

Quellensteuern in Mexiko

Von Rechtsanwalt Dr. Friedrich GRAF von WESTPHALEN, Köln

Die Frage, ob und inwieweit ausländische Quellensteuern im Rahmen eines Exportgeschäfts im Inland anrechenbar sind, spielt seit jeher — zumal im Anlagenexportgeschäft¹ — eine wesentliche Rolle. Früher standen die deutschen Finanzverwaltungen auf dem Standpunkt, im Ausland entrichtete Quellensteuern seien unter der Voraussetzung ihrer Vergleichbarkeit mit der deutschen Einkommen- oder Körperschaftsteuer gemäß § 34c Absatz 1 EStG bzw. § 19 a Absatz 1 KStG voll anrechenbar, sofern sich nicht aus dem Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens etwas Abweichendes ergab². Nunmehr vertreten die Finanzverwaltungen eine andere Auffassung³: Es gilt der Grundsatz, demzufolge bei der Veranlagung des inländischen Einkommens ausländische Einkünfte hinzuzurechnen sind, und zwar nach Ländern getrennt. Die sich dann insgesamt ergebende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer wird — ohne Nachsteuer — im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte aufgeteilt. Sodann können im Ausland gezahlte Quellensteuern auf Antrag bis zum Betrag der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Steuern berücksichtigt werden. Dieses Ergebnis, das ohnedies nicht ganz zu befriedigen vermag⁴, mag solange wirtschaftlich noch vertretbar und unter Berücksichtigung ausländischer Konkurrenz zumutbar sein, als der Betrag der ausländischen Quellensteuer in etwa in der gleichen Größenordnung liegt wie die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, so daß im Hinblick auf im Ausland gezahlte Quellensteuern Anrechenbarkeit gewährleistet ist. Gerade unter diesem Gesichtspunkt ergeben sich jedoch seit Beginn dieses Jahres bei einem mexikanischen Exportgeschäft erhebliche Probleme, die im folgenden dargestellt werden sollen.

1. Steuern auf technische Hilfe

Eine der ersten wirtschaftspolitischen Maßnahmen der neuen mexikanischen Regierung Louis Echevarria bestand unter anderem darin, die zu Lasten nicht in Mexiko ansässiger juristischer oder natürlicher Personen erhobene Steuer auf „technische Hilfe“ drastisch zu erhöhen. Auf Grund des Steueränderungsgesetzes vom 31. Dezember 1970, das am 10. 1. 1971 in Kraft getreten ist⁵ (Ley del Impuesto sobre la Renta), beträgt jetzt der Steuersatz für alle Leistungen, die die Begriffsdefinition der „asistencia técnica“ erfüllen⁶, nicht mehr 20 Prozent des Fak-

¹ Hierzu vor allem *Feuerbaum*, Steuerliche Erfahrungen im In- und Ausland beim Anlagengeschäft sowie bei Ingenieurleistungen, DB 1968 S. 1506, 1549.

² Hierzu u. a. *Rasch*, Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nach §§ 34 c EStG, 19 a KStG, DB 1968 S. 634 mit weiteren Nachweisen; *Karsten*, Probleme bei der Anrechnung ausländischer Einkommensteuern in und nach Verlustjahren, AWD 1969 S. 106; vgl. auch *Flick*, Der Begriff „ausländische Einkünfte“, AWD 1962 S. 9.

³ Vgl. *Rasch*, a.a.O. (Fußnote 2). ⁴ Ebenda.

⁵ Diario Oficial vom 31. 12. 1970.

⁶ Dieser im einzelnen kaum zu definierende Begriff ist am 31. 12. 1968 in das mexikanische Einkommensteuergesetz aufgenommen worden (vgl. Artikel 26, Absatz 12). „Was Zahlungen für technische Hilfe an Personen angeht, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, soll gegenüber dem Secretaria de Hacienda y Público festgestellt werden, daß die erwähnte technische Hilfe genügend eigene technische Elemente enthält und nicht über einen Dritten, sondern unmittelbar geleistet wird und daß sie nicht in der einfachen Möglichkeit besteht, sie zu erhalten, sondern daß sie auch tatsächlich geleistet wird.“

turawertes fest, sondern ist variabel und erreicht in der Spitze einen Betrag von 42 Prozent des Wertes der betreffenden Leistung. Zweck dieses Steueränderungsgesetzes ist es, die mexikanische Industrie vor ausländischer Konkurrenz zu schützen, die häufig den Schatten naheliegender Steueroasen für sich in Anspruch genommen hatte, und gleichzeitig die mexikanische Industrie zu stützen. Es liegt auf dieser Linie einer nicht unwesentlichen Privilegierung der mexikanischen Technologie, daß mexikanische Ingenieurgesellschaften (empresas constructoras) unter bestimmten tatsächlichen Voraussetzungen — ohne Rücksicht auf das tatsächlich erwirtschaftete Betriebsergebnis — jährlich nur eine Körperschaftsteuer in Höhe von 2 Prozent und eine Kaufsteuer in Höhe von 3 Prozent entrichten müssen⁷. Bei der Kaufsteuer handelt es sich genau genommen um eine Steuer für Handelseinnahmen (Impuesto sobre Ingresos Mercantiles). Es scheint jedoch ungewiß, ob die mexikanische Regierung den angestrebten politischen Zweck des erwähnten Steueränderungsgesetzes erreichen wird, denn die schwere Belastung mit der Quellensteuer für „technische Hilfe“ — zusammen mit den übrigen Quellensteuern — könnte sich als kontraproduktiv in dem Sinn erweisen, daß ausländische Gesellschaften sich aus dem mexikanischen Exportgeschäft zurückziehen oder es nach Lage der Dinge wesentlich zurückhaltender beurteilen⁸.

Vor dem Inkrafttreten des genannten Steueränderungsgesetzes richtete sich die Besteuerung für alle Leistungen der „technischen Hilfe“ — darunter fallen grundsätzlich alle technischen Dienstleistungen, eingeschlossen Leistungen auf Grund eines besonderen Know-Hows und Ingenieurleistungen verschiedener Art — nach Artikel 31 des mexikanischen Einkommensteuergesetzes vom 31. 12. 1964, entsprechend der Gesetzesänderung vom 31. 12. 1968. Im Hinblick auf eine mögliche Anrechenbarkeit in Mexiko gezahlter Steuern für „technische Hilfe“ war anerkannt, daß in diesem Punkt Vergleichbarkeit mit der deutschen Einkommensteuer gegeben war⁹, so daß grundsätzlich eine Anrechnung erfolgen konnte (§ 34c, Absatz 1 EStG). Dabei bestand für die mexikanische Gesellschaft, die Zahlungen für erhaltene „technische Hilfe“ durchführen mußte, die gesetzliche Verpflichtung, den auf die ausländische Gesellschaft oder Privatperson entfallenden Steuerbetrag bei der Zahlung der jeweiligen Rechnung zurückzuhalten und diesen an den mexikanischen Fiskus abzuführen (vgl. Artikel 6 Absatz 2 des mexikanischen Einkommensteuergesetzes). Gleichzeitig traf die mexikanische Gesellschaft nach Artikel 11 des gleichen Gesetzes eine solidarische Haftung auf Erfüllung dieser Steuerschuld.

An diesem Mechanismus hat das erwähnte Steueränderungsgesetz nichts verändert. Jetzt wird jedoch die Steuer für „technische Hilfe“ nach Artikel 34 des mexikanischen Einkommensteuergesetzes berechnet. Es ist die gleiche Vorschrift, die bislang schon für die Besteuerung von Entgelten bei Benutzung von Warenzeichen, Marken, Gütezeichen und Patenten eingriff¹⁰. Der von der ausländischen Gesellschaft oder Privatperson geschuldete Steuerbetrag richtete sich dabei nach dem Bruttowert der jeweiligen Faktura. Im einzelnen ergibt sich dabei folgendes Bild:

Betrag in Mex. Pesos		fester Steuerbetrag	Prozentsatz, nach dem der Unterschiedsbetrag, gerechnet vom unteren Limit an, besteuert wird in %
von	bis		
0,01	2 000,00	—,—	steuerfrei
2 000,01	3 500,00	—,—	5
3 500,01	5 000,00	75,00	6
5 000,01	8 000,00	165,00	7
8 000,01	11 000,00	375,00	8
11 000,01	14 000,00	615,00	9
14 000,01	20 000,00	885,00	10
20 000,01	26 000,00	1 485,00	11
26 000,01	32 000,00	2 145,00	13
32 000,01	38 000,00	2 925,00	16
38 000,01	50 000,00	3 885,00	18
50 000,01	62 000,00	6 045,00	19
62 000,01	74 000,00	8 325,00	20
74 000,01	86 000,00	10 725,00	21,50
86 000,01	100 000,00	13 305,00	22,50
100 000,01	150 000,00	16 455,00	24,10
150 000,01	200 000,00	28 505,00	26,76
200 000,01	300 000,00	41 885,00	29,64
300 000,01	400 000,00	71 525,00	34
400 000,01	500 000,00	105 525,00	38
500 000,01	und darüber	210 000,00	42

Wie nachteilig sich diese Steuerbelastung auswirkt, folgt schon daraus, daß bei einem gewöhnlichen Anlagenexportgeschäft nach Mexiko in Zukunft die Belastung — falls zum Beispiel auch Patentrecht und Engineeringlei-

20 Tage eines jeden Monats bei der Oficina Federal de Hacienda (Bundesfinanzamt) in ihrem Wohnort vor, in der sie den Wert der verschiedenen ausgeführten Arbeiten während des vergangenen Monats angeben und die entsprechende Steuer abrechnen, sowie die bereits einbehaltene Steuer abziehen und den Saldo bei Vorlage dieser Erklärung zahlen. Die Bundesregierung, die Regierung des Bundesdistrikts, die Regierungen der Territorien und der Staaten sowie die dezentralisierten Institutionen und Firmen mit staatlicher Beteiligung müssen 2% des Wertes von Vorauszahlungen, Schätzungen, Quittungen oder anderen Beträgen, die sie an Baufirmen zahlen, einbehalten, und zwar vom 10. Januar 1971 an.

Die einbehaltenen Beträge sind aus dem Código Fiscal de la Federación (Bundesgesetzbuch) ersichtlich. Die Konstruktionsfirmen sind nicht verpflichtet, die vorläufigen Zahlungen zu leisten, auf die sich der Artikel 35 des Gesetzes für Einkommensteuer bezieht.

Grund dieser Regelung ist, daß der mexikanische Staat nur so in der Lage ist, in praktikabler Weise die wirklichen Einkommen mexikanischer Bauunternehmen zu bestimmen. In der Vergangenheit sind hier oft Steuerunterschlagungen vorgekommen.

⁷ Hierzu Cotinco-Wirtschaftsberichte aus Mexiko, Nr. 2/1971 S. 4.

⁸ Hierzu der Erlaß des Finanzministeriums Niedersachsen vom 7. 1. 1971 — S 2293 — 33 31 1 (siehe S. 550 in diesem Heft). Dieser Erlaß geht allerdings noch vom alten Rechtszustand aus. Für die hier allein interessierende Frage aber, ob Vergleichbarkeit dieser Steuer und folglich Anrechenbarkeit gegeben ist, spielt dies keine Rolle, zumal die gesetzliche Grundlage der mexikanischen Steuer auf „technische Hilfe“ die gleiche ist.

¹⁰ Vgl. Cotinco-Wirtschaftsberichte aus Mexiko, a. a. O. (Fußnote 8). So auch die freundliche Auskunft des Steuerberatungsbüros Krieger & Wolff, Mexiko City, vom 14. 1. 1971 an den Verfasser.

⁷ Rechtsgrundlage ist Artikel 4 der Übergangsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz, veröffentlicht im Diario Oficial vom 30. 12. 1970:

„Die Konstruktionsfirmen von öffentlichen Bauten bzw. privaten Bauten müssen Einkommensteuer über das Pauschal-einkommen der Firmen für das Geschäftsjahr 1971 zahlen, und zwar in Übereinstimmung mit den folgenden Ausführungen:

Für das Kalenderjahr 1971 beträgt die Steuer 2% des Wertes der in dieser Zeit ausgeführten Arbeiten einschließlich des entsprechenden Wertes für Material und Arbeitskräfte. Die Firmen legen eine Erklärung innerhalb der ersten

stungen fakturiert werden — in der Spitze zweimal 42 Prozent betragen kann — ein Wettbewerbsnachteil, der selbst bei teilweise möglicher Anrechenbarkeit nach § 34c Absatz 1 EStG (§ 19 a Absatz 1 KStG) kaum wettgemacht werden kann. Hinzukommt noch, daß nach dem mexikanischen Gesetz über Handelseinnahmen vom 31. 12. 1951 (Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) die „technische Hilfe“ zusätzlich mit einer Steuer von 3 Prozent belegt wird (Artikel 52). Entgegen der Steuer auf „technische Hilfe“ ist diese jedoch nicht mit der deutschen Einkommensteuer vergleichbar, so daß § 34c Absatz 1 EStG (§ 19a Absatz 1 KStG) nicht eingreift¹¹.

2. Steuern auf Zinsen

Wie in den meisten südamerikanischen Staaten wird auch in Mexiko eine Quellensteuer auf die Zinsen erhoben, die eine mexikanische Gesellschaft an eine ausländische natürliche oder juristische Person zu zahlen verpflichtet ist¹². Genau wie bei der Erhebung der Quellensteuer für „technische Hilfe“ oder Lizenzgebühren wegen Patentbenutzung greifen auch hier die Artikel 6 und 11 des mexikanischen Einkommensteuergesetzes dergestalt ein, daß die mexikanische Gesellschaft verpflichtet ist, die zu zahlende Steuer einzubehalten und an den mexikanischen Fiskus abzuführen. Der Mechanismus ist jedoch abweichend im einzelnen folgender: Bei jeder Zahlung von Zinsen an eine ausländische Stelle muß die mexikanische Gesellschaft in Höhe von mindestens 10 Prozent des jeweils zu entrichtenden Betrages die Stempelmarken auf den entsprechenden Quittungen ungültig machen (vgl. Artikel 66 des mexikanischen Einkommensteuergesetzes). Am Ende eines jeden Geschäftsjahres ist sie dann verpflichtet, eine Erklärung zu Lasten der steuerpflichtigen ausländischen natürlichen oder juristischen Person vorzulegen, die den fälligen Steuersaldo nach Abzug von 10 Prozent bereits gezahlter Steuern unter Berücksichtigung des Tarifs nach Artikel 75 des mexikanischen Einkommensteuergesetzes erkennen läßt. Für die Höhe dieser gestaffelten Steuer ergibt sich folgendes Bild:

Betrag in mex. Pesos		fester Steuerbetrag	Prozentsatz, nach dem der Unterschiedsbetrag, gerechnet vom unteren Limit an, berechnet wird in %
von	bis		
0,01	4 800,00	—	steuerfrei
4 800,01	5 760,00	114,00 plus	3,88
5 760,01	6 720,00	151,25 plus	3,95
6 720,01	7 680,00	189,17 plus	3,99
7 680,01	8 640,00	227,47 plus	4,09
8 640,01	9 600,00	266,73 plus	4,47
9 600,01	14 400,00	309,64 plus	5,67
14 400,01	19 200,00	581,80 plus	6,88
19 200,01	24 000,00	912,04 plus	8,06
24 000,01	28 000,00	1 298,92 plus	9,44
28 000,01	38 400,00	1 752,04 plus	11,62
38 400,01	48 000,00	2 867,56 plus	13,57
48 000,01	57 600,00	4 170,88 plus	15,25
57 600,01	67 200,00	5 634,28 plus	16,72
67 200,01	76 800,00	7 239,40 plus	18,15
76 800,01	86 400,00	8 981,80 plus	19,50
86 400,01	96 000,00	10 853,80 plus	20,81
96 000,01	115 000,00	12 851,00 plus	22,90
115 000,01	150 000,00	17 247,80 plus	22,92
150 000,01	180 000,00	25 223,96 plus	24,06
180 000,01	240 000,00	32 441,40 plus	27,50
240 000,01	300 000,00	48 941,40 plus	31,65
300 000,01	und darüber	67 931,40 plus	35,00

Es ist kaum zweifelhaft, daß die mexikanische Zinssteuer eine der deutschen Einkommensteuer vergleichbare Steuer ist, so daß § 34c Absatz 1 EStG (§ 19a Absatz 1 KStG) grundsätzlich eingreift, weil es sich um eine Quellenabzugsteuer im Rahmen der Einkommensteuer handelt (vgl. § 213a EStR)¹³.

Eine Besonderheit, die in diesem Rahmen noch erwähnt werden muß, ist die Steuer für Kapitalprodukte (Impuesto sobre Productos Capital), die eine Staaten- und nicht eine Bundessteuer ist. Im Distrikt von Mexico City beträgt sie z. B. 5,75 Prozent auf die Zinsen, die eine dort ansässige mexikanische Gesellschaft oder Privatperson an eine natürliche oder juristische Person im Ausland entrichten muß. Auch in diesem Fall besteht eine gesetzliche Verpflichtung der mexikanischen Gesellschaft oder Privatperson, die Steuer einzubehalten und zu Lasten der ausländischen natürlichen oder juristischen Person abzuführen (vgl. Artikel 316 Absatz 1, 318, 321, 325, Absatz 8 des Finanzgesetzes über die Verwaltung des Bundesdistrikts Mexiko — Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, Ciudad de México)¹⁴.

3. Möglichkeiten der Vermeidung dieser Quellensteuern

Es ist kaufmännisch betrachtet sicherlich eine sehr wenig überzeugende Empfehlung, diese Quellensteuern bereits im Angebotsstadium einzukalkulieren, so daß später „nichts schief gehen“ kann. Denn ein solches Angebot hätte so gut wie gar keine Chance, angenommen zu werden. Ein anderer Weg, der gewiß grundsätzlich ebenso wenig anzuraten ist, läuft darauf hinaus, eine mexikanische Tochtergesellschaft zu gründen, für die ja gemäß der angeführten Bestimmungen keine Quellensteuer anfallen würde.

a) Ausreichende Steuerklausel im Exportvertrag

Die Aufnahme einer Steuerklausel in den betreffenden Exportvertrag ist indessen auf alle Fälle zu empfehlen. Jedoch ist dies im einzelnen nicht unproblematisch. So weiß ich zum Beispiel aus eigener Praxis, daß die Klausel, alle Zahlungen des Kunden müßten „frei und ohne Abzug“ erfolgen, nicht im Hinblick auf die geschuldete Quellensteuer honoriert werden konnte, weil erstens der mexikanische ordre public einer solchen Klausel im Wege stand und zweitens sie als zu wenig spezifiziert und substantiiert angesehen wurde. Unter diesem Gesichtswinkel scheint auch die in der Regel in Exportverträgen anzutreffende Steuerklausel, daß alle im Käuferland anfallenden Steuern von diesem, alle im Verkäuferland anfallenden Steuern vom Verkäufer zu tragen seien, nicht ganz ungefährlich zu sein. Denn es ist bekannt, daß die Vollstreckung auch aller im Ausland erstrittenen Titel — und

¹¹ Hierzu Fußnote 9.

¹² Hierzu zum Beispiel den Erlaß des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 11. 12. 1970 — S 2293 — 1/126 — 74666, der die Besteuerung peruanischer Lizenzgebühren betrifft. Vgl. zum Erlaß, der sich auch mit dem Problem der peruanischen Steuer auf Kapitalzinsen befaßt, das Rundschreiben Nr. 6 vom 28. 1. 1971 des Bundesverbandes deutscher Banken e. V., siehe hierzu auch AWD 1971 S. 551 in diesem Heft.
Zum deutsch-argentinischen Doppelbesteuerungsabkommen vgl. AWD 1967 S. 202 ff.

¹³ Dies ergibt sich auch aus einem Vergleich der insoweit identischen Problematik peruanischer Steuern auf Zinsen (vgl. Fußnote 12).

¹⁴ Nach § 213 a EStR ist die in Mexiko erhobene Steuer auf Kapitalerträge (Impuesto sobre productos o rendimientos del capital) der deutschen Einkommensteuer vergleichbar, so daß auch insoweit Anrechenbarkeit gegeben sein sollte, und zwar ungeachtet der Tatsache, daß es sich hierbei um eine Steuer des Distrikts Mexiko Stadt handelt.

darauf kommt es ja letztlich an — in Mexiko nicht nur am mexikanischen *ordre public* gemessen, sondern auch auf ihre „Gesetzmäßigkeit“ überprüft werden¹⁵. Unter diesem Aspekt aber liegt folgende Argumentation nahe: Die Überwälzung der Steuerschuld einer ausländischen Gesellschaft auf eine mexikanische Gesellschaft oder auf eine natürliche Person umgeht den Zweck des Gesetzes und ist deshalb nach mexikanischem Recht unzulässig.

Dessenungeachtet erscheint eine Differenzierung nach der jeweiligen Steuer im Hinblick auf eine vermutete Unzulässigkeit der erwähnten Steuerklausel angezeigt, liegt es doch auf der Hand, daß der Zweck der Besteuerung bei der Quellensteuer auf „technische Hilfe“, Patentlizenzen und Zinsen ein je verschiedener ist. Während der Zweck der Besteuerung der „technischen Hilfe“ und der Benutzung von Namensrechten und Patenten darin gesehen werden kann, die einheimische, mexikanische Industrie zu schützen, so ist dieser Zweck bei der Besteuerung von Kreditzinsen nicht in dem gleichen Maß vorhanden. Möglicherweise ist es auf diesen Umstand zurückzuführen, daß eine vertragliche Klausel im Hinblick auf die in Mexiko fälligen Steuern auf Zinsen, wie ich aus meiner Praxis weiß, ohne weiteres akzeptiert und honoriert worden ist. Ob indes im Einzelfall eine allumfassende, pauschale Steuerklausel zugunsten einer exportierenden Gesellschaft oder Privatperson vom mexikanischen Kunden — und das heißt im Ernstfall auch von den mexikanischen Gerichten — anerkannt wird, ist kaum vorzusagen, zumal es keine einschlägigen Gerichtsurteile zu geben scheint. Auch die vorstehend angeführten Vermutungen sind mit Vorbehalt zu verwerten, und es empfiehlt sich in jedem Fall, anwaltlichen Rat in Mexiko vor Abschluß einer Steuerklausel einzuholen.

Diese Probleme tauchen jedoch dann nicht in der gleichen Schärfe auf, wenn die Vertragsparteien die Steuerklausel unter Berücksichtigung einer möglichen Anrechenbarkeit mexikanischer Quellensteuern in Deutschland differenzieren, und zwar etwa nach folgendem Muster¹⁶: Die Parteien gehen zunächst davon aus, daß die in Mexiko geschuldeten Quellensteuern, welche zweckmäßigerweise im einzelnen aufzuführen sind, von der ausländischen Gesellschaft oder von der ausländischen natürlichen Person entsprechend den Vorschriften der genannten Gesetze gezahlt werden. Mit Hilfe der erhaltenen Steuerquittungen kann dann der Verkäufer die Anrechenbarkeit der mexikanischen Quellensteuern in Deutschland beantragen. Stellt sich nunmehr heraus, daß diese nicht voll oder gar nicht anrechenbar sind, dann kann für diesen Fall eine vertragliche Verpflichtung des mexikanischen Kunden vorgesehen werden, den Restbetrag der nicht in Deutschland angerechneten Quellensteuer oder deren Gesamtbeitrag innerhalb einer bestimmten Frist an den Verkäufer zu zahlen. Streng genommen kollidiert natürlich auch diese Klausel mit dem Zweck der mexikanischen Quellenbesteuerung, wie er zuvor dargelegt worden ist. Aber ihr unbestreitbarer Vorteil besteht darin, daß sie — juristisch betrachtet — den Mechanismus der einschlägigen mexikanischen Gesetze zunächst einmal beibehält und — kommerziell betrachtet — dem Kunden nicht von vornherein die gesamte Steuerlast einseitig auferlegt. Indes ist es auch bei Verwendung dieser Klausel nicht gewiß, ob ein mexikanisches Gericht sie honorieren wird.

b) Sonstige Möglichkeiten

Eine der am häufigsten in Exportverträgen anzutreffenden Methoden der Vermeidung der Besteuerung besteht darin, den Fakturawert der Lieferungen künstlich zu erhöhen und den Wert der zu besteuerten Leistungen entsprechend zu verringern. Erfahrungsgemäß sind Kunden eher geneigt, einer solchen Manipulation zuzustimmen und die erhöhten Zollkosten und sonstigen Importgebühren zu entrichten, als die gesamte Steuerlast zu

übernehmen. Man sollte jedoch bedenken, daß bei solcher Vorgehensweise möglicherweise Schwierigkeiten bei der Abschreibung der importierten Güter auftreten, was in Mexiko dadurch bedingt sein könnte, daß die Regierung zum 31. 12. 1970 die bislang gültigen Abschreibungssätze für Maschinen und Ausrüstungen einem variablen Satz unterworfen hat, der nach Produkten und Branchen verschieden ist und nicht am technischen Verschleißgrad der betreffenden Maschine oder Ausrüstung orientiert ist¹⁷.

Von dieser Möglichkeit abgesehen kann auch durch eine den besonderen Umständen des mexikanischen Quellensteuerrechts Rechnung tragende Vertragskonstruktion das Maß der anfallenden Quellensteuerlast verringert werden. Sofern es nämlich nicht gelingt, eine zufriedenstellende Steuerklausel in den Kundenvertrag einzubauen, und es auch darüber hinaus nicht möglich ist, im Zusammenspiel mit dem Kunden bestimmte Änderungen im eigentlichen Vertrag zur Vermeidung oder Verminderung der Quellensteuern vorzunehmen, bietet sich dieser Weg an.

Es ist unter diesem Gesichtspunkt nicht empfehlenswert, bei einem mexikanischen Exportgeschäft — zum Beispiel im Anlagenexportgeschäft — als Generalunternehmer gegenüber dem Endkunden aufzutreten und dabei auch die mexikanischen Zulieferungen in dem Vertrag mit dem Kunden erscheinen zu lassen. Dann besteht nämlich die Gefahr, daß alle Leistungen, die nicht ausweislich des Vertrages „Lieferungen“ sind, als „technische Hilfe“ angesehen werden, und zwar möglicherweise auch die mexikanischen Dienstleistungen, sofern sie zum Beispiel das Detail-Engineering betreffen, das auf Grund eines ausländischen Basic-Engineering erfolgt¹⁸.

Von Vorteil ist demgegenüber die Vertragskonstruktion, bei der sich der Verkäufer eine mexikanische Gesellschaft als Partner sucht, die das erwähnte Steuerprivileg für Ingenieurgesellschaften genießt, und gegenüber dem Kunden als Generalunternehmer auftritt. In diesem Fall sollte allerdings die Besonderheit beachtet werden, daß dann die Besteuerung in Höhe von 3 Prozent für die Kaufsteuer und 2 Prozent für die Körperschaftsteuer zu Lasten der mexikanischen Ingenieurgesellschaft nicht auch auf die deutschen Lieferungen und Leistungen erhoben wird. Dieser steuerliche Nachteil einer vermeidbaren Doppelbesteuerung — zum Beispiel der „technischen Hilfe“ im Rahmen der mexikanischen Quellensteuer und im Rahmen des für Ingenieurgesellschaften bestehenden Steuerprivilegs — kann jedoch dadurch umgangen werden, daß die deutschen Lieferungen und Leistungen unmittelbar mit dem mexikanischen Endkunden kontrahiert werden. Das führt zwar zu einer für den Kunden in der Regel nicht sehr willkommenen Aufspaltung der Haftung nach zwei Seiten, jedoch sind diese Schwierigkeiten zu bewältigen. Es besteht zum Beispiel die Möglichkeit, die mexikanische Gesellschaft im Rahmen ihrer Eigenschaft als Generalunternehmer in allen den Fällen als ausdrücklich bevollmächtigter Vertreter des deutschen Exporteurs aufzutreten zu lassen, in denen seine Haftung in Rede steht. Gerade die Tatsache, nur einen Haftungsgegner zu haben, ist ja der maßgebliche Beweggrund, einen Generalunter-

¹⁵ Hierzu Schrammeyer, Die Anerkennung ausländischer Entscheidungen in Mexiko, AWD 1966 S. 253; vgl. auch Internationale Wirtschafts-Briefe, Fach 8, 3 S. 21.

¹⁶ So freundliche Auskunft der Otto Wolf Mexicana, S. A., Mexico City.

¹⁷ Eine erste Übersicht findet sich in Cotinco-Wirtschaftsberichte aus Mexiko, Nr. 3/1871 S. 6 ff., wo auch das neue mexikanische Umsatzsteuerrecht dargestellt ist.

¹⁸ Siehe Fußnote 16.

nehmer einzuschalten — ein Ergebnis, das auch mit Hilfe der aufgezeigten Vertragskonstruktion einverständlich erreicht werden kann.

4. Zusammenfassung

Angesichts der Höhe der mexikanischen Quellensteuern auf „technische Hilfe“, Benutzung von Namensrechten und Patenten sowie bei der Vereinbarung von Kreditzinsen wird dringend geraten, diesem Problem bei einem mexikanischen Exportgeschäft erstrangige Beachtung zu schenken. Notfalls wird es auch erforderlich sein, das Geschäft der Konkurrenz zu überlassen, die möglicherweise

über günstigere Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern verfügt. Eventuell ist auch die Gründung mexikanischer Tochtergesellschaften zu erwägen.

Aus diesen Tatsachen aber sollte für den deutschen Gesetzgeber zweierlei als Schlußfolgerung abzuleiten sein: *Erstens*, die Praxis der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern bedarf dringend der Überprüfung, zumal die jetzige Praxis echte Wettbewerbsnachteile mit sich bringt. *Zweitens*, das Problem der mexikanischen Quellensteuern sollte vorrangig beim Abschluß des in Aussicht genommenen Doppelbesteuerungsabkommens mit Mexiko berücksichtigt werden.