich wird, unter welchen Voraussetzungen die Freistellungsbescheinigung erteilt wird.

Der Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit ist auch nicht durch überwiegende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt (hierzu z. B. EuGH v. 28. 1. 1992, EuGHE I 1992, S. 249, 284 ff. — Bachmann). Die Schwierigkeiten der Beitreibung des Steueranspruchs im EU-Ausland und dessen Sicherstellung könnten zwar als Rechtfertigungsgrund herangezogen werden (EuGH v. 15. 5. 1997, EuGHE I 1997, S. 2471 ff., 2501 - Futura Participations), das in § 50a Abs. 7 EStG gewählte Mittel ist diesem Zweck jedoch nicht angemessen. Mag der pauschale Steuerabzug auch gegenüber einer etwaigen Meldepflicht mit nachfolgender individueller Abzugsanordnung das wirksamere Instrument sein, so erlaubt die Gefahr des Steuerausfalls doch nicht jedwede Maßnahme. Die Zulässigkeit von Eingriffen in die Grundfreiheiten zur Verhinderung von Steuerhinterziehung handhabt der EuGH zu Recht sehr restriktiv (EuGH v. 17. 10. 1996, EuGHE I 1996, S. 5063, 5097 f. - Denkavit; EuGH v. 17. 7. 1997, EuGHE I 1997, D. 4161, 4204 - Leur Bloem). Schließlich kann die Gefahr, daß einige ausländische Unternehmer die Bundesrepublik unter Hinterlassung von Steuerschulden verlassen, nicht dazu führen, daß pauschal steuererhliche — und sogar noch nicht einmal steuerpflichtige — EU-Unternehmer dem Steuerabzug unterworfen werden. Erst recht läßt sich nicht rechtfertigen, daß trotz des gemäß § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG erbrachten Nachweises des Nichtbestehens einer Steuerpflicht eine Erstattung erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums möglich sein soll. Damit läuft die Nachweismöglichkeit leer, ohne daß dies der Sicherungszweck erfordern würde. Schließlich kann die Vorschrift auch nicht durch entsprechende Verwaltungsanweisungen auf ein europarechtskonformes Maß zurückgestutzt werden (zur vergleichbaren Frage, ob die Umsetzung von EG-Richtlinien im Wege der Verwaltungsvorschrift erfolgen kann, zu Recht ablehnend Reiß, in: Tipke/Lang, 16. Aufl., 1998 § 14 Rz. 8; a. A. scheinbar Birkenfeld, StuW 1998, S. 55, 60), denn auch die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung findet ihre Grenzen im möglichen Wortsinn. Dem Wortlaut nach ist die Vorschrift des § 50a Abs. 7 EStG, jedenfalls deren Satz 4, aber eindeutig EG-rechtswidrig.

Aufgrund der erheblichen Bedenken gegen die Vereinbarkeit des Steuerabzugs mit Europarecht empfiehlt es sich, im finanzgerichtlichen Verfahren eine **Vorlage nach Art. 234 Abs. 1 EG-Vertrag** (Art. 177 EG-Vertrag a. F.) anzulegen. Die Vorlage kann bereits vom Finanzgericht vorgenommen werden. Der



BFH ist als letztinstanzliches Gericht gemäß Art. 234 Abs. 2 EG-Vertrag zur Vorlage verpflichtet.

Schließlich gerät die Neuregelung des § 50a Abs. 7 EStG auch mit dem **Recht der Doppelbesteuerungsabkommen** in Konflikt. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne dem Sitzstaat zu, es sei denn, im Tätigkeitsstaat wird eine Betriebsstätte begründet. Zwar soll § 50a Abs. 7 EStG ausweislich der Gesetzesbegründung nur die Erfüllung von aufgrund anderer Vorschriften bestehenden Steuerpflichten sichern, begründet also keinen eigenständigen Steuertatbestand. Die Vorschrift geht jedoch weit über den Sicherungszweck hinaus. Anders als nach der ursprünglichen Regelung des § 50a Abs. 7 EStG a. F. wird in § 50a Abs. 7 EStG n. F. nicht mehr auf die Sicherungsfunktion abgestellt. Die Einbehaltungspflicht besteht gerade unabhängig vom Vorliegen beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte. Auch die Verlagerung des Erstattungsanspruchs in den folgenden Veranlagungszeitraum (Satz 4) läßt sich mit dem Sicherungszweck nicht vereinbaren, sondern verstößt als vorübergehende Besteuerung trotz fehlenden Besteuerungsrechts der Bundesrepublik gegen die abkommensrechtlichen Zuteilungsregeln. Daneben ergeben sich aufgrund der Schlechterstellung des ausländischen Werkunternehmers gegenüber inländischen Steuerpflichtigen auch hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 OECD-MA Bedenken (so Lüdicke, IStR 1999, S. 193, 197). Der Verstoß einer innerstaatlichen Norm gegen einen völkerrechtlichen Vertrag (treaty overriding) berührt allerdings nicht deren Wirksamkeit (Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung MA, Art. 1 Rz. 12).

### VII. Zusammenfassung und Ausblick

Der neue § 50a Abs. 7 EStG stellt eine eklatante Belastung der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen inländischen Auftraggebern und ausländischen Werkunternehmern dar. Jede Auszahlung des vereinbarten Werkunternehmerentgelts an einen im Ausland ansässigen Vertragspartner steht künftig unter der Voraussetzung der Vorlage einer Freistellungsbescheinigung. Der ausländische Werkunternehmer wird nachweispflichtig gemacht, daß er nicht steuerpflichtig ist. Die Pflicht zum Steuereinbehalt seitens des inländischen Auftraggebers wird mit Haftungstatbeständen flankiert, so daß jede Auszahlung ohne Vornahme des Abzugs ein Risiko darstellt. Aufgrund der Höhe des Steuerabzugs in Höhe von 25 % der Bruttovergütung sind Liquiditätsschwierigkeiten der ausländischen Werkunternehmer vorprogrammiert, solange es nicht gelingt, den Nachweis zu erbringen, daß ein niedriger Abzugssatz zur Anwendung zu bringen ist.

Gefordert sind nun sowohl die Finanzverwaltung als auch der Gesetzgeber. Die Finanzverwaltung sollte zeitnah ein Anwendungsschreiben erlassen, um die vielfältigen praktischen Probleme zu reduzieren. Es bleibt zu hoffen, daß dieses Anwendungsschreiben eine vernünftige Regelung hinsichtlich der Anforderungen an die vorherige Erteilung der Freistellungsbescheinigung in den Montagefällen trifft, die vom ausländischen Unternehmer nichts Unmögliches verlangt und die nicht die unter Liquiditätsgesichtspunkten unerträgliche Erstattungsregelung des Satzes 4 zur Regel werden läßt.

Der Gesetzgeber ist gut beraten, wenn er sein verfassungs- und europarechtliches Grenzverhalten korrigiert, bevor er hierzu gerichtlich verpflichtet wird. Die Abzugsverpflichtung muß auf die Fälle begrenzt werden, in denen ein Besteuerungsanspruch des deutschen Fiskus besteht, denn nur ein bestehender Steueranspruch ist sicherungswürdig. ♦

### 3 Deutschland

## Steuervergünstigungen in Malta

von Klaus J. Schmitz, Maître en Droit (International et Européen), Malta

**Geltungsbereich:** Malta.

**Rechtsgrundlagen:** Malta Financial Services Centre Act; Income Tax Act; Maltese Trusts Act; Industrial Development Act; Malta Freeport Act.

Im Jahre 1964 wurde Malta ein souveräner und unabhängiger Staat innerhalb des Britischen Commonwealth. Zehn Jahre später, 1974, wurde die Republik ausgerufen. Es dauerte jedoch bis 1979, bevor die letzten britischen Truppen die Insel verließen. Mit der EG wurde 1970 ein Assoziierungsabkommen unterzeichnet. 1990 wurde ein Antrag auf Mitgliedschaft in der EG gestellt. Nach einem Regierungswechsel im Jahre 1996 wurde der Antrag eingefroren und nach erneutem Regierungswechsel 1998 neuaktiviert. Die EG-Kommission veröffentlichte im März 1999 ihren avis über die Vereinbarkeit des maltesischen Rechts mit dem *acquis communautaire*. Es folgt das screening, an dessen Abschluß die Entscheidung über den Zeitplan für die Aufnahme Malτας stehen wird.

Malta ist auch Mitglied der Vereinten Nationen, des Commonwealth und der Bewegung der Blockfreien Staaten. An den Zusammenkünften der letzten Gruppe nimmt Malta bereits seit mehreren Jahren nicht mehr auf Ministerienebene teil. Für die Zukunft dürfte sich der Verbleib in dieser Gruppe als unvereinbar mit den Verpflichtungen aus einer EU-Mitgliedschaft erweisen.

### I. Die neue Gesetzgebung über Finanzdienstleistungen

Im Jahre 1994 wurde die Unterscheidung zwischen Onshore- und Offshoregesetzgebung aufgehoben. Zwar belebte die Offshoregesetzgebung einerseits die Investitionstätigkeit im Dienstleistungsbereich und führte zu einer beachtlichen Anzahl von Ansiedlungen international tätiger Banken und Versicherungsgesellschaften; andererseits gab es zunehmend Probleme mit mehreren Staaten, mit denen Malta Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterzeichnet hatte. Da die meisten seinerzeit gültigen DBA vor Inkrafttreten der Offshoregesetzgebung unterzeichnet worden waren, eröffneten sie in Verbindung mit dem Malta International Business Activities Act (MIBA Act) von 1989 Steuerplanungsmöglichkeiten, die die Steuerlast im Einzelfall auf 0 % reduzierten. Mit dem Zweck der DBA, nämlich eine juristische Doppelbesteuerung zu vermeiden, war dies unvereinbar. Obwohl das Gesetz den Offshoregesellschaften ausdrücklich die Wahlmöglichkeit einräumte, auf ihre Steuerbefreiung zu verzichten und einen von der MIBA (Malta International Business Authority) genehmigten Steuersatz zu entrichten, waren die Bedenken gewisser Unterzeichnerstaaten somit nicht ausgeräumt. Dänemark kündigte das bestehende DBA einseitig auf, andere Staaten setzten die Anwendung ihrer DBA außer Kraft.

#### 1. Umgestaltung des Offshorerechts

Infolge der Ablösung des MIBA Act durch den Malta Financial Services Centre Act (MFSC Act) im Jahre 1994 wurde das Offshorerecht vollständig umgestaltet. Offshoregesellschaften konnten demnach nur noch bis zum 31. 12. 1996 neu gegründet werden. Zu diesem Stichtag bereits bestehende Gesellschaften können jedoch bis zum 22. 9. 2004 weiterbestehen. Bis zum 22. 9. 2003 kann eine Neuregistrierung als Onshoregesellschaft mit beschränkter Haftung (limited liability onshore companies) beantragt werden. Gegenwärtig bestehende Offshoregesellschaften können erworben werden.