den kann. Und die Sieben-Jahres-Frist für nachfolgende Dividenden und Veräußerungsgewinne verträgt sich nicht mit den Vorgaben der ATAD. Andererseits geht die ATAD zum Teil auch zu weit und kollidiert mit Primärrecht, wenn sie die Anforderungen an den „Cadbury Test" überspannt. Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne bleiben im Übrigen auch nach ATAD im Rahmen der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung unproblematisch.

# Besteuerung von Rechteüberlassungen ins Inland und Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vor dem Hintergrund des geplanten BMF-Schreibens

*Jörg Holthaus**

In jüngster Vergangenheit wurde zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen diskutiert, welche Nutzungsüberlassungen im Bereich Software und Datenbanken bei ausländischen Vergütungsschuldnern den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auslösen. Nun wurde der Entwurf einer Verwaltungsanweisung hierzu den Verbänden vorgelegt. Nachfolgend werden die Ausführungen des BMF insoweit vorgestellt und kritisch hinterfragt.

## 1. Grundlagen

Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Rechten, die an beschränkt steuerpflichtige Gläubiger gezahlt werden, unterliegen dem *besonderen Steuerabzug* nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn die Rechte in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden.[1]

Inländische Gewerbetreibende, Freiberufler, juristische Personen des öffentlichen Rechts und öffentliche Dienststellen wie Universitäten, Fachhochschulen, Städte, Gemeinden oder auch gemeinnützige Vereine sind als Vergütungsschuldner verpflichtet, den Steuerabzug einzubehalten und an das BZSt anzumelden und abzuführen.

Werden Entgelte für die Nutzung von Urheberrechten oder Patenten an Steuerausländer gezahlt, ist die Abzugssteuerpflicht noch recht eindeutig. Schwieriger wird es dagegen abzugrenzen, welche elektronischen Leistungen dem Grunde nach urheberrechtlich geschützte Leistungen oder die Nutzung von Knowhow darstellen, die ggf. ebenfalls jeweils zum Steuerabzug führen.

Nach § 87a UrhG stellt jede Sammlung von Werken, Daten oder anderen unabhängigen Elementen, die systematisch oder methodisch angeordnet und einzeln mit Hilfe elektronischer Mittel oder auf andere Weise zugänglich sind und deren Beschaffung, Überprüfung oder Darstellung eine nach Art oder Umfang wesentliche Investition erfordert, ein urheberrechtlich geschütztes Werk dar.

Auch Computerprogramme unterliegen dem Urheberrecht, wenn sie individuelle Werke in dem Sinne darstellen, dass sie das Ergebnis der eigenen geistigen Schöpfung ihres Urhebers sind. Zur Bestimmung ihrer Schutzfähigkeit sind keine anderen Kriterien, insbesondere nicht qualitative oder ästhetische, anzuwenden.[2]

Ein Betreiber einer ausländischen wissenschaftlichen Datenbank ist beschränkt steuerpflichtig, wenn er als natürliche Person in Deutschland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) bzw. als juristische Person weder Sitz (§ 11 AO) noch Geschäftsleitung (§ 10 AO) hat, aber sog. inländische Einkünfte iSv § 49 EStG bezieht. Und an dieser Stelle kommt es nun zur Nagelprobe.

## 2. Inländische Einkünfte

Wie § 49 Abs. 1 Nr. 2 f Doppelbuchst. aa EStG bei gewerblichen Einkünften, verlangt auch § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Bezug auf Rechteüberlassungen, dass deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung zu erfolgen hat, damit ein ausreichender Inlandsbezug bei beschränkt steuerpflichtigen Gläubigern gegeben ist. Anders als die Verwertungstatbestände in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei selbständigen Einkünften und § 49 Abs. 1 Nr. 4 a EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, ist das Tatbestandsmerkmal Verwertung bei den Rechteüberlassungen keine zusätzlich abzugrenzende Alternative zum Ausüben, was eine über das Ausüben hinausgehende zweite Handlung erforderlich machen würde, sondern eine Erläuterung des Inlandsbezugs der Nutzung der Rechte. Mit Verwertung der Rechte im Inland ist also die konkrete Nutzung im Inland gemeint, was genauso auch in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG bei sonstigen Einkünften aus Rechteüberlassungen normiert ist.

### 2.1 Ansatz in der geplanten Verwaltungsanweisung

In Bezug auf Software und Datenbanknutzungen hat das BMF einen Entwurf zu einer Verwaltungsanweisung den Verbänden vorgelegt, in dem Stellung bezogen wird, in welchen Fällen Rechte an Software und Datenbanknutzungen

* Dipl.-Finanzwirt *Jörg Holthaus* ist als Dozent an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Im Juni 2015 ist die zweite Auflage seines Praktikerhandbuches „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" im NWB-Verlag Herne erschienen, in dem auch die Themen dieses Beitrages behandelt werden.

1 Vgl. entsprechende Formulierung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG.

2 Vgl. § 69a UrhG idF v. 10.9.2003.

zu inländischen Einkünften von beschränkt steuerpflichtigen Anbietern führen. Hierin wird eine äußerst begrenzende Auffassung zum Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG vertreten. Nach diesem Entwurf sollen Nutzungsüberlassungen nur dann zu inländischen Einkünften führen, wenn der Nutzer im Inland umfassende Nutzungsrechte insbesondere zur Bearbeitung und Verbreitung erhält. Ein einfaches Nutzen von ausländischer Software oder Zugriffs-, Lese- und Druckmöglichkeiten an ausländischen Datenbanken sollen demnach nicht (mehr) zu inländischen Einkünften führen. Die einfache betriebsgemäße Nutzung im Inland stelle laut BMF keine Verwertung in einer Betriebsstätte oder anderen Einrichtung dar. Das BMF misst mit dieser Begründung dem Tatbestandsmerkmal Verwertung die gleiche Bedeutung bei, wie sie es als Alternative zum Ausüben in § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 a EStG unstreitig hat. Diese Interpretation von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG durch die geplante Verwaltungsanweisung ist mE nicht durch den Gesetzestext gedeckt!

Eine genauere Betrachtung von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte zeigt zunächst, dass dieses Merkmal sowohl für Rechteüberlassungen als auch bei der Nutzung von Sachinbegriffen einschlägig ist.[3] Es muss also für Sachinbegriffe und Rechte in gleichem Maße und daher einheitlich angewendet werden. Eine Verwertung von Sachinbegriffen in einer inländischen Betriebsstätte liegt vor, wenn die Sachinbegriffe in der Betriebsstätte bzw. anderen Einrichtung vom Vergütungsschuldner genutzt werden. Die vom BMF in Bezug auf Rechte geforderte besondere Qualität der Nutzungsmöglichkeit von Rechten, die über den reinen funktionalen Gebrauch im Inland hinausgeht, lässt sich auf Sachinbegriffe nicht anwenden. Verwertung in der inländischen Betriebsstätte bedeutet insoweit schlicht Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte. Wenn das Tatbestandsmerkmal Verwertung in Bezug auf Sachinbegriffe einfache Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte bedeutet, kann es aber in Bezug auf Rechte keine darüber hinausgehende Bedeutung haben. Damit reicht für den Inlandsbezug in § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG auch im Bereich der Nutzung von Rechten das rein funktionale Nutzen im Inland aus. Die geplante Beschränkung durch eine Verwaltungsanweisung ist durch den Gesetzeswortlaut und -zusammenhang jedenfalls nicht gedeckt.

### 2.2 Kritische Würdigung für den Bereich Datenbanken und Knowhow

Was für den Bereich der Standardsoftware noch nachvollziehbar erscheint, da diese als Ware massenhaft vergleichbar einer CD vertrieben wird, erscheint für den Bereich der Datenbanken und Individualsoftware einer näheren Analyse würdig. Das BMF beschreitet zur Begründung seiner einengenden Würdigung von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG einen mE gefährlichen Weg. Es konstatiert in Rn. 6, dass „Verwertung" in diesem Zusammenhang ein zielgerichtetes wirtschaftliches Tätigwerden meine, um aus den überlassenen Rechten selbst finanziellen Nutzen zu ziehen, und spricht gar von einer „wirtschaftlichen Weiterverwertung". Zum Bereich Datenbanken führt es sogar in Rn. 32 aus, dass „nicht bereits dann [inländische Einkünfte aus Rechteüberlassung] anzunehmen [seien], wenn Erkenntnisse aus dem Datenbankinhalt im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden". Diese aus Sicht der ausländischen Überlasser äußerst positiv zu sehenden Auffassung ist allerdings mE entgegenzuhalten, dass sie nicht durch den Gesetzestext gedeckt wird. Begrifflich stellt eben gerade die einfache Nutzung eines Rechtes in einer Betriebsstätte oder anderen Einrichtung im Inland eine Verwertung dar. Wenn dem nicht so wäre, wäre jede Nutzung ausländischen Knowhows im Inland auch nicht mehr ertragssteuerpflichtig. Vergleichbar wie Erkenntnisse aus einer ausländischen Datenbank ist bei Knowhow regelmäßig auch keine Weiterverwertung zulässig. Regelmäßig darf Knowhow nur firmenintern genutzt und nicht an Dritte weitergegeben werden.

Nach der obigen Definition des BMF lägen bei der reinen Nutzung von Knowhow keine inländischen Einkünfte vor, selbst wenn es unternehmensintern einkünfteaktiv angewandt wird. Man muss dem BMF natürlich zugutehalten, dass es in dem geplanten Schreiben ausdrücklich nur in Bezug auf Datenbanken und Software Stellung bezieht. Aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes aus Art. 3 GG muss das BMF aber damit rechnen, dass bei Fällen der Nutzung von Knowhow vergleichbare entlastende Begehrlichkeiten geweckt werden.

Offensichtlich will man die typischen Fälle von Software-Überlassungen und Datenbanknutzungen im Inland bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht besteuern. Fraglich ist hier nur, warum man dies nicht ausdrücklich über eine Billigkeitsmaßnahme regelt.

Das Herauskitzeln aus dem Begriff der Verwertung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG erscheint zudem gewagt vor dem Hintergrund, dass in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG im Bereich der sonstigen Einkünfte, unter die im Einzelfall auch Nutzungsüberlassungen von Software und Datenbanken fallen können, keine ausdrückliche Verwertung verlangt wird. Nach dem Wortlaut von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG reicht es bei der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fähigkeiten aus, wenn diese im Inland genutzt werden. Außerhalb der Einkunftsarten Gewerbebetrieb und Vermietung/Verpachtung sind also reine Nutzungen von Software und Datenbanken auch nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens inländische Einkünfte und abzugssteuerpflichtig nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Gerade diese einfache Nutzung soll nach dem geplanten BMF-Schreiben aber bei Software und Datenbanken nicht ausreichen, um zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f bzw. Nr. 6 EStG zu führen, da der „Sondertatbestand" der Verwertung nicht erfüllt wird. Auch hier ergibt sich wieder eine Ungleichbehandlung und enorme Rechtsunsicherheit, da ein inländischer Nutzer häufig aufgrund seines (einzelnen) Vertrages mit seinem ausländischen Partner nicht beurteilen kann, ob der Steuerausländer Einkünfte im Bereich Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG), Vermie-

3 Vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 49 Rn. 86.

tung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) oder sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) durch die Rechteüberlassung bezieht. Nach Meinung des BMF löst aber nur (noch) die einfache Rechteüberlassung im Bereich der sonstigen Einkünfte eine Steuerpflicht im Inland und somit die Steuerabzugspflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus. Auch an dieser Stelle fragt sich der geplagte Rechtsanwender, warum in der zukünftigen Verwaltungsanweisung nicht schlicht als Billigkeitsmaßnahme auf den Steuerabzug bei einfacher Nutzung von Software und Datenbanken verzichtet wird, was dann auch die Fälle der sonstigen Einkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG umfassen würde, anstelle krampfhaft eine Begründung aus dem Gesetzeswortlaut von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und Nr. 6 EStG herleiten zu wollen, wo es faktisch keine gibt.

## 3. Abzugssteuerpflicht

### 3.1 Nutzung ausländischer Datenbanken

Nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG gehört in den Anwendungsbereich der Abzugssteuer die Vergütung für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen und Kenntnissen (Know-how).

Da die Nutzung wissenschaftlicher Datenbanken (zB durch eine deutsche Universität) eine Wahrnehmung des Urheberrechts bzw. von Rechten des ausländischen Datenbankbetreibers gemäß §§ 87a ff. UrhG darstellt, unterliegt das Nutzungsentgelt grundsätzlich dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Zu den inländischen Einkünften gehören alle Nutzungsüberlassungen von Rechten, die in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung genutzt werden. Als Betriebsstätte im Inland ist insoweit jede feste Einrichtung eines Gewerbetreibenden, Freiberuflers etc, als andere Einrichtung sind Räumlichkeiten einer Universität oder eines gemeinnützigen Vereins zu sehen. Abzugrenzen sind hier mE nur Nutzungen in ausländischen Einrichtungen des Vergütungsschuldners.

**Beispiel 1:**

Der gemeinnützige Verein „Gesellschaft der Förderer *Oskar Kokoschkas*" mit Sitz in Berlin betreibt in Berlin und Wien je ein Museum, in dem jedem Besucher auch Zugang zu einer kunsthistorischen Datenbank mit Lese, Such- und Druckfunktionen sowie die Berechtigung zur Veröffentlichung urheberrechtlich geschützter Werkanalysen gewährt werden. Der Datenbankbetreiber hat seinen Sitz in Slowenien. Der Verein zahlt vierteljährlich ein Nutzungsentgelt von 500 €.

**Lösung:**

Der slowenische Datenbankbetreiber erzielt durch die Nutzungsüberlassung inländische Einkünfte (auch nach dem geplanten BMF-Schreiben, vgl. Rn. 36), die insoweit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen, soweit die Rechte im Inland genutzt werden. Da der Verein (Vergütungsschuldner) die Rechte in einer in- und einer ausländischen Einrichtung nutzt, ist die Vergütung aufzuteilen. Nur der auf das deutsche Museum entfallende Teil ist in Deutschland abzugssteuerpflichtig. Hier muss ein geeigneter Maßstab gefunden werden. Wenn beide Museen annähernd gleiche Besucherzahlen haben, wäre wohl ein Steuerabzug von 50 % der Vergütung angemessen. Sollten die durchschnittlichen Besucherzahlen sehr unterschiedlich sein, könnte der Maßstab nach den jeweils in Berlin und Wien verkauften Eintrittskarten eines Jahres geschätzt werden.

**Hinweis:**

Nach dem DBA-Slowenien wäre beim BZSt eine Reduzierung des Steuerabzugs auf 5 % möglich.

In der Literatur ist die Abzugssteuerpflicht von öffentlichen Einrichtungen nicht unumstritten.

*Strahl*[4] ist der Auffassung, dass eine Abzugssteuerpflicht bei der Nutzung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts nicht gegeben sei, wenn der Bezug der Datenbank zu nichtwirtschaftlichen Zwecken vorgenommen werde, er also der hoheitlichen Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts diene.

Dieser Auffassung muss mE widersprochen werden. Auch im Bereich von Hochschulen, Universitäten, Volkshochschulen etc kann eine Nutzung in einer anderen Einrichtung iSv § 49 Abs. 1 Nr. 2 f bzw. Nr. 6 EStG erfolgen. Ein typischer Fall liegt zwar bei den öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, die an dieser Stelle gern in der Literatur[5] benannt werden, vor, jedoch darf der Anwendungsbereich des Begriffs „andere Einrichtung" nicht hierauf begrenzt werden. Dass auch der hoheitliche Bereich der juristischen Personen des öffentlichen Rechts betroffen ist, betont auch *Klein*[6] ausdrücklich. *Lüdicke*[7] bezieht sich ebenfalls auf den nichtgewerblichen Bereich.

ME wäre es zudem verfassungsrechtlich bedenklich, wenn die Steuerpflicht ausländischer Rechteüberlasser davon abhängig wäre, ob die Rechte in einem inländischen Gewerbebetrieb oder einer Einrichtung des öffentlichen Rechts genutzt werden. Offensichtlich Gleiches würde in Bezug auf den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger ansonsten ungleich behandelt.

Zudem würde die Abzugssteuerpflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG bei künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen im Auftrag von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und gemeinnützigen Vereinen in einem seltsamen Licht erscheinen, da Darbietungseinkünfte definitiv immer zur Abzugssteuerpflicht führen, egal welche Rechtsnatur der Vergütungsschuldner hat und unabhängig davon, ob er im hoheitlichen Bereich agiert.

Mit der obigen Begründung von *Strahl* wäre auch die gesamte Abzugsbesteuerung von Rechteüberlassungen ausländischer Komponisten, Choreographen, Regisseure und Bühnenbildner an staatlichen Theatern in Frage gestellt. Auch auf die kommerzielle Nutzung[8] kann es mE nicht ankommen, da diese in § 49 Abs. 1 Nr. 2 f bzw. Nr. 6 EStG nicht ausdrücklich gefordert wird.

*Kessler/Wald*[9] sehen zwar hoheitliche Einrichtungen und Universitäten als andere Einrichtungen iSv § 49 Abs. 1

4 *Strahl* KÖSDI 2016, 19842 Tz. 13.
5 Vgl. zB *Lüdicke* in Lademann, EStG, Stand: April 2017, § 49 Rn. 754; *Klein* in H/H/R, EStG/KStG, Stand: April 2017, EStG § 49 Rn. 954; *Gosch* (Fn. 3), § 49 Rn. 86.
6 *Klein* (Fn. 5), EStG § 49 Rn. 954.
7 *Lüdicke* (Fn. 5), § 49 Rn. 754.
8 Vgl. *Strahl* KÖSDI 2016, 19842 Tz. 14.
9 Vgl. *Kessler/Wald* IStR 2015, 892.

Nr. 2 f bzw. Nr. 6 EStG an, wollen die Steuerpflicht im Inland aber am Begriff der „Verwertung" scheitern lassen. Hierzu ist anzumerken, dass der Anknüpfungspunkt der Verwertung in der inländischen Einrichtung als Begründung der inländischen beschränkten Steuerpflicht in Abgrenzung zur Verwertung in einer ausländischen Einrichtung zu sehen ist. Insoweit wird der besondere Inlandsbezug umrissen. Eine Verwertung liegt mE allein dadurch schon vor, dass die Datenbanken den Nutzern der Bibliothek zur Verfügung gestellt werden (siehe Tz. 2.1). Denn genau dies macht die typische „Tätigkeit" einer Universitätsbibliothek aus. Zudem erfolgt in einem zweiten Schritt eine konkrete Verwertung in wissenschaftlichen Arbeiten der Universitätsnutzer. Insoweit erfolgt auch eine Verwertung, wie von *Kessler/Wald* gefordert, durch die Nutzer der Universitätsbibliothek, also mindestens mittelbar, was nach dem Gesetzestext aber bereits ausreichend wäre.

Nach der Auffassung im Entwurf des BMF-Schreibens wären die meisten einfachen Nutzungen von ausländischen Datenbanken allerdings nicht (mehr) abzugssteuerpflichtig, und zwar unabhängig davon, ob es sich beim Vergütungsschuldner um eine öffentliche Bibliothek oder einen gewerblichen Großkonzern handelt.

Abzugrenzen sind hier aber sog. umfassende Nutzungsrechte an Datenbankinhalten, die zB die Berechtigung zur Veröffentlichung von urheberrechtlich geschützten Analysen oder von wesentlichen Teilen der Datenbankinhalte umfasst. Interessant ist in diesem Zusammenhang Beispiel 12 im geplanten BMF-Schreiben. Überträgt man das Beispiel aus dem Bereich Banken in den Bereich Universitäten, kommt man nämlich zu dem Ergebnis, dass eine Universitätsbibliothek regelmäßig abzugssteuerpflichtig ist, wenn sie ihren „Kunden" (Nutzern) umfassenden Zugriff auf die Datenbankinhalte gewährt. Eindeutig nicht (mehr) abzugssteuerpflichtig sind nach dem geplanten BMF-Schreiben nur solche Datenbankzugriffe, die ausschließlich den eigenen Angestellten (insbesondere Dozenten und Professoren) gewährt werden. Sobald die Datenbankzugriffe auch Studierenden, Doktoranden und/oder Gästen gewährt werden, müsste der Steuerabzug vorgenommen werden.

### 3.2 Abgrenzung zu wissenschaftlichen Dienstleistungen

Bei der Nutzungsüberlassung von Knowhow ist eine genaue Abgrenzung zwischen nicht abzugssteuerpflichtigen wissenschaftlichen Dienstleistungen[10] und der abzugssteuerpflichtigen Nutzungsüberlassung von Rechten vorzunehmen. Eine Überlassung von Rechten liegt dann nicht vor, wenn Erfahrungswissen nicht vermittelt, sondern vom ausländischen Auftragnehmer selbst angewendet wird und er bei der Erfüllung dieses Auftrages sein Erfahrungs- oder Spezialwissen anwendet.

Beispiele für solche nicht abzugssteuerpflichtigen wissenschaftlichen Dienstleistungen sind zB klinische Studien durch ausländische Prüfärzte oder Ausgrabungstätigkeiten ausländischer Archäologen. Wird allerdings durch eine zusätzliche Handlung das Ergebnis einer Forschungstätigkeit im Ausland, zB an eine inländische Hochschule überlassen, kann eine abzugssteuerpflichtige Rechteüberlassung vorliegen.

### 3.3 Abgrenzung zum Verkauf von Rechten

Schließlich ist im Bereich der Rechte noch zu unterscheiden, ob ein Recht überlassen oder verkauft wird, da der Verkauf von Rechten nicht (mehr) dem Steuerabzug unterliegt. Dem Verkauf stehen laut BFH[11] auch Nutzungsüberlassungen von Rechten gleich, die sich während der Nutzung verbrauchen. Ein typisches, sich verbrauchendes, Recht ist das Recht auf Uraufführung eines Werkes.[12]

Sind allerdings eine Übertragung oder ein Verbrauch des Rechtes schon der Sache nach ausgeschlossen, ist von einer abzugssteuerpflichtigen Nutzungsüberlassung auszugehen, wie zB bei einem Verbreitungsrecht am Werk eines Dichters oder Komponisten.[13] Dies gilt selbst dann, wenn die Vertragsparteien eine zeitlich unbefristete Nutzung des Rechts vereinbart haben.

Bei der Nutzung von Individualsoftware durch inländische Vergütungsschuldner ist regelmäßig ebenfalls kein abzugssteuerfreier Verkauf eines Rechtes möglich, da nach dem deutschen UrhG stets die Rechtsposition des Urhebers geschützt bleibt. Auch wenn aufgrund der Ansässigkeit des Urhebers im Ausland der deutsche Urheberschutz nicht unmittelbar anwendbar ist, und gegebenenfalls das ausländische Urheberrecht einen Verkauf zuließe, ist für die Anwendung des deutschen Steuerrechts die fiktive Anwendung des deutschen UrhG zu unterstellen.[14] Was also nach deutschem Recht geschützt wäre, wenn der Urheber in Deutschland ansässig wäre, löst letztlich den deutschen Steueranspruch aus.

### 3.4 Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht

Auch beim Steuerabzug für Rechteüberlassungen ist die Frage der Einkünfteerzielungsabsicht von Interesse. In seinem Urteil v. 7.11.2001 führte der BFH[15] aus, dass das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht kein „im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal" sei, das nach § 49 Abs. 2 EStG außer Betracht bleiben könnte. Dies würde bedeuten, dass ausländische Vergütungsgläubiger, die nebenberuflich ohne Gewinnerzielungsabsicht Rechte zur Nutzung überlassen, keine inländischen Einkünfte iSd § 49 EStG erzielen würden. Eine Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a EStG wäre insoweit dann nicht gegeben. Mit Schreiben v. 11.12.2002[16] teilte das BMF jedoch mit, dass dieses Urteil des BFH nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden sei.

Nachdem das FG München[17] eine vergleichbare Auffassung zum BFH vertreten hat und der BFH[18] die hiergegen

---

10 Vgl. FG München v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, rkr., DStRE 2014, 725.

11 BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 = IStR 2001, 780.

12 Vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 = BeckVerw 244401 Rn. 24.

13 Vgl. ebenda.

14 Vgl. *Hecht/Lampert* FR 2009, 1130.

15 BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861 = IStR 2002, 307.

16 BMF v. 11.12.2002 – IV A 5 - S 2411 - 69/02, BStBl. I 2002, 1394 = DStR 2003, 250.

17 FG München v. 25.5.2009 – 7 K 1531/07, BeckRS 2009, 26027474.

18 BFH v. 2.2.2010 – I B 91/09, BFH/NV 2010, 878 = BeckRS 2010, 25016085.

eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss v. 2.2. 2010 abgelehnt hat, hat das BMF den obigen Nichtanwendungserlass aufgehoben.[19]

Daher entfällt also eine Abzugssteuer, wenn der beschränkt Steuerpflichtige keine Gewinnerzielungsabsicht hat, also nach deutschem Rechtsempfinden eine sog. Liebhaberei betreibt. Der jüngste Urteilsfall betraf Amateursportler bei Grasbahnrennen. Bedeutung hat diese geänderte Sichtweise allerdings im gesamten Bereich des Steuerabzugs, also auch bei der Nutzungsüberlassung von Rechten. Hier ist insbesondere an ausländische öffentliche oder Non-Profit-Einrichtungen, wie staatliche Bibliotheken oder Datenbanken von Vereinen zu denken, die häufig in ihrem Heimatstaat von einer Ertragsteuer befreit oder gar als gemeinnützig anerkannt sind.[20]

Zu beachten ist allerdings, dass die Finanzverwaltung[21] die Nachweisverpflichtung dem Vergütungsschuldner auferlegt hat. Im Zweifelsfall plädiert die Verwaltung auf Durchführung des Steuerabzugs und verweist den gegebenenfalls ohne Gewinnerzielungsabsicht Agierenden auf die Möglichkeit der Beantragung eines Freistellungsbescheides nach § 155 Abs. 1 S. 3 AO. Da auch dieser Freistellungsbescheid erst nach Durchführung des Steuerabzugs beantragt werden kann, liegt das Haftungsrisiko beim Vergütungsschuldner.

Da die Rechtslage bei bestimmten Gläubigern wie staatlichen Einrichtungen allerdings eindeutig sein dürfte und hier der Nachweis der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht durch steuerliche Bescheinigungen des Herkunftsstaates belegt werden kann, hat die obige Rechtsauffassung unmittelbare entlastende Wirkung.

Als weitere Argumentationshilfe kann auch das EuGH-Urteil *Stauffer*[22] herangezogen werden, wonach es dem EU-Recht widerspricht, Einkünfte einer unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen als gemeinnützig anerkannten Stiftung von der Körperschaftsteuer zu befreien, einer vergleichbaren Stiftung aus einem EU-Staat diese Freistellung jedoch zu verwehren.

## 4. Berechnung und Anmeldung des Steuerabzugs

Gemäß § 50a Abs. 5 S. 2 EStG hat der Vergütungsschuldner im Zeitpunkt des Zuflusses der Vergütung an den beschränkt Steuerpflichtigen den Steuerabzug vorzunehmen. Die Person des Vergütungsschuldners wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Im BMF-Schreiben v. 25.11.2010 wird in Tz. 3.1 hierzu ausgeführt, dass neben Vergütungsschuldnern, die im Inland einen Wohnsitz (§ 8 AO), ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO), ihren Sitz (§ 11 AO), eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) haben, auch die Personen zum Steuerabzug verpflichtet sind, die nicht die Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 EStG erfüllen, wenn ein Inlandsbezug gegeben ist.

Der Kreis der abzugsverpflichteten Vergütungsschuldner umfasst somit auch ausländische Personen, wie zB Datenbankbetreiber, private Hochschulen, ausländische Dachverbände[23] und ausländische Sportvereine.

Entscheidend für die Eigenschaft des Vergütungsschuldners ist die Tatsache, dass er eine Vergütung an einen beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 50a Abs. 1 EStG leistet.

Bei den Kommunen und Hochschulen kommt es regelmäßig darauf an, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst (oder eine ihrer Abteilungen oder Betriebe gewerblicher Art) eine Vergütung an einen beschränkt Steuerpflichtigen schuldet, oder ob die Vertragsbeziehung durch eine eigene Körperschaft (zB Hochschul-GmbH, Kulturgesellschaft eV) eingegangen wurde. Je nach Fallgestaltung kommt die Kommune oder Hochschule selbst oder die GmbH bzw. der eV als Vergütungsschuldner in Frage. Die Anmeldungen sind seit 2014 an das BZSt[24] zum 10. des Folgemonats für das jeweils abgelaufene Quartal abzugeben (10.4., 10.7., 10.10., 10.1.).

Gemäß § 2 Nr. 1 und Nr. 3 SolZG unterliegen auch beschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen der Solidaritätszuschlagsabgabepflicht.

Ein niedrigerer Steuersatz ist anzuwenden, wenn das BZSt diesen im Rahmen eines Freistellungsverfahrens aufgrund der Regelungen des einschlägigen DBA bestätigt hat oder der Vergütungsschuldner in einem Anwendungsfall der DBA-rechtlichen Steuersatzbegrenzung am Kontrollmeldeverfahren teilnimmt.[25] Der seit dem 1.1.1995 zu erhebende Solidaritätszuschlag ist in diesen Fällen dann nicht einzubehalten und abzuführen (§ 5 SolZG).

Hat sich der Vergütungsschuldner verpflichtet, den Steuerabzug wirtschaftlich zu tragen, liegt eine sog. Nettovereinbarung vor. Der Steuerausländer erhält dann einen festen Nettobetrag. Die Steuer muss in diesen Fällen „hochgerechnet" werden, da auch die übernommene Steuer zu den abzugssteuerpflichtigen Einnahmen des Steuerausländers zählt.

Bei einer Nettovereinbarung sind die folgenden Prozentsätze zum Errechnen der richtigen Abzugssteuerbeträge zu verwenden:

| Tarif | Abzugssteuer | Solidaritätszuschlag |
|---|---|---|
| 15 % | 17,82 | 0,98 |

Die Freigrenze von 250 € in § 50a Abs. 2 S. 3 EStG gilt ausdrücklich nur für Darbietungseinkünfte und ist daher bei Rechteüberlassungen nicht anwendbar. Selbst Zahlungen von geringer Höhe, wie zB 100 €, lösen den Steuerabzug von 15 € bzw. bei einer Nettovereinbarung von 17,82 € jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag aus.

---

19 Vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 = BeckVerw 244401 Rn. 118.

20 Vgl. *Holthaus* IWB 2011, 68.

21 Vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 = BeckVerw 244401 Rn. 15.

22 EuGH v. 14.9.2006 – C-386/04, *Stauffer*, IStR 2006, 675 mAnm *Reimer/Ribbrock*.

23 Vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 = BeckVerw 244401 Rn. 111.

24 Art. 6 des Begleitgesetzes zur 2. Föderalismusreform v. 10.8.2009 iVm der Verordnung zur Übertragung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach den §§ 50 und 50a EStG auf das BZSt und zur Regelung verschiedener Anwendungszeitpunkte v. 7.6. 2013 (BR-Drs. 329/13).

25 Vgl. *Holthaus*, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht – Praktikerhandbuch für Darbietungseinkünfte, 2. Aufl. 2015, Abschn. IV.

## 5. Berücksichtigung von Aufwendungen bei EU/EWR-Vergütungsgläubigern

Die mit dem JStG 2009 geschaffene Möglichkeit der Geltendmachung von Aufwendungen im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 3 EStG für natürliche Personen, die Staatsbürger eines EU- oder EWR-Staats sind und ihren Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Staat haben, bzw. für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes ausdrücklich nicht für den Steuerabzug bei der Nutzungsüberlassung von Rechten nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (vgl. § 50a Abs. 3 S. 1 EStG).

Mit Schreiben v. 17.6.2014[26] lässt das BMF nun im Sinne einer unionsrechtskonformen Auslegung in sehr engen Rahmenbedingungen die Berücksichtigung von Aufwendungen von EU/EWR-Vergütungsgläubigern auch bei Rechteüberlassungen zu. Es verlangt einen nachvollziehbaren Nachweis der Aufwendungen und dass die Aufwendungen konkret und exklusiv mit der Vergütung zusammenhängen. Auch hierbei ist Voraussetzung, dass der Vergütungsgläubiger Wohnsitz und Staatsangehörigkeit bzw. Sitz und Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat hat.

Handelt es sich bei dem Vergütungsgläubiger um eine natürliche Person, muss der Vergütungsschuldner die Staatsangehörigkeit des Vergütungsgläubigers nachprüfbar dokumentieren. Dies kann eine Kopie des Reisepasses oder eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde sein. Der Steuerabzugsbetrag beträgt in einem solchen Fall gemäß § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG 30 % der sich nach Abzug der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ergebenden Nettoeinnahmen.[27]

**Beispiel 2:**

Die Georg-August-Universität Göttingen (Finnisch-Ugrische Philologie) hat einen Vertrag mit dem Datenbankbetreiber *S. Haber* (finnischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Helsinki) zur Nutzung dessen Datenbank über die finno-ugrische Sprachenfamilie. Die Vergütung hierfür beträgt einmal jährlich 1.000 €. Die Georg-August-Universität Göttingen ist berechtigt, die Datenbanknutzung allen Bibliotheksbesuchern unmittelbar zu gewähren.

*Haber* weist der Universität jährliche Kosten von insgesamt 600 € nach, die unmittelbar mit der Nutzung durch die Universität Göttingen im Zusammenhang stehen, da diese derzeit sein einziger Kunde ist.

**Lösung:**

Da umfassende Nutzungsrechte auch in Bezug auf Dritte gewährt werden, liegt auch nach der geplanten Verwaltungsanweisung eine qualifizierte Nutzung und somit Verwertung vor. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob *S. Haber* durch den einen Kunden gewerbliche, Vermietungs- oder sonstige Einkünfte erzielt. Abzugssteuerpflichtig sind sie in jedem Fall.

Aufgrund des BMF-Schreibens v. 17.6.2014 darf die Universität den Steuerabzug mit 30 % von 400 € = 120 € ermitteln und einbehalten, da der Nettogewinn lediglich 1.000 € - 600 € = 400 € beträgt. Da Herr *Haber* eine natürliche Person ist, beträgt der Nettosteuersatz in analoger Anwendung von § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG 30 %.

Nach dem Gesetzeswortlaut hätte der Steuerabzug 15 % von 1.000 € = 150 € betragen.

**Hinweis:**

Nach dem DBA-Finnland hätte beim BZSt eine Reduzierung des Steuerabzugs auf 5 % der Vergütung also 50 € beantragt werden können.

Wenn der Vergütungsgläubiger eine juristische Person ist und der Nachweis über die Ansässigkeit des Vergütungsschuldners in einem EU- oder EWR-Staat zB durch einen Handelsregisterauszug oder eine Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde vorliegt, kann der Steuerabzug mit 15 % des verbleibenden Nettobetrages (nach Abzug der nachgewiesenen Aufwendungen) ermittelt werden. Da der anzuwendende Nettosteuersatz bei Körperschaften genauso hoch ist wie der Bruttosteuersatz, wirken sich bei diesem im Gegensatz zu den natürlichen Personen Betriebsausgaben bereits ab dem ersten Euro aus. Daher dürften die Körperschaften den Hauptanwendungsfall des § 50a Abs. 3 EStG ausmachen.

Die Gleichsetzung von Netto- und Bruttosteuersatz bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist mE allerdings systemwidrig. Da bei den Bruttosteuersätzen in der Vergangenheit und aktuell noch bei natürlichen Personen unterstellt wurde und wird, dass von den Bruttoeinnahmen ca. 50 % Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anfallen, dürfte bei Körperschaften der Bruttosteuersatz nur 7,5 % betragen, wenn man einen Nettosteuersatz von 15 % unterstellt.

**Beispiel 3:**

Die Universität Greifswald (Abteilung Baltistik) hat einen Vertrag mit dem Datenbankbetreiber Maskats akciju sabiedriba (Körperschaft nach lettischem Recht mit Sitz und Geschäftsleitung in Riga) zur Nutzung dessen Datenbank über die baltischen Sprachen. Der Vertrag umfasst auch das Recht auf Veröffentlichung urheberrechtlich geschützter Analysen. Die Vergütung hierfür beträgt einmal jährlich 1.000 €.

Die Maskats a. s. weist der Universität jährliche Kosten von insgesamt 600 € nach, die unmittelbar mit der Nutzung durch die Universität Greifswald im Zusammenhang stehen, da diese derzeit ihr einziger Kunde ist.

**Lösung:**

Aufgrund des BMF-Schreibens v. 17.6.2014 darf die Universität Greifswald den Steuerabzug mit 15 % von 400 € = 60 € ermitteln und einbehalten, da der Nettogewinn lediglich 1.000 € - 600 € = 400 € beträgt. Da die Maskats a. s. eine EU-Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem EU-Staat ist, beträgt der Nettosteuersatz in analoger Anwendung von § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 2 EStG 15 %.

Nach dem Gesetzeswortlaut hätte der Steuerabzug 15 % von 1.000 € = 150 € betragen.

Fraglich insoweit bleibt allerdings, warum seit dem 17.6. 2014 der Gesetzgeber § 50a Abs. 3 S. 1 EStG nicht iSd BMF-Schreibens geändert hat. Er müsste nur die Einschränkung „in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1, 2 und 4" streichen. Der Gesetzestext wäre kürzer und prägnanter und das BMF-Schreiben v. 17.6.14 überflüssig!

## 6. Resümee

Nutzer von ausländischen Datenbanken oder sonstigen Rechten im Inland müssen ihre Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auch dann noch im Blick haben,

26 BMF v. 17.6.2014 – IV C 3 - S 2303/10/10002 :001, BStBl. I 2014, 887 = IStR 2014, 536.

27 Bezüglich der möglichen EU-Rechtswidrigkeit der Verdoppelung des Steuersatzes bei natürlichen Personen als Vergütungsgläubiger vgl. *Holthaus* DSTG 2015, 55.

wenn das geplante BMF-Schreiben veröffentlicht ist. In einigen Fällen kann es zukünftig dann zwar für Entwarnung sorgen. Werden die Datenbankinhalte aber auch Nicht-Mitarbeitern umfassend zur Verfügung gestellt, ist die Abzugssteuerpflicht weiterhin gegeben. Zudem sollten Verträge genau untersucht werden, welche Rechte überlassen werden. Zur Vermeidung einer Abzugssteuerpflicht kann eine Beschränkung der Rechte sinnvoll sein, wenn bestimmte umfassende Rechte gar nicht benötigt werden. Eine weitere Unsicherheit bleibt, falls die Einkünfte des Rechteüberlassers als sonstige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG einzustufen sein sollten, da insoweit keine Entlastung durch das neue BMF-Schreiben zu erwarten ist.

Bei geringen Vergütungen sollte unbedingt das Kontrollmeldeverfahren genutzt werden, bei höheren Vergütungen sind Freistellungen oder Reduzierungen auf der Grundlage der DBA zu prüfen.

Bei Vertragsabschluss mit ausländischen Rechteüberlassern sollte im Vertrag eine Bevollmächtigung zur Steuerreduzierung bzw. -freistellung aufgenommen werden. Zudem ist vorab vom Steuerausländer bei einer geplanten Steuerreduzierung bzw. -freistellung aufgrund von DBA der vorgeschriebene Antragsvordruck des BZSt mit Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde vorzulegen.

Die Abzugsverpflichtung bei Rechteüberlassungen trifft wie bei Darbietungseinkünften auch öffentlich-rechtliche Einrichtungen und gemeinnützige Vereine. Eine Ausnahme für staatliche Bibliotheken lässt sich weder aus dem Gesetzestext herleiten noch verfassungsrechtlich begründen.

# Quellensteuerreduktion für hybride US-Gesellschaften nach Inkrafttreten der Vorschrift des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

*Andreas Kempf, Dr. Thomas Loose und Michael Oskamp**

Für Gewinnausschüttungen einer GmbH an eine US-amerikanische S-Corporation ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung auf Basis des DBA mit den USA eine Quellensteuerreduktion für sog. Schachteldividenden möglich. Die Autoren analysieren im folgenden Beitrag, ob diese Reduktion auch für nach dem 30.6. 2013 erfolgende Ausschüttungen möglich ist oder ob die ab diesem Zeitpunkt in Kraft getretene Vorschrift des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG eine Änderung bewirkt.

## 1. Einleitung

Nicht erst seitdem hybride Gesellschaften in den Fokus der OECD[1] gekommen sind, werfen sie Fragen zu ihrer steuerlichen Behandlung für Zwecke eventueller deutscher Quellensteuerermäßigungen auf. Hybride Gesellschaften, also Gesellschaften, die für steuerliche Zwecke in einem Land als steuerlich transparent und in einem anderen Land als Kapitalgesellschaft behandelt werden, können aus deutscher Sicht im Verhältnis zu mehreren Staaten auftreten. So werden Personengesellschaften abweichend von der deutschen Sichtweise in vielen osteuropäischen und romanisch geprägten Ländern (einschließlich Südamerika und Nordafrika) wie Kapitalgesellschaften besteuert. Doch solche Gesellschaften spielen bei Inbound-Investments eine eher untergeordnete Rolle.

Eine wesentlich größere Rolle kommt US-amerikanischen Investitionen zu.[2] Eine hybride Gesellschaft liegt dabei etwa dann vor, wenn die Investition durch eine sog. S-Corporation getätigt wird. Denn eine S-Corporation zeichnet sich insbesondere dadurch aus, dass sie aus deutscher Ertragsteuerperspektive als Kapitalgesellschaft und aus US-Steuersicht hingegen als transparent besteuert einzustufen ist.[3] Weiteres zentrales Merkmal einer S-Corporation ist, dass deren Gesellschafter in den USA ansässige natürliche Personen sind.[4] Neben der S-Corporation können insbesondere US Limited Liability Companies (LLCs) hybride Gesellschaften sein. Wenn sie nach deutscher Qualifizierung Kapitalgesellschaften sind[5], während sie nach den US-Check-the-Box-Regeln[6] als eine Personengesellschaft oder bei nur einem Gesellschafter als steuerlich nicht existent (sog. disregarded entity) gelten, liegt wie im umgekehrten Fall eine steuerlich divergierende Qualifikation vor.

## 2. BFH-Urteil v. 26.6.2013

Mit Urteil v. 26.6.2013 hat der BFH zur Schachtelprivilegierung einer S-Corporation nach der aktuellen Fassung

* *Andreas Kempf*, StB, und *Dr. Thomas Loose*, StB, sind Partner und *Michael Oskamp*, StB, ist Manager bei PricewaterhouseCoopers GmbH WPG an den Standorten in Essen, auf Entsendung in New York bzw. in Berlin.

1 Vgl. BEPS-Aktionsplan 2 der OECD (http://www.oecd.org/ctp/neutralisierung-der-effekte-hybrider-gestaltungen-aktionspunkt-2-abschlussbericht-2015-9789264263185-de.htm; zuletzt abgerufen am 26.3. 2017).

2 So stellten die US-amerikanischen Direktinvestitionen in Deutschland mit 27 Mrd. € am Jahresende 2014 die viertgrößte Länderinvestition dar; Quelle: Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2016, 2016, 437.

3 Die S-Corporation ist eine Kapitalgesellschaft US-amerikanischen Rechts, die nach Subchapter S des IRC (Sec. 1362 (a)) für die Besteuerung als S-Corporation optiert hat.

4 Sec. 1361 (b) IRC: maximal 100 Gesellschafter, die – bis auf seltene Ausnahmen – in den USA ansässige natürliche Personen bzw. US-Staatsbürger sein müssen.

5 Zum Rechtstypenvergleich vgl. BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411 = IStR 2004, 351.

6 Gemäß den US Treasury Regulations Sec. 301.7701-1 through 3 kann eine LLC als eine sog. Eligible Entity wählen, ob sie intransparent oder transparent besteuert wird.