

§ 50 a

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(1) Bei beschränkt steuerpflichtigen Mitgliedern des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) von inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und sonstigen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Personenvereinigungen des privaten und des öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, unterliegen die Vergütungen jeder Art, die ihnen von den genannten Unternehmungen für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (Aufsichtsratsvergütungen), dem Steuerabzug (Aufsichtsratssteuer).

(2) Die Aufsichtsratssteuer beträgt 30 vom Hundert der Aufsichtsratsvergütungen.

(3) ¹Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung ohne jeden Abzug. ²Werden Reisekosten (Tagegelder und Fahrtauslagen) besonders gewährt, so gehören sie zu den Aufsichtsratsvergütungen nur insoweit, als sie die tatsächlichen Auslagen übersteigen.

(4) ¹Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben

1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe d),
2. bei Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatte einschließlich solcher Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen,
3. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9).

²Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16. ³Abzüge, z. B. für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig. ⁴Der Steuerabzug beträgt 25 vom Hundert der Einnahmen. ⁵Bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen beträgt er bei Einnahmen

1. bis 250 Euro
0 vom Hundert;
2. über 250 Euro bis 500 Euro
10 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
3. über 500 Euro bis 1000 Euro
15 vom Hundert der gesamten Einnahmen;
4. über 1000 Euro
25 vom Hundert der gesamten Einnahmen.

(5) ¹Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Aufsichtsratsvergütungen (Absatz 1) oder die Vergütungen (Absatz 4) dem Gläubiger der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen zufließen. ²In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. ³Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahres folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. ⁴Der beschränkt Steuerpflichtige ist beim Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen oder von Vergütungen Steuerschuldner. ⁵Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütungen haftet aber für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. ⁶Der Steuerschuldner wird nur in Anspruch genommen,

1. wenn der Schuldner der Aufsichtsratsvergütung oder der Vergütungen diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

⁷Der Schuldner der Vergütungen ist verpflichtet, dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers;
2. die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50 a Abs. 4;
5. das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.

(6) Durch Rechtsverordnung kann bestimmt werden, dass bei Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Absatz 4 Nr. 3), wenn die Vergütungen nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistet werden, an Stelle des Schuldners der Vergütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) ¹Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. ²Der

Steuerabzug beträgt 25 vom Hundert der gesamten Einnahmen, wenn der beschränkt steuerpflichtige Gläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. ³Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzu-melden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat. ⁴§ 50 Abs. 5 Satz 1 ist nicht anzuwenden.

Autor: Dr. Michael **Maßbaum**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Deloitte & Touche GmbH, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Wolfgang **Kumpf**, Diplom-Kaufmann,
Deere & Company, Mannheim

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 50 a

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 50 a	1	II. Beschränkung auf bestimmte inländische Einkünfte	6
B. Rechtsentwicklung des § 50 a	2	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
C. Bedeutung des § 50 a		I. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	7
I. Rechtssystematische Bedeutung	3	II. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	8
II. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	4	F. Zurechnung	9
D. Geltungsbereich des § 50 a		G. Ermittlung	10
I. Geltung für beschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige	5	H. Verfahrensfragen	11

Erläuterungen zu Abs. 1–3: Aufsichtsratssteuer

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1–3		2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	15
I. Überblick zu Abs. 1–3	12	IV. Verfahren	16
II. Rechtsentwicklung der Abs. 1–3	13	B. Aufsichtsratssteuer (Abs. 1)	
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften		I. Tatbestandsmerkmale der Aufsichtsratssteuer	
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des nationalen Rechts	14	1. Beschränkt Steuerpflichtige	18
		2. Mitglied des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats)	19

	Anm.
3. Mitglied des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) bestimmter inländischer Unternehmen	20
4. Gewährung von Vergütungen jeder Art für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütung)	21
II. Rechtsfolge: Aufsichtsratsvergütungen unterliegen einem Steuerabzug (Aufsichtsratssteuer)	22
C. Höhe des Steuerabzugs: 30 vH (Abs. 2)	25

	Anm.
D. Bemessungsgrundlage der Aufsichtsratssteuer (Abs. 3)	
I. Rechtsentwicklung des Abs. 3	26
II. Der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung ohne jeden Abzug (Abs. 3 Satz 1)	
1. Grundsatz	27
2. Umsatzsteuer	28
3. Einzelfragen	29
III. Ausnahme: Besonders gewährte Reisekosten, die die tatsächlichen Auslagen nicht übersteigen (Abs. 3 Satz 2)	30

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerabzug für bestimmte Einkünfte**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	
I. Überblick zu Abs. 4	35
II. Rechtsentwicklung des Abs. 4	36
III. Bedeutung des Abs. 4	37
IV. Geltungsbereich des Abs. 4	38
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis von Abs. 4 zu Abs. 2 und 3	39
2. Verhältnis von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 zueinander	40
3. Verhältnis zu Abs. 7	41
4. Verhältnis zum Lohnsteuerabzug	42
5. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	43
VI. Verfahren	44
B. Erhebung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs (Abs. 4 Satz 1)	
I. Übersicht	45
II. Erhebung „bei beschränkt Steuerpflichtigen“	46

	Anm.
III. Erhebung „bei“ (bestimmten beschränkt steuerpflichtigen) „Einkünften“	47
IV. „Erhebung der Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs“	
1. Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer	48
2. Einschränkungen des Steuerabzugs	
a) Überblick	49
b) Steuererlaß bzw. Pauschalierung nach § 50 Abs. 7	50
c) Steuererlaß bzw. Pauschalierung aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO)	51
d) Einschränkung des Steuerabzugs aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen	52
3. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs	53
V. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d aus Darbietungen im Inland oder durch Verwertung im Inland (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	
1. Die von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erfaßten Einkünfte	55

	Anm.		Anm.
2. Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Tätigkeiten iSd. Nr. 1	73	VII. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen, Rechte und Erfahrungen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	
3. Einschränkungen der Abzugsverpflichtung		1. Einkünfte aus bestimmten Vergütungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9)	
a) Steuererlaß bzw. Pauschalierung nach § 50 Abs. 7	74	a) „Einkünfte, die aus Vergütungen ... herühren“	95
b) Steuererlaß nach Abgabenordnung	75	b) Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9	96
c) Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	77	2. Die durch Nr. 3 erfaßten Einkünfte aus bestimmten Vergütungsgruppen	
VI. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler usw. (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)		a) Überblick	97
1. Die von Nr. 2 erfaßten Tätigkeiten		b) Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen	98
a) Überblick	80	c) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten	99
b) Tätigkeit als Künstler	81	d) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren	100
c) Tätigkeit als Berufssportler	82	3. Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Vergütungen iSd. Nr. 3	103
d) Tätigkeit als Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter	83	4. Einschränkungen der Abzugsverpflichtung	
e) Tätigkeit für den Rundfunk oder Fernsehfunk	84	a) Vergütungen für Urheberrechte, die an Beauftragte geleistet werden (§ 50 a Abs. 6, § 73 f EStDV)	104
2. Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer der in Nr. 2 aufgeführten Tätigkeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2–4)		b) Steuererlaß nach § 50 Abs. 7 oder nach Abgabenordnung	105
a) Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung	86	c) Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	106
b) Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4	87		
3. Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Tätigkeiten iSd. Nr. 2	88		
4. Lohnsteuerabzug bei inländischem Arbeitgeber	89		
5. Einschränkungen der Abzugsverpflichtung			
a) Steuererlaß nach § 50 Abs. 7	90		
b) Steuererlaß nach Abgabenordnung	91		
c) Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	92		

	Anm.
C. Steuersätze und Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs (Abs. 4 Sätze 2–5)	
I. Bemessungsgrundlage: Bruttoeinnahmen (Abs. 4 Sätze 2 und 3)	
1. Überblick	115
2. Voller Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge iSd. § 3 Nr. 13 und 16 (Abs. 4 Satz 2)	116
3. Keine Abzüge (Abs. 4 Satz 3)	118

	Anm.
II. Steuersätze (Abs. 4 Sätze 4 und 5)	
1. Regelsteuersatz: 20 vH (Abs. 4 Satz 4) für Zuflüsse nach dem 31. 12. 2002 (§ 52 Abs. 58 a Satz 2)	119
2. Ermäßigte Steuersätze: Staffeltarif (Abs. 4 Satz 5)	
a) Überblick	120
b) Einnahmen	121
c) Im Inland ausgeübte Darbietung	122
d) Die von Satz 5 erfaßten Darbietungen	123
e) Staffeltarif	124

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Verfahren des Steuerabzugs bei § 50 a**

	Anm.
A. Entstehung der Steuer mit Zufluß (Abs. 5 Satz 1)	130
B. Vornahme des Steuerabzugs (Abs. 5 Satz 2)	
I. Zeitpunkt	131
II. Abzugspflicht des Vergütungsschuldners	132
III. Für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner)	133
C. Abführung der Abzugsteuer (Abs. 5 Satz 3)	
I. Abführung (§ 73 e Satz 1 EStDV)	134
II. Anmeldung (§ 73 e Sätze 2–4 EStDV)	135
III. Aufzeichnungen und Steueraufsicht (§ 73 d EStDV)	136

	Anm.
D. Steuerschuldner (Abs. 5 Satz 4)	139
E. Haftung für Einbehaltung und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 5)	
I. Vergütungsschuldner als Haftender	141
II. Ermessen bei Haftungsinanspruchnahme	142
III. Einzelfragen	143
F. Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Abs. 5 Satz 6)	144
G. Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger (Abs. 5 Satz 7)	
I. Überblick	147
II. Erteilung der Bescheinigung	148

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Modifiziertes Einbehaltungsverfahren, wenn bestimmte
Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 an einen Beauftragten geleistet werden**

	Anm.		Anm.
A. Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung			
I. Abs. 6 als Ermächtigungsgrundlage	160	1. Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	162
II. Ausfüllung der Ermächtigung durch § 73f EStDV	161	2. Nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistete Vergütungen	163
B. Der Abzugstatbestand des Abs. 6			
I. An Beauftragte geleistete Vergütungen für Urheberrechte		II. Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Beauftragten	164

**Erläuterungen zu Abs. 7 aF:
Steuerabzug für Vergütungen an ausländische
Werkvertragsunternehmer** 170

**Erläuterungen zu Abs. 7 nF:
Steuerabzug durch Anordnung des Finanzamts**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7			
I. Überblick zu Abs. 7	180	4. Verhältnis zu §§ 2, 5 AStG	188
II. Rechtsentwicklung des Abs. 7	181	5. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen ...	189
III. Bedeutung des Abs. 7			
1. Rechtsnatur	182		
2. Rechtliche und verfassungsrechtliche Bedeutung des Steuerabzugs ...	183		
3. Bedeutung in der Steuerpraxis	184		
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften über den Steuerabzug	185	B. Festsetzung des Steuerabzugs durch das Finanzamt (Abs. 7 Satz 1)	
2. Verhältnis zu Steuervorauszahlungen	186	I. Tatbestandsvoraussetzungen	
3. Verhältnis zu § 50 Abs. 5.	187	1. Beschränkt Einkommensteuerpflichtiger	191
		2. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte	192
		3. Kein anderweitiger Steuerabzug	193
		4. Sicherstellung des Steueranspruchs	194
		II. Rechtsfolgen	
		1. Überblick	196

Anm.	Anm.
2. Anordnung des Steuerabzugs	abzugs gegenüber dem Vergütungsschuldner 203
a) Anordnung durch das FA 197	4. Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Steuerschuldner 204
b) Anordnung nach Ermessen 198	C. Höhe des Steuerabzugs: 25 vH (Abs. 7 Satz 2) 206
c) Einzelanordnung, generelle Anordnung . 199	D. Steuerabzugsverfahren (Abs. 7 Satz 3) 208
d) Zeitliche Begrenzung des Steuerabzugs 200	E. Keine Abgeltungswirkung (Abs. 7 Satz 4) 210
e) Inhalt und Bekanntgabe der Anordnung . 201	
f) Rechtsbehelf 202	
3. Wirkung des Steuer-	
ABC des Steuerabzugs 250	

Allgemeine Erläuterungen zu § 50a

Schrifttum: TESKE, Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, DStZ 1958, 246; SÖFFING, DB 1967, 2176; ENDRISS, Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß?, FR 1968, 338; RICHTER, Praxisfragen zur Durchführung und Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG bei der Zahlung von Aufsichtsratsvergütungen und Lizenzgebühren an beschränkt Steuerpflichtige, StBp. 1978, 245; ENGELSCHALK, die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, Heidelberg, 1988; SCHALAST, Das Abzugsverfahren für Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger – Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Verfahrensrecht, FR 1990, 212; MASSBAUM, Die beschr. Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991, 216 ff.; THÖMMES, Besteuerung von Einkünften Nichtansässiger in EG-Staaten, IWB F. 11 Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 119; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1998; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, Baden-Baden 1999; GRAMS, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern, Herne/Berlin 1999. Vgl. auch Schrifttum zu Anm. 4.

1 A. Überblick zu § 50a

§ 50a regelt StAbzüge, die nur bei beschränkt Stpfl. vorzunehmen sind, und zwar:

Abs. 1–3: StAbzug von 30 vH bei Aufsichtsratsvergütungen (ARSteuer).

Abs. 4: StAbzug gestaffelt bis zu 20 vH (ab 1.1.2003; 25 vH bis 31.12.2002) bei

- ▷ Nr. 1: Einkünften, die durch künstlerische, sportliche oder ähnliche Darbietungen im Inland oder durch Verwertung solcher im In- und Ausland erbrachten Darbietungen im Inland erzielt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d). Der StAbzug ist unabhängig davon vorzunehmen, wem die Einnahmen zufließen.
- ▷ Nr. 2: Einkünften aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatteer, es

sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem LStAbzug nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 unterliegen.

- ▷ *Nr. 3:* Einkünften aus Vergütungen für die
- Nutzung beweglicher Sachen
 - Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbes. von Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten und gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten.

Abs. 5 und 6: Verfahrensvorschriften für die Aufsichtsratssteuer (Abs. 1–3) und den StAbzug nach Abs. 4.

Abs. 7: StAbzug auf Anordnung des FA. Ein solcher Abzug in Höhe von 25 vH kann angeordnet werden, wenn dies zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Weist der beschränkt stpfl. Gläubiger eine voraussichtlich niedrigere Steuer nach, ist dies für den StAbzug maßgebend.

B. Rechtsentwicklung des § 50 a

2

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Einfügung des § 50 a in das EStG unter Zusammenfassung der bis dahin verstreuten Vorschriften über den StAbzug bei beschr. Stpfl.: der §§ 49 a und 50 Abs. 6 EStG 1957, der VO über den StAbzug von Einkünften bei beschr. Stpfl. v. 6. 2. 1935 (RGL. I, 160; RStBl., 214), des Abschn. 224 EStR 1956/57, des § 40 Abs. 1 LStDV 1957 und des Abschn. 62b LStR 1957; s. TESKE, DStZ 1959, 91.

2. StÄndG 1967 v. 21. 12. 1967 (BGBl. I, 1254; BStBl. I, 484): Im Zusammenhang mit der Einführung der ErgAbg. wurde in Abs. 2 und Abs. 4 der Steuersatz für den Fall der Übernahme der Abzugsteuer durch den Schuldner der Vergütung gestrichen. Dadurch trat keine materielle Änderung ein. Es sollte nur eine Unübersichtlichkeit der Vorschrift verhindert werden (vgl. SÖFFING, DB 1967, 2183).

2. StÄndG 1973 v. 18. 7. 1974 (BGBl. I, 1489; BStBl. I, 521): Abs. 4 Buchst. b (jetzt Abs. 4 Satz 1 Nr. 3) wurde an die Einfügung von § 49 Abs. 1 Nr. 9 durch eine entsprechende Erweiterung der Abzugspflicht angepaßt.

EGAO 1977 v. 14. 12. 1976 (BGBl. I, 3341; BStBl. I, 694): Die Verfahrensregelungen beim StAbzug in Abs. 5 wurden neu gefaßt, da wegen Aufhebung des StAnpG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld in § 50 a zu regeln war.

StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): In Abs. 4 wurden die Sätze 4 und 5 angefügt, wonach der Bruttobetrag dem StAbzug unterliegt. Diese Regelung war bisher in § 73 b EStDV enthalten, der aufgehoben wurde.

[Anschluß S. E 9]

StBereinG 1986 v. 19. 12. 1985 (BGBl. I, 2436; BStBl. I, 735): Die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte wurden um solche aus künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen im Inland, unabhängig von Zufluß und Betriebsstätte, ergänzt (neue Nr. 1 in Abs. 4). Die bisherigen Buchst. a und b wurden zu Nr. 2 und Nr. 3.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Der zu § 50 a ergangene § 73 h EStDV wurde aufgehoben, da er durch die Einfügung des § 50 d gegenstandslos geworden war.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297, BStBl. I, 146): In Abs. 4 wurden zwei Änderungen vorgenommen:

► *Ein neuer Satz 4 wurde eingefügt*, mit dem Einnahmen aus der Tätigkeit bei bestimmten im Ausland hergestellten und ausschließlich im Inland ausgestrahlten Rundfunk- und Fernsehsendungen ebenfalls nur dem ermäßigten Steuersatz von 15 vH (Satz 3) unterworfen werden, wenn die Vergütung von einer inländ. Rundfunk- oder Fernsehanstalt gezahlt wird. Die bisherigen Sätze 4 und 5 wurden Sätze 5 und 6.

► *Satz 5 (neu) wurde dahin ergänzt*, daß dem StAbzug der volle Betrag der Einnahmen unterliegt, einschließlich der Beträge iSd. § 3 Nr. 13 (aus öffentlichen Kassen gezahlte Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder) und § 3 Nr. 16 (Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten).

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438):

► *Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wurde dahin ergänzt*, daß für unselbständig tätige beschr. stpfl. Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten und Berichterstatter an Stelle des StAbzugs nach Abs. 4 der LStAbzug mit Wirkung ab VZ 1996 eingeführt wird.

► *Abs. 4 wurde gekürzt*, indem die Sätze 3 und 4 mit Wirkung ab VZ 1996 gestrichen wurden und damit auch für den Ausübungstatbestand der Steuersatz von 25 vH anzuwenden war.

► *Abs. 7 wurde dergestalt neu gefaßt*, daß das FA den StAbzug zur Sicherstellung des Steueranspruchs anordnen kann. Der Vergütungsschuldner haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Der Gläubiger hat die Möglichkeit, eine geringere Steuer als die dem Standardsatz von 25 vH der gesamten Einnahmen entsprechende Steuer nachzuweisen. Abs. 5 Sätze 1–5 finden entsprechende Anwendung.

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523):

► *In Abs. 5 wurde ein neuer Satz angefügt*, der den Vergütungsschuldner zur Ausstellung einer Bescheinigung nach amtlichem Muster für den Vergütungsgläubiger verpflichtet. Die Bescheinigung muß neben Namen und Anschrift des beschr. stpfl. Gläubigers auch die Art seiner Tätigkeit nebst Vergütung in DM, den Zahlungstag sowie die einbehaltene und abgeführte Steuer mit Angabe des FA enthalten.

► *Abs. 7 wurde dahin geändert*, daß in Satz 3 auf Abs. 5 Satz 3 nunmehr nicht mehr Bezug genommen wird und damit das für den beschr. stpfl. örtlich zuständige FA die Abzugsanordnung ausspricht.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 wurde angepaßt, ein neuer Abs. 7 wurde eingefügt, der bisherige Abs. 7 wurde mit kleinen Änderungen Abs. 8.

► *Die StAbzugsverpflichtung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 wurde ausgedehnt* auf Einkünfte, die durch im Ausland ausgeübte, aber im Inland verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden. Die Erweiterung der Abzugsverpflichtung entspricht der Erweiterung der beschr. StPfl. in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (s. dazu § 49 Anm. 540).

► *Der neue Abs. 7 enthielt eine unbedingte StAbzugsverpflichtung iHv. 25 vH* auf Vergütungen an ausländ. Werkvertragsunternehmer für die Herstellung eines Werks im Inland ohne abgeltende Wirkung, wenn nicht bereits eine StAbzugsverpflichtung nach anderen Vorschriften besteht. Eine Steuererstattung war nur gegen Nachweis der Nichtsteuerpflicht und frühestens nach Ablauf des VZ möglich. Ein Absehen vom StAbzug oder die Anwendung eines niedrigeren StAbzugsatzes konnte nur erfolgen, wenn eine StBescheinigung des GläubigerFA oder des BfF vorgelegt wurde.

► *Das FA des Vergütungsschuldners* wurde nach der Änderung des Abs. 8 (bisher Abs. 7) Sätze 1 und 3 das für den StAbzug iSd Abs. 8 zuständige FA.

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13): Der durch das StEntG 1999/2000/2002 eingefügte Abs. 7 wurde rückwirkend wieder aufgehoben. Abs. 8 idF des StEntG 1999/2000/2002 wurde – ebenso wie vor diesem Gesetz – wieder zu Abs. 7 und gleichzeitig geändert. Das FA des Vergütungsgläubigers ist nach Abs. 7 Satz 1 nunmehr wieder für die Anordnung des StAbzugs zuständig. In § 73 e EStDV wurde Satz 6 hinzugefügt.

StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I 3794; BStBl. I 2002, 4):

► *In Abs. 4 wurde die Reihenfolge der Sätze 2–4* ohne inhaltliche Änderung geändert: der bisherige Satz 2 wurde zu Satz 4, die bisherigen Sätze 3 und 4 zu Sätzen 2 und 3. Abs. 4 wurde ferner um einen neuen Satz 5 ergänzt, der bei Vergütungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen eine Gleitklausel für den StAbzug vorsieht. Zur Förderung des Austauschs in den Bereichen der Kultur und des Sports wird der StAbzug erst bei Einnahmen von über 1000 € mit dem vollen Abzugsteuersatz vorgenommen. Gleichzeitig wurde der volle StSatz für den StAbzug von 25 vH auf 20 vH abgesenkt. Dies gilt für Vergütungen, die nach dem 31. 12. 2002 zufließen.

► *Abs. 7 Satz 3 bestimmt jetzt*, daß die vom Vergütungsschuldner einzubehaltende Steuer an das für die Besteuerung des beschr. stpfl. Vergütungsgläubigers zuständige FA abzuführen und bei diesem auch anzumelden ist. Eine entsprechende Ergänzung des § 73 e Satz 6 EStDV erfolgte ebenfalls.

C. Bedeutung des § 50 a

3

I. Rechtssystematische Bedeutung

§ 50 a wurde 1958 zu dem Zweck in das EStG eingefügt, die besonderen Steuer einbehalte für beschr. StPfl. in einer Vorschrift zusammenfassen (s. Anm. 2).

Grund für den StAbzug ist, daß bestimmte beschr. stpfl. Einkünfte im Veranlagungswege nur schwer und verwaltungsaufwendig zu erfassen sind; daher gibt es den StAbzug an der Quelle, durch den die ESt. grundsätzlich nach § 50 Abs. 5 Satz 1 abgegolten ist.

Eine Sonderstellung nimmt der StAbzug auf Anordnung des FA ein (Abs. 7). Diese Vorschrift wurde 1958 von § 50 in den neu geschaffenen § 50 a (s. Anm. 2) umgestellt. Hier steht die Sicherung des Steueraufkommens – aus-

drückliche Tatbestandsvoraussetzung – gegenüber der Verwaltungsvereinfachung im Vordergrund. Deshalb hat dieser StAbzug keine abgeltende Wirkung (Abs. 7 Satz 4).

Zu den Motiven der Einführung eines Bruttobesteuerungssystems vgl. ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 6 ff. (allg. Motive) und 51 ff. (Entstehungsgeschichte der deutschen Regelungen zeigt Vereinfachungsziel als generelle Basis); MASSBAUM, Die beschr. StPfl. der Künstler und Berufssportler, 1991, 220.

Keine Begründung einer Steuerpflicht: § 50a kann eine StPfl. nicht begründen, sondern setzt beschr. stpfl. Einkünfte, dh. inländ. Einkünfte nach § 49 voraus (vgl. Anm. 7).

Abgeltungswirkung: Der StAbzug nach Abs. 1–3 und Abs. 4 (nicht Abs. 7) hat – mit Einschränkungen – abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 5 Satz 1; vgl. § 50 Anm. 216 ff.). Kein StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist vorzunehmen, wenn es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, die dem StAbzug nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen (s. Anm. 89). Die Abgeltungswirkung entfällt, wenn es sich bei Einkünften um Betriebseinnahmen eines inländ. Betriebs handelt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1), nachträglich festgestellt wird, daß die Voraussetzungen der unbeschr. EStPfl. iSd. § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1) oder ein beschr. Stpfl., dessen Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen, eine Steuererstattung beantragt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3).

II. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

4

Schrifttum: BOPP, Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, DStR 1979, 215; GRAMS, Zum Rechtscharakter der Steuererhebung nach § 50a Abs. 4 EStG, DB 1996, 907; GRAMS, Das Verfassungsrecht und die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler unter Berücksichtigung des Jahressteuergesetzes 1997, DStZ 1997, 635; GRAMS, Künstlerbesteuerung und Europarecht, RIW 1997, 763; GRAMS/MOLENAAR, Zu den Schlussanträgen im Fall Gerritse, IStR 2003, 267; GRAMS/MOLENAAR, Zur Besteuerung von beschr. steuerpflichtigen Künstlern vor und nach der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003, DStR 2003, 1245; HAARMANN/FUHRMANN, Konsequenzen aus der EU-Rechtswidrigkeit der abgeltenden Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis für beschr. Stpfl. innerhalb der Europäischen Union, IStR 2003, 558; HEINEMANN, Einkommensbesteuerung Gebietsfremder und der Abzug von Betriebsausgaben, IWB F. 11a, 659; MAIER-FRISCHMUTH, Besteuerung von EU-Bürgern in Deutschland – Betriebsausgabenabzug, Tarifvorschriften und Grundfreibetrag, StuB 2003, 662; SCHNITGER, Das Ende der Bruttobesteuerung beschr. Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; SCHROEN, Definitivbesteuerung durch Steuerabzug nach § 50a EStG verstößt gegen europäisches Recht, NWB F. 3, 12565; SEER, Die beschränkte Steuerpflicht aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts, IWB F. 11 Gr. 2, 573 (2003); SUHRBIER-HAHN, Anm. zu EuGH v. 12.6.2003, EuZW 2003, 464; VOGT, Auch für ausländische Profisportler: Steuerabzug bei Vergütungen ausländischer Künstler und Sportler, SpuRt. 2003, 238; CORDEWENER, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3.11.2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis, IStR 2004, 109; EICHER, Anm. zu FG München v. 19.2.2004, IStR 2004, 283; GRAMS, Anm. zu FG München v. 19.2.2004, IStR 2004, 282; GRAMS, Anm. zu BFH v. 28.4.2004, IStR 2004, 586; JAHN, BFH schafft Klarheit bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, PIStB 2004, 215; JAHN, BFH zieht Vereinbarkeit des Quellensteuerabzugs mit Gemeinschaftsrecht erneut in Zweifel, PIStB 2004, 271; SCHAUHOFF, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706; SEDEMUND, Ein Nachtrag zur Entscheidung Gerritse: Gut gemeint, aber ungesehene Folgen!, DStZ 2004, 372; SEER, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, 37; SCHROEN, Zur Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger nach § 50a EStG,

NWB F. 3, 12823 (2004); SCHROEN., Mehr Klarheit bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, NWB F. 3, 12923 (2004); VOGT, Nochmals: Steuerabzug bei Vergütungen ausländischer Künstler und Sportler, SpuRt. 2004, 15, 238 ff.; WEBER-GRELLET, Finanzgerichte als Motor der EuGH-Rechtsprechung, NJW 2004, 1617.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 3.11.2003, BStBl. I 2003, 553 (Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG bei beschr. Steuerpflichtigen mit Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen. Umsetzung des EuGH-Urt. v. 12.6.2003 – C-234/01 [Gerritse]); OFD Münster v. 6.11.2003, IStR 2004, 174 (Trotz „Gerritse“ weiterhin Abzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG); OFD Stuttgart v. 4.3.2004, DStR 2004, 639 (Anwendungsfragen zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG).

Verfassungsmäßigkeit:

► *Dem Grunde nach:* Der StAbzug an der Quelle für beschr. stpfl. Einkünfte ist als solcher nicht verfassungswidrig.

BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701 (703 f. aE); v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 (865 f.) mit Anm. FW, IStR 1994, 240; v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. beim BVerfG: 2 BvR 167/03; FG Hamb. v. 26.7.2001, EFG 1553 (1556), Rev.: I R 75/01; im Ergebnis ebenso: ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 77 ff.; WASSERMEYER, DStJG 8 (1985), 49 (69), aber kritisch hinsichtlich der Unterscheidung zwischen den beschr. stpfl. Einkunftsarten, aaO (66 f.); vgl. dagegen ENDRISS, FR 1968, 338 (340); vgl. auch zur beschr. StPfl. BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/72, BVerfGE 43, 1; s. auch § 50 Anm. 393.

In seiner neuen Rspr. stuft der BFH das StAbzugsverfahren nach § 50a als besondere Form der Vorauszahlung ein (BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 [866]).

► *Der Höhe nach:* Isoliert betrachtet wird auch eine Quellensteuerbelastung mit 25 vH nicht als verfassungswidrig angesehen (BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701; v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189; FG Münster v. 23.5.2001, EFG 2001, 1376, nrkr., mit Anm. GRAMS, IStR 2002, 744; Rev.: I R 46/02). Der StAbzug von den Einnahmen ohne Abzug führt im Ergebnis zu einer Bruttobesteuerung. Verfassungsrechtlich problematisch kann die abgeltende Wirkung der Bruttobesteuerung iVm. § 50 Abs. 5 Satz 1 sein, da grundsätzlich keine die Besonderheit des einzelnen Stpfl. berücksichtigende Sachverhalte berücksichtigt werden. Die Bruttobesteuerung wird nur in Ausnahmefällen durchbrochen (§ 50 Abs. 5 Satz 2) und kann zu einer verfassungswidrigen Belastung der Einkünfte beschränkt Stpfl. im Inland führen, wenn im Zusammenhang mit den inländ. beschr. stpfl. Einkünften erhebliche BA/WK entstanden sind, die auch unter Berücksichtigung der Veranlagung bzw. des vereinfachten Erstattungsverfahrens zu einer nicht zu rechtfertigenden Übermaßbesteuerung führen (GRAMS, DStZ 1997, 635 [642]). Die Rspr. wollte dem zunächst mit einer verfassungsrechtlichen Verpflichtung zum (teilweisen) Erlaß der Steuer Rechnung tragen (BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701 [704]; FG Hamburg v. 4.3.1997, EFG 1997, 971, rkr., m. Anm. GRAMS, IStR 1997, 346; Ebenso ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 100; allgem. zu Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen: BOPP, DStR 1979, 215; gem. BFH v. 9.6.1993 – I B 12/93, BFH/NV 1993, 726, bei 53 vH der tatsächl. Nettoeinkünfte noch nicht). Dies schien jedoch immer weniger ausreichend (SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 50a Rn. 12). Die Rspr. geht weiterhin von der Verfassungsmäßigkeit des StAbzugs mit Abgeltungswirkung aus (FG Köln v. 22.10.1998, EFG 1999, 655, rkr.; FG Münster v. 23.5.2001, EFG 2001, 1376, nrkr.; FG Hamb. v. 26.7.2001, EFG 2001, 1553 [1556]; Rev.: I R 75/

01). Bei Berücksichtigung der neueren Rspr. des BFH wäre eine Vorauszahlung auf eine spätere endgültig festgesetzte Steuer anzurechnen. Dies geschieht im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 nur in eingeschränktem Umfang und nicht für alle beschr. Stpfl. in gleichem Ausmaß. Auf Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung von Urheberrechten usw. kommt das vereinfachte StErstattungsverfahren gar nicht zur Anwendung. Deshalb wird ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 aufgrund ungleicher Besteuerung beschr. Stpfl. angenommen (GRAMS, DStZ 1997, 635 [642]; GRAMS, Besteuerung von beschr. stpfl. Künstlern, 1999, 101 ff. [110], der auch einen Verstoß gegen Art. 12 und Art. 5 Abs. 3 GG annimmt [99 und 101] GRAMS, JStR 2004, 586; SCHAUMBURG, Intern. Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5283; BLÜMICH/WIED, § 50a Rn. 20; s. im einzelnen § 50 Anm. 218).

Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag:

► *Rspr. des EuGH:* § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 ist nach der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 (Arnaud Gerritse/FA Neukölln-Nord, BStBl. II 2003, 859 = IStR 2003, 458 m. Anm. GRAMS/MOLENAAR; Folgeentscheidung des FG Berlin v. 25.8.2003, EFG 2003, 1709, nrkr.; Rev. Az. BFH I R 87/03) insoweit nicht mit Art. 59 EG-Vertrag (jetzt Art. 49 EG) und Art. 60 EG-Vertrag (jetzt Art. 50 EG) vereinbar, wie idR bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte nach Abzug der BA besteuert werden. Der Steuersatz iHv. 25 vH verstößt nach dieser Entscheidung solange nicht gegen den EG-Vertrag, wie er nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Stpfl. tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zzgl. eines Betrags in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde (zustimmend GRAMS/MOLENAAR, DStR 2003, 1245). Damit schloß sich der EuGH weitgehend dem Schlußantrag des Generalanwalts beim EuGH v. 13.3.2003 an (IStR 2003, 269; Vorlagebeschl. des FG Berlin v. 28.5.2001, EFG 2001, 978; krit. zum Schlußantrag GRAMS/MOLENAAR, IStR 2003, 267; HEINEMANN, IWB F. 11a, 659) an. Folge dieser Rspr. ist insbes., daß nunmehr die WK/BA bei der Erzielung von stpfl. Einnahmen eines in einem EU-Staat ansässigen Steuerausländers grds. zu berücksichtigen sind (SCHNITGER, FR 2003, 745 [746]; SCHROEN, NWB F. 3, 12565 [12566]). Die BA/WK sind uE danach bereits beim StAbzug und nicht erst in einem späteren Antrags-Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen (ebenso GRAHMS/MOLENAAR, DStR 2003, 1245 [1246]; HEINEMANN, IWB F. 11a, 659 [660]; SCHROEN, NWB F. 3; 12823 [12827]; CORDEWENER, IStR 2004, 109 [116]). Dies gilt über die Besteuerung der Einnahmen der Künstler und Sportler hinaus sowohl für die übrigen in § 50a genannten Abzugstatbestände wie auch generell bei der Besteuerung beschr. Stpfl. eines anderen Mitgliedstaates (vgl. zu weiteren Einzelheiten SCHNITGER, FR 2003, 745 [746]; zu weiteren Schlußfolgerungen für den Gesetzgeber vgl. HAARMANN/FUHRMANN, IStR 2003, 558 ff.; krit. zur dogmatischen Begr. des EuGH SEDEMUND, DStZ 2004, 372).

► *Rspr. des BFH:* Der BFH folgt der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 (ebenso ein Teil der FG-Rspr.: FG München v. 19.5.2004, EFG 2004, 1534, nrkr., Rev.: I B 109/04) und entschied, die Verpflichtung zum StAbzug bestehe nur von der Netto-, nicht aber von der Bruttovergütung. Die Rechtsgrundsätze des EuGH seien auch auf beschr. stpfl. juristische Personen anwendbar (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BFH/NV 2004, 869 [871]).

Ein Teil der FG-Rspr. sieht auch nach der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 im StAbzugsverfahren keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht.

FG München v. 19.2.2004, EFG 2004, 821, nrkr.; AdV gewährt: BFH v. 16.6.2004 – I B 44/04, BStBl. II 2004, 882, mit krit. Anm. GRAMS, IStR 2004, 282, und Anm. EICHER, IStR 2004, 282.

Mit Vorlagebeschl. v. 28.4.2004 – I R 39/04 (BStBl. II 2004, 878) legte der BFH dann mehrere Rechtsfragen zur Vorabentscheidung im Hinblick auf einen Verstoß gegen EG-Recht dem EuGH vor. Nach dieser Vorlageentscheidung kann ein Verstoß gegen Art. 59, 60 EGV (jetzt Art. 49, 50) darin gesehen werden, daß der inländ. Vergütungsschuldner eines im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubigers haftungsweise nach Abs. 5 Satz 5 bei unterlassenem StAbzug in Anspruch genommen werden kann, während dies bei einem inländ. Vergütungsgläubiger nicht in Betracht kommt. Der BFH stellt daran anschließend die Frage, ob die Entscheidung anders ist, wenn der im EU-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger nicht Angehöriger eines EU-Mitgliedsstaates ist. Für den Fall, daß die Antwort auf die erste Rechtsfrage keinen Verstoß gegen die gen. Art. des EGV beinhaltet, werden zur Vorabentscheidung als weitere Fragen vorgelegt, ob bereits bei der Durchführung des StAbzugsverfahrens nach Abs. 4 die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der zu den Vergütungen führenden Tätigkeiten entstandenen BA zu berücksichtigen sind, ob nur die mit dem Vergütungsanspruch im Inland wirtschaftlich zusammenhängenden BA stmindernd zu berücksichtigen sind und ob bei einer nach einem DBA in Deutschland bestehenden Freistellung zunächst der StAbzug vorzunehmen ist und erst durch ein nachfolgendes Freistellungs- oder Erstattungsverfahren wiederhergestellt wird. Schließlich soll der EuGH noch darüber entscheiden, ob die letzten drei Fragen davon abhängen, ob der im EU-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger im Zeitpunkt der Erbringung seiner Dienstleistung Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedsstaats ist.

Mit Vorlagebeschl. v. 26.5.2004 – I R 93/03 (BStBl. II 2004, 991) legt der BFH dem EuGH die Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vor, ob der stpf. Angehörige eines anderen Mitgliedstaates eine Erstattung der mit StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 einbehaltenen Steuer nur beanspruchen kann, wenn die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden BA höher sind als die Hälfte der Einnahmen, obwohl ein Gebietsansässiger nach dem Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 in weitergehendem Umfang BA abziehen kann.

Der BFH hat im Hinblick auf bestehende Zweifel an der EU-Rechtskonformität von Abs. 4 und 5 bei im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubigern schließlich Aussetzung der Vollziehung gewährt.

BFH v. 16.6.2004 – I B 44/04, BStBl. II 2004, 882; dem folgend BMF v. 17.10.2004, BStBl. I 2004, 950; ebenso bereits FG Düss. v. 18.8.2003, EFG 2004, 995, rkr.

► *Stellungnahme:* Für die Praxis sind die Vorlagen an den EuGH zu begrüßen. Die zusätzlichen Belastungen durch das StAbzugsverfahren auf Bruttobasis, wie Liquiditäts- und Wettbewerbsnachteile, Risiko, daß der Vergütungsgläubiger die einbehaltene Steuer nicht abführt und eine Erstattung deshalb nicht durchgeführt wird, sind Nachteile für den im EU-Ausland ansässigen Dienstleister. Die mit dem StAbzug verbundenen Kosten und (Haftungs-)Risiken können den Vergütungsschuldner davon abhalten, entsprechende Leistungen Gebietsfremder in Anspruch zu nehmen (BFH v. 28.4.2004 – I R 39/04, BStBl. II 2004, 878 [881]). Praktische Schwierigkeiten beim StAbzug von der Nettovergütung können dadurch entstehen, daß der Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner seine abziehbaren WK/BA mitzuteilen hat und damit auch seine Kalkulation offenlegen müßte.

Vor der Entscheidung des EuGH: Die Rspr. des BFH sah bislang in den Regeln des § 50a keinen Verstoß gegen EG-Recht.

BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 (866); v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189, unter ausdrücklicher Berücksichtigung des Vorlagebeschl. des FG Berlin v. 28.5.2001 aaO; ebenso: Nds. FG v. 8.12.1997, EFG 1998, 473, rkr.; FG Köln v. 22.10.1998, EFG 1999, 655 (657); FG Münster v. 23.5.2001, EFG 2001, 1376; FG Hamb. v. 26.7.2001, EFG 2001, 1553; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, 1999, 244.

► *Erlaß der FinVerw.*: Die FinVerw. reagierte auf die Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 mit dem BMF-Schr. v. 3.11.2003 (BStBl. I 2003, 553; s. auch OFD Münster v. 6.11.2003, IStR 2004, 174). Danach ist eine Nettobesteuerung der Einkünfte iSd. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 (nicht Nr. 3) vorgesehen, die auch dann Anwendung findet, wenn die mit den Einnahmen in „unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang“ stehenden BA/WK nicht die Hälfte der Einnahmen überschreiten. WK/BA sind aber im vereinfachten Steuererstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 zu berücksichtigen. UE widerspricht dieses BMF-Schr. den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 (s. auch CORDEWENER, IStR 2004, 109 [113]; SCHROEN, NWB F. 3, 12823), weil

- keine Berücksichtigung von BA/WK bereits beim StAbzug erfolgt;
- ARVergütungen nach Abs. 1 und Vergütungen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nicht einbezogen sind;
- anders als in § 50 Abs. 1 nur in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Vergütung stehende BA abgezogen werden können;
- der Vergütungsschuldner sich nicht auf die Rechte des Gläubigers berufen kann;
- die langen Bearbeitungsfristen für das vereinfachte Steuererstattungsverfahren beim BfF schon eine Benachteiligung gebietsfremder gegenüber gebietsansässigen Personen darstellt (vgl. CORDEWENER, IStR 2004, 109 [115]; s. auch Anm. 250 „Freistellungsbescheid“);
- die Berechnung der Steuerbelastung nicht den Vorgaben der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003 entspricht (s. hierzu insbes. CORDEWENER, IStR 2004, 109 [113 f.]).

D. Geltungsbereich des § 50a

I. Geltung für beschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige

5

Beschränkt Steuerpflichtige: § 50a gilt im Gegensatz zum Abzug der LSt. und der KapErtrSt. nur für beschr. Stpfl. (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 7 Satz 1). Ist zweifelhaft, ob beschr. oder unbeschr. StPfl. vorliegt, so kann eine den StAbzug ausschließende unbeschr. StPfl. nur angenommen werden, wenn sie durch eine Bescheinigung des zuständigen FA nachgewiesen wird (§ 73e Satz 5 EStDV).

Beschränkt Einkommensteuerpflichtige: Auf sie bezieht sich § 50a nach seinem Wortlaut (vgl. Abs. 1). Dies sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) haben und inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen (§ 1 Abs. 4; s. § 1 Anm. 330 ff.), ohne zur Gruppe der erweitert unbeschränkt Stpfl. iSv. § 1 Abs. 2 (Auslands-

bedienstete mit diplomatischem oder konsularischem Status) oder Abs. 3 (Auslandsbedienstete ohne diplomatischen Status) zu gehören.

Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: § 50a gilt nach §§ 8 und 31 KStG auch für die KSt., es sei denn, nur natürliche Personen können Vergütungsgläubiger sein, wie dies bei der Aufsichtsratssteuer (Abs. 1–3) der Fall ist. Für beschr. KStpfl. gelten daher Abs. 4–7. Beschr. KStpfl. sind:

- ▷ § 2 Nr. 1 KStG: Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben, mit ihren inländ. Einkünften (vgl. § 2 KStG Anm. 20 ff.).
- ▷ § 2 Nr. 2 KStG: Sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschr. stpfl. sind, mit den inländ. Einkünften, von denen ein StAbzug vorzunehmen ist (vgl. § 2 KStG Anm. 80 ff.).

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige: Der StAbzug nach § 50a ist auch bei erweitert beschr. Stpfl. iSd. § 2 AStG durchzuführen (dies folgt aus § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG), allerdings ohne Abgeltungswirkung; der StAbzug ist jedoch Maßstab für die Mindestbesteuerung der erweitert beschr. stpfl. Einkünfte (§ 2 Abs. 5 Sätze 2 u. 3 AStG; s. § 50 Anm. 222).

6

II. Beschränkung auf bestimmte inländische Einkünfte

§ 50a unterwirft nur bestimmte Einkunftsgruppen aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 einem StAbzug (vgl. Anm. 3). Lediglich der StAbzug nach Abs. 7 kann vom FA für alle Gruppen inländ. Einkünfte angeordnet werden. Zur Abgrenzung von anderen Einbehaltsformen vgl. Anm. 7.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7

I. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

Verhältnis zu § 49: Eine Abzugspflicht nach § 50a setzt grundsätzlich beschr. stpfl. und somit inländ. Einkünfte iSv. § 49 voraus. Stfreie Einnahmen unterliegen nicht dem StAbzug (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; v. 10.6.1992 – I B 1/92, BFH/NV 1993, 27). Inländ. Einkünfte iSd. § 49 sind auch Voraussetzung im Fall der Anwendung von § 50a aufgrund der Verweisung in § 1 Abs. 3 Satz 5. Insoweit werden Stpfl. nur wie unbeschr. Stpfl. behandelt, bleiben aber dem Grundsatz nach beschr. stpfl. (§ 1 Anm. 259). Da § 50a eine Vorschrift des Steuererhebungsverfahrens darstellt, kann durch diese Norm die sachliche StPfl., die in § 49 abschließend umschrieben ist, nicht erweitert werden (vgl. Anm. 35 mit einer Übersicht, welche Einkunftsgruppen des § 49 durch die Abzugspflichten von Abs. 4 erfaßt sind).

Verhältnis zum Lohnsteuerabzug: Der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 erfaßt auch nichtselbstständig tätige Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten und Bildberichterstatler. Der LStAbzug hat aber seit 1996 dann Vorrang vor dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, wenn Einkünfte der genannten Berufsgruppen aus nichtselbständiger Arbeit dem LStAbzug nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 letzter Halbs.). Dies ist der Fall, wenn der Arbeitslohn von einem inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gezahlt wird. Bis 1995 einschl. war der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 lex specialis gegenüber dem LStAbzug (BFH v. 29.11.1978 – I R 159/76, BStBl. II 1979, 182 [184]).

Verhältnis zum Kapitalertragsteuerabzug: Die Abzugsvorschriften für die KapErtrSt. und nach § 50a überschneiden sich nicht und stehen nebeneinander.

Verhältnis zum Steuerabzug bei Bauleistungen: § 48 sieht für Bauleistungen von beschr. und unbeschr. stpfl. Leistungserbringern einen StAbzug iHv. 15 vH des Entgelts für die erbrachte Leistung vor. Nach § 50 a Abs. 7 kann das FA bei beschr. stpfl. Gläubigern zur Sicherung des Steueranspruchs einen StAbzug iHv. 25 vH anordnen. Wenn der Leistungsempfänger den StAbzugsbetrag nach § 48 ff. angemeldet und abgeführt hat, ist § 50 a Abs. 7 nicht anzuwenden (§ 48 Abs. 4 Nr. 2).

Verhältnis zu § 50 d: Im Verhältnis zu § 50 d ist § 50 a als Grundnorm anzusehen (LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 14). § 50 d setzt eine StAbzugspflicht nach § 50 a voraus und regelt das Verfahren bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen.

II. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

8

Einschränkung des Besteuerungsrechts: Regelungen in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gehen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts vor (§ 2 AO). Sie sind von Amts wegen zu beachten. DBA schließen in vielen Fällen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aus oder schränken es, idR auf einen bestimmten Höchstquellensteuersatz, ein. Aus den Diskriminierungsverboten in DBA ergibt sich kein grundsätzliches Verbot der Bruttobesteuerung (s. ENGELSCHALK, die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 101 f.).

Zur Auswirkung von DBA auf die Abzugspflicht bei

- ▷ Aufsichtsratsvergütungen vgl. Anm. 15
- ▷ Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1
 - Nr. 1 vgl. Anm. 77
 - Nr. 2 vgl. Anm. 92
 - Nr. 3 vgl. Anm. 106
- ▷ Abs. 7 vgl. Anm. 170 ff.

Verfahrensfragen: Zur Durchführung der Befreiung vom Quellensteuerabzug vgl. § 50 d.

F. Zurechnung

9

Da § 50 a Einkünfte iSv. § 49 voraussetzt (s. Anm. 7), gelten die für Einkünfte allgemein eingreifenden Zurechnungsgrundsätze (s. § 2 Anm. 40 ff.).

Zur Zurechnung von Aufsichtsratsvergütungen vgl. Anm. 22; zur Abtretung einer Vergütungsforderung vgl. Anm. 133.

G. Ermittlung

10

Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug: Um Ermittlungsprobleme möglichst weitgehend auszuschalten, sind AufsichtsratsSt. und die AbzugSt. nach Abs. 4 und 7 als Vomhundert-Satz der Einnahmen ohne jede Abzüge ausgestaltet, wobei Abs. 7 den Nachweis einer voraussichtlich geringeren Steuer zulässt (zur AufsichtsratsSt. s. Anm. 27 ff., zu Abs. 4 s. Anm. 115 ff. und zu Abs. 7 s. Anm. 170 ff.).

§ 50 a Anm. 10–11 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

Steuersatz: Die in § 50 a bestimmten Sätze gelten bei Einbehalt der Steuer zu Lasten des Vergütungsgläubigers. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag mit 5,5 vH (§ 4 Satz 1 SolZG; s. dazu KESSLER, DStR 1991, 1209 [1212]) auf den StAbzugsbetrag (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG). Übernimmt der Vergütungsschuldner die Steuer, so ergeben sich, da die übernommene Steuer auch Teil der Bemessungsgrundlage ist, folgende Steuersätze auf die Vergütung:

Steuersatz in vH bei Übernahme durch								
Vergütungsgläubiger				Vergütungsschuldner				
ohne SolZ		SolZ (5,5 vH)	einschl. SolZ	ohne SolZ		bei SolZ	SolZ (5,5 vH)	einschl. SolZ
30	Abs. 2 s. Anm. 25	1,65	31,65	42,85	R 227 c Abs. 1	43,89	2,41	46,30
25 vH	Abs. 4 Satz 4, Satz 5 Nr. 4 iVm. § 52 Abs. 58 a Satz 2: vor 1. 1. 2003; s. Anm. 119	1,37	26,37	33,33	R 227 c Abs. 2	33,96	1,86	35,82
20 vH	Abs. 4 S. 4, Satz 5 Nr. 4 iVm. § 52 Abs. 58 a Satz 2: nach 31. 12. 2002; s. Anm. 119	1,10	21,10	25,00		25,35	1,39	26,74
15 vH	Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 s. Anm. 124	0,82	15,82	17,64		17,81	0,98	18,79
10 vH	Abs. 4 S. 5 Nr. 2 s. Anm. 124	0,55	10,55	11,11		11,18	0,61	11,79

11

H. Verfahrensfragen

Aufsichtsratssteuer (Abs. 1–3) und Steuerabzug nach Abs. 4: Das Verfahren ist in Abs. 5 und Abs. 6 einheitlich geregelt.

Steuerabzug nach Abs. 7: Verfahrensrechtlich verweist Abs. 7 seit dem JStG 1996 v. 11. 10. 1995 auf Abs. 5. Zuvor war lediglich bestimmt, daß das FA den Abzug nach Abs. 7 anordnen kann und auch die Höhe des StAbzugs bestimmt.

**Erläuterungen zu Abs. 1–3:
Aufsichtsratssteuer**

Schrifttum: SÖFFING, Das Zweite Steueränderungsgesetz 1967, DB 1967, 2176; GÖRL, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Mün-

chen 1983, 124 ff.; KESSLER, Zur Höhe der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 50 a Abs. 1 EStG bei ausländischen Aufsichtsratsmitgliedern, FR 1984, 336; HONOLD, Steuerliche Behandlung der Vergütungen für ausländische Aufsichtsratsmitglieder, DB 1985, 1433; RAAB, Besteuerung ausländischer Aufsichtsratsmitglieder, RIW 1986, 290.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1–3

I. Überblick zu Abs. 1–3

12

Für die Vergütungen an beschr. stpfl. Mitglieder von Aufsichtsgremien inländ. Unternehmungen sehen Abs. 1–3 einen StAbzug durch den Vergütungsschuldner iHv. 30 vH vor. Dieser Einbehalt hat grundsätzlich abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 5 Satz 1; zu ARVergütungen s. auch OFD Magdeburg v. 12. 11. 2002, FR 2003, 48).

Aufsichtsratsvergütungen als inländische Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 3: ARVerg. sind – auch bei ArbN-Aufsichtsräten – Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3; s. § 18 Anm. 268; BFH v. 29. 3. 1957 IV 25/56 U, BStBl. III, 161; v. 15. 1. 1970 IV R 32/69, BStBl. II, 379; v. 5. 9. 1980 VI R 75/80, BStBl. II 1981, 29). Solche Einkünfte sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 inländ. Einkünfte, wenn die selbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. ARVerg. gelten grundsätzlich als inländ. Einkünfte, wenn die Gesellschaft ihren Sitz im Inland hat (RFH v. 1. 2. 1933, RStBl., 425; vgl. auch RFH v. 25. 4. 1933, RStBl. 1934, 417). Der RFH (Urt. v. 1. 2. 1933 aaO) hält Ausnahmefälle für denkbar, zB wenn ein ausländ. ARMitglied nach besonderer Vereinbarung nur mit der Überwachung der ausländ. Zweigstellen eines inländ. Unternehmens betraut ist.

Bei Beamten, die auf Veranlassung ihrer Behörde zu Mitgliedern eines AR bestellt werden, nimmt die Rspr. Einnahmen aus nichtselbst. Arbeit an (BFH v. 15. 3. 1957 VI 84/55 U, BStBl. III, 226; krit. § 18 Anm. 272; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, Stichwort „Aufsichtsrat“, S. 92/4). Da Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 unter den gleichen Voraussetzungen wie Einkünfte aus selbst. Arbeit inländ. Einkünfte darstellen, führt diese Differenzierung bei der beschr. StPflicht in diesen Fällen nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen. Der Abzug nach § 50 a geht insoweit dem LStAbzug vor (s. Anm. 42).

Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht: s. Anm. 4.

Anwendung von DBA: Sie schränken regelmäßig die StPflicht gegenüber nationalem Recht nicht ein (s. Anm. 15).

II. Rechtsentwicklung der Abs. 1–3

13

Entstehung der Aufsichtsratssteuer (ARSteuer): Im Rahmen der „Reichshilfe“ wurde 1930 eine Sonderbelastung für Aufsichtsratsvergütungen allgemein eingeführt (VO des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. 7. 1930, RStBl. I, 311). Für das Rechnungsjahr 1931 wurde die Steuer in das System der Zuschläge zur ESt. eingebaut und auf 10 vH der ARVerg. festgesetzt (NotVO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1. 12. 1930, RGBl. I, 517, Zweiter Teil Kapitel IV). Die

ursprüngliche Erhebung im Wege der Veranlagung wurde ab 1. 4. 1933 durch das StAbzugsverfahren ersetzt (VO des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzen, der Wirtschaft und der Rechtspflege v. 18. 3. 1933, RGBl. I, 109).

StÄndG 1957 v. 26. 7. 1957 (BGBl. I, 849; BStBl. I, 352): Die §§ 45 und 45 a EStG 1955, die den allgemeinen ARStAbzug regelten, wurden aufgehoben. Für unbeschr. Stpfl. entfiel der StAbzug ganz. Dies wurde damit begründet, daß seit Anrechnung des StAbzugs auf die veranlagte Steuer es sich nur noch um eine besondere Art der EStVorauszahlung gehandelt habe, auf die zur Verwaltungsvereinfachung verzichtet werden könne (Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen zu BTDrucks. 2/3509 und 3510, 9). Für beschr. Stpfl. wurde der StAbzug jedoch durch Einfügung eines neuen § 49 a beibehalten, da sich dort das einfache Verfahren wegen seines abgeltenden Charakters (damals § 50 Abs. 4, heute Abs. 5) bewährt habe (LÄNGSFELD, DB 1957, 666). Der Steuersatz wurde von 40 vH auf 30 vH gesenkt.

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Die Bestimmungen über die ARSteuer in § 49 a wurden zu Abs. 1–3 des neu geschaffenen § 50 a, in dem die Vorschriften zum StAbzug bei beschr. Stpfl. (mit Ausnahme des LSt.- und KapErtrStAbzugs) zusammengefaßt wurden. Seither besteht diese Vorschrift unverändert, abgesehen von zwischenzeitlich wieder aufgehobenen Anpassungen des Abs. 2 an das ErgAbgG v. 21. 12. 1967 (BGBl. I, 1254; BStBl. I, 484).

Zweites StÄndG 1967 v. 21. 12. 1967 (BGBl. I, 1254; BStBl. I, 484): Ohne materielle Änderung wurde der StSatz für den Fall der Übernahme der AbzugSt. durch den Schuldner der Vergütung aus Abs. 2 gestrichen, um zu vermeiden, daß die Regelung unübersichtlich wird (SÖFFING, DB 1967, 2176 [2183]).

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

14 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des nationalen Rechts

Verhältnis zu anderen Vorschriften über Aufsichtsratsvergütungen:

► § 18 Abs. 1 Nr. 3: „Vergütungen für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied“ (Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit): Diese Tätigkeit ist mit der Tätigkeit der Personen gleichzusetzen, deren Vergütungen nach § 10 Nr. 4 KStG bei der Einkommensermittlung nach den Vorschriften des KStG (s. dazu unten) nur teilweise abziehbar sind (BFH v. 31. 1. 1978 VIII R 159/73, BStBl. II, 352; § 18 Anm. 266).

► § 10 Nr. 4 KStG: „Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden“ (die Hälfte dieser Vergütungen sind nichtabziehbare Aufwendungen): Diese Vergütungen decken sich mit den Vergütungen, die (bei beschr. stpfl. Mitgliedern) der ARSteuer nach § 50 a unterliegen (vgl. RAAB, RIW 1986, 290; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 2).

Verhältnis zum Steuerabzug vom Arbeitslohn: Auch für ArbN-Aufsichtsräte sind die ARVerg. Einkünfte aus selbständ. Arbeit (BFH v. 29. 3. 1957 IV 25/56 U, BStBl. III, 161; s. auch § 18 Anm. 268). Sind sie beschr. stpfl., ist daher der StAbzug nach § 50 a und nicht der LStAbzug vorzunehmen.

2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

15

Schrifttum: GÖRL, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, München 1983, 124 ff. und 200 f.; VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. München 2003, Art. 16; WILKE in: BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPE, DBA-Kommentar, Art. 16, Stand der Kommentierung: 1997.

Besteuerungsrecht:

► *Grundsatz:* Soweit die deutschen DBA dem Art. 16 OECD-MA 2000 folgen, schränken sie das Recht der Bundesrepublik Deutschland nicht ein, ARVerg. zu besteuern, die ein in dem anderen Vertragstaat ansässiger Aufsichts- oder Verwaltungsrat von einem Unternehmen bezieht, das in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist (vgl. die Abkommensübersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 16 Rn. 19).

► *Abweichende Regelungen* in einzelnen DBA: s. § 49 Anm. 648.

Höhe der Besteuerung: Soweit der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat durch ein DBA das Besteuerungsrecht zugeteilt wird, enthalten die DBA keine Einschränkung der Höhe der Besteuerung, also auch keine Reduzierung des durch § 50 a Abs. 2 vorgeschriebenen Quellensteuersatzes.

IV. Verfahren

16

Durchführung des Steuerabzugs:

► *Entstehung der Steuer und Zeitpunkt des StAbzugs* in dem Zeitpunkt, in dem die ARVerg. dem Gläubiger der ARVerg. zufließen (Abs. 5 Satz 1 und 2, s. Anm. 130 ff).

► *Abführung der Steuer:* Der Schuldner der ARVerg. hat die in einem Kalender- vierteljahr einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige FA abzuführen (Abs. 5 Satz 3; s. Anm. 134). Zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen vgl. OFD Hamburg v. 9. 8. 1984 (StEK AO 1977 § 152 Nr. 15).

► *Steuerschuldner* ist der Gläubiger der ARVerg. (Abs. 5 Satz 2 und Satz 4; s. Anm. 133 und 139). Der Schuldner der ARVerg. haftet für die Einbehaltung und Abführung der ARSt. (Abs. 5 Satz 5; s. Anm. 141 ff). Der Steuerschuldner kann nach Abs. 5 Satz 6 (s. Anm. 144) nur in Anspruch genommen werden, wenn entweder der Schuldner der ARVerg. diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder wenn er weiß, daß der Schuldner nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und er dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt.

Abgeltungswirkung: Die ESt. gilt durch den StAbzug als abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1), es sei denn, die ARVerg. sind Betriebseinnahmen eines inländ. Betriebs (§ 50 Abs. 5 Satz 2).

Einstweilen frei.

17

B. Aufsichtsratssteuer (Abs. 1)

I. Tatbestandsmerkmale der Aufsichtsratssteuer

18 1. Beschränkt Steuerpflichtige

Die ARSteuer ist nur von Vergütungen an beschr. stpfl. Mitglieder von Aufsichtsgremien einzubehalten, dh. von Mitgliedern, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 4). Bei unbeschr. Stpfl. ist seit 1957 (s. Anm. 13) kein StAbzug mehr vorgeschrieben.

Ist es zweifelhaft, ob der Gläubiger der ARVerg. beschr. oder unbeschr. stpfl. ist, so kann der Einbehalt der ARSt. nur unterbleiben, wenn der Gläubiger die unbeschr. StPflicht durch eine Bescheinigung des zuständigen FA nachweist (§ 73 e Satz 5 EStDV).

19 2. Mitglied des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats)

Aufsichtsgremium: Der beschr. Stpfl. muß Mitglied eines Aufsichtsgremiums sein. Durch den Klammerzusatz „Verwaltungsrat“ wird zum Ausdruck gebracht, daß die Bezeichnung als AR unerheblich ist (so schon RFH v. 13. 4. 1932, RStBl., 681). Über den Aufsichtsrat hinaus sind unabhängig von ihrem Namen (Verwaltungsrat, Beirat usw.) Aufsichtsgremien jeder Art bestimmter inländ. Unternehmen (s. Anm. 20) erfaßt. Umgekehrt bedeutet allein die Bezeichnung des Gremiums als „Aufsichtsrat“, „Verwaltungsrat“ oder „Beirat“ nicht automatisch, daß dieses eine Aufsichtsfunktion wahrnimmt, da in der Praxis Gremien mit dieser Bezeichnung auch mit rein beratender Funktion ausgestaltet sein können. Maßgebend für die Mitgliedschaft im Aufsichtsgremium ist die gesellschaftsrechtlich wirksame Bestellung.

Beauftragte des Aufsichtsgremiums: Beauftragt der AR zu seiner Unterstützung besondere Sachverständige (für die AG s. § 111 Abs. 2 Satz 2 AktG), so sind diese keine mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen (s. BFH v. 30. 9. 1975 I R 46/74, BStBl. II 1976, 155 zu § 12 Nr. 3 KStG, jetzt § 10 Nr. 4 KStG; Abschn. 45 Abs. 4 KStR).

20 3. Mitglied des Aufsichtsrats (Verwaltungsrats) bestimmter inländischer Unternehmen

Inländisch sind solche Unternehmen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Geltungsbereich des EStG haben (§ 73 a Abs. 1 EStDV). Auch ein nach ausländ. Recht errichtetes Unternehmen kann daher inländ. iSv. Abs. 1 sein (ebenso BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 14; RICHTER, StBp. 1978, 245 [246]).

Ob das Unternehmen stpfl. oder stbefreit ist, spielt für die Pflicht, ARSteuer einzubehalten, keine Rolle.

Unternehmungen: Unter diesem Oberbegriff faßt Abs. 1 die Gesellschaftsformen zusammen, bei denen für beschr. stpfl. Mitglieder der Aufsichtsgremien die ARSteuer einzubehalten ist. Im einzelnen und abschließend nennt das Gesetz:

- *Aktiengesellschaften:* Als Aufsichtsgremium ist der AR gesetzlich vorgeschrieben (§§ 95 ff. AktG),
- *Kommanditgesellschaften auf Aktien:* Ein AR ist gesetzlich vorgeschrieben (§ 287 AktG),

- *Berggewerkschaften*: vgl. RFH v. 13. 4. 1932, RStBl., 681 (nur noch für Altfälle von Bedeutung; die letzten bergrechtlichen Gewerkschaften sind nach § 163 Abs. 4 BundesbergG v. 13. 8. 1980, BGBl. I, 1310, geändert durch Art. 8 Nr. 2 des 1. RechtsänderungsG v. 24. 4. 1986, BGBl. I, 560 sowie Art. 2 des Ges. v. 20. 12. 1988, BGBl. I, 2450, spätestens mit Ablauf des 1. 1. 1994 aufgelöst worden),
- *Gesellschaften mit beschränkter Haftung*: Durch Gesellschaftsvertrag kann bestimmt werden, daß ein AR zu bestellen ist (§ 52 GmbHG),
- *sonstige Kapitalgesellschaften*: Als solche wird auch die Europäische AG erfaßt werden, sofern sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat,
- *Genossenschaften*: Sie müssen einen AR haben (§§ 9, 36 ff. GenG),
- *Personenvereinigungen des privaten und des öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind*: Personenvereinigungen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art abzugspflichtig, zB Kreditanstalten des öffentlichen Rechts (RFH v. 26. 10. 1933, RStBl. 1934, 138), nicht jedoch im Rahmen hoheitlicher Tätigkeiten (vgl. BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 15). Soweit die Personenvereinigung des öffentlichen Rechts nur nach § 3 Nr. 12 stfreie Aufwandsentschädigungen zahlt, ist ein Abzug nicht vorzunehmen (s. Anm. 29).

Keine inländischen Unternehmungen sind, da die Aufzählung in Abs. 1 abschließend ist:

- *Personenvereinigungen, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind*; bei einer GmbH & Co KG ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit des Aufsichts- oder Verwaltungsrats sich auf die Komplementär-GmbH (StAbzugsverpflichtung) oder die KG (keine StAbzugsverpflichtung) bezieht (FROTSCHER, § 50 a Rn. 3),
- *Ausländ. Tochtergesellschaften* inländ. Unternehmungen,
- *inländ. Betriebsstätten* von Unternehmungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland,
- *Hoheitsbetriebe* (ebenso SCHOLTZ in B/B, § 50 a Rn. 7),
- *Vorgesellschaften von AG und GmbH*, wohl aber die Gründungsgesellschaft, die mit Abschluß des Gesellschaftsvertrags entsteht und mit der Eintragung ins Handelsregister zur KapGes. wird, da sie ab dem Tag des Vertragschlusses als einheitliches Rechtssubjekt behandelt werden (RICHTER, StBp. 1978, 245 [246]).

4. Gewährung von Vergütungen jeder Art für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütung)

21

„Vergütungen jeder Art“: Der Begriff stimmt mit der Formulierung in § 10 Nr. 4 KStG überein. Nach Abschn. 45 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStR gehören dazu alle Leistungen, die als Entgelt für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden einschließlich Tagegelder, Sitzungsgelder, Reisegelder und sonstige Aufwandsentschädigungen. Erfasst werden Geld- wie auch Sachleistungen. Auch Beiträge zur Altersversorgung sind solche Vergütungen (BFH v. 16. 10. 1968 I 85/65, BStBl. II 1969, 147 [151]). Wird ausschließlich eine Sachleistung gewährt, ist kein StAbzug vorzunehmen (vgl. Anm. 29 „Sachleistungen“)

► *Reisekosten* (Tagegelder und Fahrtauslagen): Werden sie besonders gewährt, so gehören sie nur insoweit zu den ARVerg., als sie die tatsächlichen Auslagen über-

steigen (Abs. 3 Satz 2). Das Merkmal „besonders gewährt“ beinhaltet eine gesonderte Abrechnung der Reisekosten (LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 33).

Zur ARVerg. als Bemessungsgrundlage des StAbzugs s. im einzelnen Anm. 27 ff.

Vergütungen „für die Überwachung der Geschäftsführung“: Der Begriff der Überwachungstätigkeit ist im EStG nicht definiert. Er ist weit auszulegen (BFH v. 20. 9. 1966 I 265/62, BStBl. III, 688 [689]; v. 15. 11. 1978 I R 65/76, BStBl. II 1979, 193 [194]; Abschn. 45 Abs. 3 KStR). Es fällt darunter jede Tätigkeit, die auch ARMitglieder einer AG mit Rücksicht auf ihr ARVerhältnis noch ausüben können, ohne damit aus dem Rahmen der möglichen Tätigkeit eines ARMitglieds zu fallen (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 18) Bei einem gesetzlich vorgesehenen AR ist davon auszugehen, daß die Funktion im wesentlichen in der Überwachung der Geschäftsführung besteht. Entsprechendes wird man für ein satzungsmäßiges Gremium annehmen können, das dem AR einer AG nachgebildet ist. Bei frei berufenen Gremien (zB Beirat, Verwaltungsrat) kommt es darauf an, ob die ihm obliegende Tätigkeit im allgemeinen dem AR übertragen zu werden pflegt (vgl. RFH v. 23. 2. 1932, RStBl., 403) Sie ist von Tätigkeiten zu unterscheiden, die anderen als Überwachungsfunktionen dienen, zB Geschäftsführung oder Beratung (RFH v. 26. 6. 1928, RStBl., 305; v. 21. 6. 1935, RStBl., 1435). Vergütungen dafür unterliegen auch dann nicht der ARSteuer, wenn sie einem Mitglied eines Aufsichtsgremiums zufließen. Dies gilt auch, wenn das ARMitglied gleichzeitig einem anderen Ausschuß der Unternehmung angehört, der nur beratend, nicht aber überwachend tätig ist (RFH v. 21. 6. 1935 aaO; BFH v. 27. 1. 1971 I R 162/69, BStBl. II, 310; v. 15. 11. 1978 I R 65/76 aaO). Wer nur Repräsentationsaufgaben wahrnimmt und nicht zur Überwachung der Geschäftsführung berechtigt ist, übt keine ARTätigkeit aus (BFH v. 31. 1. 1978 VIII R 159/73, BStBl. II, 352 [353]). Übt ein ARMitglied die Aufgaben eines Vorstandsmitglieds aus, so sind die dafür bezogenen Entgelte Arbeitslohn (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 18). Keine Aufsichtsräte sind von einer gesellschaftsfremden Stelle zur Erledigung öffentlich-rechtlicher Aufgaben bestellte Überwachungsorgane (BFH v. 13. 7. 1954 I 53/54 U, BStBl. III, 249).

Werden neben der Überwachung andere Tätigkeiten für das Unternehmen wahrgenommen, so ist eine Aufteilung nur möglich, wenn eine klare Trennung der Tätigkeiten möglich ist. Ist eine klare Trennung nicht möglich, so ist eine abzugspflichtige Vergütung so lange gegeben, wie sie im wesentlichen für eine Überwachungstätigkeit gewährt wird (s. zur Finanzierungsberatung durch einen Bankdirektor BFH v. 20. 9. 1966 I 265/62 aaO; zur Prozeßführung durch einen Rechtsanwalt RFH v. 26. 6. 1928, RStBl., 305; zum ARMitglied, das gleichzeitig Geschäftsführungsaufgaben wahrzunehmen hat, BFH v. 12. 9. 1973, BStBl. II, 872). Nicht im Rahmen der Überwachungstätigkeit ausgeübte Tätigkeiten sind ggf abzugrenzen und aufzuteilen (BFH v. 15. 11. 1978 I R 65/76 aaO). Zahlungen an ausgeschiedene ARMitglieder, die ihre Ursache in der Überwachungstätigkeit haben, fallen unter den Begriff der Vergütung (FROTSCHE, § 50 a Rn. 7), nicht aber für eine beratenden Tätigkeit nach dem Ausscheiden (BFH v. 16. 10. 1968 I 85/65 aaO). Zu Einzelfragen der Abgrenzung vgl. § 10 KStG Anm. 116.

Gewährung durch die genannten Unternehmungen: Aufsichtsratsvergütungen sind nur die Vergütungen, die durch die in Abs. 1 aufgeführten inländ. Unternehmungen gewährt werden.

II. Rechtsfolge: Aufsichtsratsvergütungen unterliegen einem Steuerabzug (Aufsichtsratssteuer) 22

Die in Abs. 1 definierten ARVerg. unterliegen dem StAbzug, den das Gesetz als Aufsichtsratssteuer bezeichnet.

Der StAbzug ist auch vorzunehmen, wenn

- die Auszahlung der Vergütung nicht an das ARMitglied selbst, sondern an einen Dritten erfolgt (RFH v. 12. 10. 1943, RStBl. 1944, 494),
- das ARMitglied verpflichtet ist, die erhaltene Vergütung ganz oder teilweise an einen anderen abzuführen (RFH v. 29. 5. 1935, RStBl., 1433; v. 12. 10. 1943, RStBl. 1944, 494; BFH v. 9. 10. 1980 IV R 81/76, BStBl. II 1981, 29; s. auch § 18 Anm. 272 f.).

Einstweilen frei. 23–24

C. Höhe des Steuerabzugs: 30 vH (Abs. 2) 25

Der StAbzug beträgt 30 vH der ARVerg. Da Bemessungsgrundlage Vergütungen aller Art sind, gehört dazu bei Übernahme der Steuer durch die inländ. Unternehmung auch die ARSteuer selbst. Sie beträgt daher in diesen Fällen 42,85 vH der ARVerg. ohne ARSteuer (R 227 c Abs. 1 Satz 3 EStR) bzw. unter Berücksichtigung des SolZ (5,5 vH auf die ESt.) 43,89 vH.

In der Höhe des Abzugsteuersatzes ist nach WASSERMEYER, DStJG 8 (1985), 69 kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG zu sehen.

D. Bemessungsgrundlage der Aufsichtsratssteuer (Abs. 3)

I. Rechtsentwicklung des Abs. 3 26

Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen v. 30. 3. 1933 (RStBl., 155): Die Abs. 3 entsprechende Regelung findet sich bereits in § 2 Abs. 1 dieser VO. Zwischenzeitlich sind nur unbedeutende sprachliche Anpassungen vorgenommen worden.

II. Der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung ohne jeden Abzug (Abs. 3 Satz 1)

1. Grundsatz 27

„Der volle Betrag der Aufsichtsratsvergütung“: Nach der Definition der ARVerg. in Abs. 1 gehören dazu Vergütungen jeder Art, dh. alle Sach- und Geldleistungen unabhängig davon, ob sie als feste Beträge oder abhängig von bestimmten Variablen wie zB Gewinn, Unternehmenswert oder Häufigkeit der Sitzungen gewährt werden (zu Einzelheiten vgl. § 10 KStG Anm. 117 ff.). Über Reisekosten s. Abs. 3 Satz 2 (dazu Anm. 30); über USt. s. Anm. 28; über weitere Einzelfragen s. Anm. 29.

„Ohne jeden Abzug“: Der StAbzug erfolgt nach dem Bruttoprinzip, persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt. Da der StAbzug nach § 50 Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung hat (s. § 50 Anm. 216 ff.), können mit der Aufsichts-

ratstätigkeit im Zusammenhang stehende Aufwendungen auch nicht bei einer späteren Veranlagung geltend gemacht werden.

Dies bedeutet für ArbN-Vertreter im AR, daß bestimmte Zuwendungen an die Betriebschaft, die nach BFH v. 9. 10. 1980 IV R 81/76, BStBl. II 1981, 29 Betriebsausgaben darstellen, von der Bemessungsgrundlage der ARSteuer nicht gekürzt werden können.

28 2. Umsatzsteuer

Schrifttum: s. Anm. 12 und Anm. 116 „Umsatzsteuer“.

Die USt. gehört zur Vergütung und ist damit Bestandteil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug auf die ARVergütung (s. auch Anm. 116; Hess. FG v. 28. 3. 1980, EFG 1981, 133, rkr.). Dies gilt sowohl für die deutsche wie auch ggf. für im Ausland erhobene vergleichbare Steuern. Soweit bei Kleinunternehmern nach § 19 Abs. 1 UStG keine USt. erhoben wird, gehört sie auch nicht zur Bemessungsgrundlage für den StAbzug (BFH v. 25. 9. 1991 I R 130/90, BStBl. II 1992, 172; s. zu Gestaltungen HONOLD, DB 1985, 1433).

► *Nullregelung bei Vergütungen bis 2001:* Nach Auffassung der FinVerw. und der Rspr. des BFH war auch bei Anwendung der sogen. Nullregelung iSv. § 52 Abs. 2 UStDV aF die USt. fiktiv Teil der Bemessungsgrundlage, die ohne Inanspruchnahme dieser Regelung entstanden wäre, da der ausländ. Unternehmer von einer Umsatzsteuerschuld befreit werde (H 227 c „Bemessungsgrundlage“ EStH 2001; BFH v. 25. 9. 1991 I R 130/90 aaO; s. weitere Rspr. Anm. 116 „Umsatzsteuer“). Die Berücksichtigung der fiktiven USt. bei Anwendung der Nullregelung war in der Literatur allerdings umstritten.

Gegen eine Einbeziehung der fiktiven USt. wird insbesondere vorgetragen, daß insoweit keine zivilrechtliche Forderung entstanden ist und somit nichts gewährt wurde, was Gegenstand des StAbzugs sein könnte (FG Düss. v. 7. 10. 1987, EFG 1988, 27, Vorentscheidung zu BFH v. 30. 5. 1990 I R 6/88, BStBl. II 1991, 235.; FROTSCHER, § 50 a Rn. 8; s. weitere Literatur in Anm. 116 „Umsatzsteuer“). Nach dieser Auffassung ist die Einbeziehung der USt. bei der Nullregelung für Vergütungszeiträume bis 2001 fraglich.

► *Vergütungen ab 2002:* Durch StÄndG 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4) wurde in § 13b Abs. 2 UStG das „Reverse-Charge“-Verfahren eingeführt; s. dazu BMF v. 5. 12. 2001, BStBl. I, 1013) und zugleich das Abzugsverfahren einschl. der sogen. Nullregelung (§§ 51 ff. UStDV) abgeschafft. Die Neuregelung ist anwendbar auf Umsätze, die nach dem 31. 12. 2001 bewirkt werden. Danach schuldet der Leistungsempfänger einer Werklieferung oder sonstigen Leistung (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) die USt., wenn sie von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wird und der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine jur. Person des öffentl. Rechts ist. Der ausländ. Zahlungsempfänger ist abweichend von der grundsätzl. Regelung in § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG nF nicht mehr Steuerschuldner. Die bisherigen Gründe für den Ansatz der USt. als Einnahme iSv. § 50 a Abs. 3 Satz 1 kommen nicht mehr zum Tragen. Soweit Umsätze ab dem 1. 1. 2002 unter § 13b Abs. 2 fallen, ist die USt. keine Gegenleistung mehr und kann nicht mehr Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 4 Satz 2 sein. Dies gilt auch für Umsätze, die vor dem 1. 1. 2002 durchgeführt worden sind, soweit das Entgelt für diese Umsätze erst nach dem 31. 12. 2001 gezahlt worden ist, § 27 Abs. 4 UStG (s. Lüdicke, IStR 2002, 18; KORN, KÖSDI 2002, 13178 [13182] sowie Anm. 116 „Umsatzsteuer“).

Bei Leistungen an andere Empfänger bleibt es bei der bisherigen Regelung, dh. der ausländ. Unternehmer ist Schuldner der USt. Dies gilt insbesondere bei Privatpersonen als Leistungsempfängern. Die USt. wird insoweit Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach § 50 a Abs. 4 Satz 2. Die dadurch bestehende Unterscheidung ist jedoch nicht durch die Leistungsfähigkeit des ausländ. Unternehmers und Stpfl. iSd. EStG oder KStG bedingt. Insofern erscheint die Differenzierung bei der Bemessungsgrundlage für den Quellensteuerabzug nach der Frage, ob das „Reverse-Charge“-Verfahren anzuwenden ist oder nicht, problematisch (LÜDICKE aaO, 20).

Zu weiteren Einzelheiten s. unten Anm. 116 „Umsatzsteuer“.

3. Einzelfragen

29

Sachausstattung: Werden dem AR Büroräume, Bürokräfte, PKW und ähnliches zur Verfügung gestellt, so handelt es sich nach Auffassung der FinVerw. idR nicht um abzugstpfl. Vergütungen, da nur die technischen Voraussetzungen für die AR-Tätigkeit geschaffen werden. Dagegen liegt eine zusätzliche Vergütung vor, wenn die Einrichtungen dem AR auch zur privaten Nutzung überlassen werden. Vgl. RICHTER, StBp. 1978, 247 unter Bezug auf BP-Kartei NW, Konto Aufsichtsratsvergütung; entsprechend auch BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 22.

Sachleistungen: s. Anm. 116 „Sachleistungen“.

Steuerfreie Vergütungen: Soweit Vergütungen gezahlt werden, die stfrei sind (zB Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen gem. § 3 Nr. 12), ist kein StAbzug vorzunehmen. Denn dieser setzt StPflicht voraus (s. Anm. 7 und Anm. 116 „Steuerfreie Einnahmen“).

Übernahme der Aufsichtsratssteuer: Übernimmt die inländ. Unternehmung die ARSteuer, dann wird auch diese Teil der Bemessungsgrundlage. Sie beträgt daher in diesen Fällen 42,85 vH der ARVerg. ohne ARSteuer (R 227 c Abs. 1 EStR) bzw. unter Berücksichtigung des SolZ (5,5 vH auf die ESt.) 43,89 vH.

Umsatzsteuer: s. Anm. 28.

III. Ausnahme: Besonders gewährte Reisekosten, die die tatsächlichen Auslagen nicht übersteigen (Abs. 3 Satz 2) 30

Abs. 3 Satz 2 durchbricht das Bruttoprinzip bei der Erhebung der ARSteuer. Bei entsprechender Gestaltung (besondere Gewährung) erlaubt er den Abzug tatsächlich entstandener Reisekosten, indem er sie aus der Definition der ARVerg. ausnimmt.

Reisekosten sind gem. Klammerzusatz in Abs. 3 Satz 2 Tagegelder und Fahrtauslagen.

Tatsächliche Auslagen nicht übersteigend: Eine Obergrenze ist nicht vorgesehen.

Besonders gewährt: Die Vergütung der Reisekosten muß getrennt erfolgen. Dazu sind keine getrennten Gutschriften erforderlich. Es ist ausreichend, wenn die Vergütung in geeigneter Weise, zB durch Aufgliederung auf dem Überweisungsträger oder der Gutschrift, in die Bestandteile ARVerg. und Reisekostenersatz aufgeschlüsselt wird.

Einstweilen frei.

31–34

Erläuterungen zu Abs. 4: Steuerabzug für bestimmte Einkünfte

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 (Abzugsteuer bei künstlerischen, sportlichen artistischen oder ähnlichen Darbietungen gem. § 50 a Abs. 4 EStG); v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521 (Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gem. § 50 a Abs. 4 EStG aufgrund von DBA); BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904 (Merkblatt zum Antrag nach § 50 d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler).

Schrifttum (s. auch vor Anm. 1): TESKE, Zum Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen, DStZ/A 1961, 304; FRIEDRICH, Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften – Zur Rechtswirksamkeit des § 50 a Abs. 4 EStG, DB 1963, 318; MAAS, Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften – Zur Rechtswirksamkeit des § 50 a Abs. 4 EStG, DB 1963, 433; KESSLER, Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG auch für Filmkopierkosten beim Erwerb einer Fernsehsendelizenz für einen Film von einem beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgeber?, FR 1979, 12; DERS., Ist bei Anwendung der sog. Nullregelung nach § 52 Abs. 2 UStDV die Umsatzsteuer Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 50 a Abs. 4 EStG?, FR 1981, 565; DERS., Sind Reisekosten Teil der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG, FR 1983, 65; BOR-MANN, Die Besteuerung inländischer Auftritte ausländischer Künstler, DStZ 1983, 49; KESSLER, Zweifelsfragen zur Abzugsteuer nach § 50 a Abs. 4 EStG, FR 1984, 172; LEIPPE, Der Steuerabzug von Vergütungen an ausländ. Künstler, GemH 1985, 89; HONOLD, Steuerliche Behandlung der Vergütungen für ausländische Aufsichtsratsmitglieder, DB 1985, 1433; SELLING/RIEGLER, Einkommensteuerliche Probleme der Gemeinden beim Engagement ausländischer Künstler, ZKF 1985, 202, 224; KRABBE, Beschränkte Steuerpflicht bei künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen, FR 1986, 425; FELDHAHN, Abzugsbesteuerung nach § 50 a Abs. 4 EStG, DStR 1987, 290; ROTH, Anmerkung zu BFH v. 27. 7. 1988, FR 1989, 340; KESSLER, Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG und steuerfreie Einnahmen, FR 1989, 645; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; DERS., Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Nullregelung bei beschränkt Steuerpflichtigen, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 971 (1991); RABE, Besteuerung steuerfreier Reisekostenerstattungen?, FR 1992, 646; DERS., Sachpreise für ausländische Sportler – Steuerabzugsverpflichtung für den inländischen Sportveranstalter gem. § 50 a Abs. 4 EStG?, DStR 1992, 703; MASSBAUM, Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug i.S. des § 50 a Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 975 (1992); LAULE, Zum vorläufigen Rechtsschutz bei der Freistellung der Abzugsteuer nach § 50 a Abs. 4 EStG, IStR 1995, 305; KILLIUS, Grenzüberschreitende Steuerfragen der Vergütung von Sportlern, FR 1995, 721; SALZMANN, Besteuerung beschr. stpfl. Sportler nach den Jahressteuergesetzen 1996 und 1997, SpuRt 1996, 181; VOGEL, Künstlergesellschaften und Steuerumgehung, StuW 1996, 248; SCHEURLE, Beschränkte Steuerpflicht: Das vereinfachte Steuererstattungsverfahren gemäß § 50 Abs. 5 EStG, IStR 1997, 65; SCHAUHOF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; GRAMS, Umsatzsteuer als Teil der Bemessungsgrundlage des § 50 a Abs. 4 EStG für die sog. „Ausländersteuer“?, FR 1997, 290; DERS., Das besondere Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG, IStR 1997, 548; LUTZ, Die Besteuerung von Sportlern, DStZ 1998, 279; GRÜTZNER, Das Steuerabzugsverfahren nach § 50 a EStG unter Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1249 (1999); HENSELMANN/SCHMIDT, Besteuerung ausländischer Berufssportler, SteuerStud. 1999, 449; GRAMS, Internationale Künstlerbesteuerung: Sind DJs beschränkt steuerpflichtig?, FR 1999, 747; DERS., Zum Recht der Besteuerung international tätiger Künstler, BB 1999, 1949; BERNDT, Besteuerung in- und ausländischer Künstler und Sportler bei ihrem Auftreten im Inland, NWB F. 3, 10945 (2000); LÜDICKE, StÄndG 2001: Unbeabsichtigte Auswirkungen des „Reverse-Charge“-Verfahrens nach § 13 b UStG auf den Steuerabzug nach § 50 a EStG, IStR 2002, 18; KAHL, StÄndG 2001 – Auswirkung der

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13 b Abs. 2 UStG n.F.) auf den Steuerabzug nach § 50 a EStG, DB 2002, 13; HIDIEN, Mehrwertsteuerschuldnerschaft qualifizierter Leistungsempfänger für Eingangsleistungen gem. § 13 b UStG, RIW 2002, 208; KORN, Steueränderungsgesetz 2001: Hinweise zu Neuregelungen, KÖSDI 2002, 13178; RAUDS-ZUS, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, UStB 2002, 258; HENSEL, Die Künstler- und Sportlerbesteuerung: Praktische Konsequenzen der Neuerungen, PISbB 2002, 283; HOLTHAUS, Besteuerung international tätiger nichtselbständiger Berufssportler und Künstler: Ein totgeschwiegenes Problem der Umsetzung der Regelungen der DBA in der Praxis, IStR 2002, 633; DERS., Änderung des § 50 d EStG durch StÄndG 2001: Formelle Steuerfälle seit 1. 1. 2002 bei Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner und Vergütungen im Sinne des § 50 a Abs. 4 EStG, IStR 2002, 664; GRAMS, Anmerkung zu FG Münster v. 23. 5. 2001, IStR 2002, 744; GRÜTZNER, Steuerabzug nach § 50 a EStG, in: BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPE, DBA, Anhang (2002); CRASEMANN, Besteuerungsprobleme bei international tätigen Journalisten, in: GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl. Herne/Berlin 2003; HOLTHAUS, Befreiung von der Abzugssteuer nach § 50 a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen – Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage, IStR 2003, 120; GRAMS/MOLENAAR, Anm. zu FG Köln v. 18. 7. 2002, IStR 2003, 245; GRÜTZNER, Zur Annahme von Nettovergütungen bei zuvor unterlassenem Steuerabzug gegenüber beschränkt steuerpflichtigen Gläubigern, IStR 2003, 346; HOLTHAUS, Replik zu Grützner, 346, IStR 2003, 347; GRÜTZNER, Duplik zu Holthaus, 347, IStR 2003, 348.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

I. Überblick zu Abs. 4

35

Steuerabzugspflicht: Abs. 4 begründet eine StAbzugspflicht für drei Gruppen von inländ. Einkünften:

- *Satz 1 Nr. 1:* Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d,
- *Satz 1 Nr. 2:* Einkünfte aus einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter,
- *Satz 1 Nr. 3:* Einkünfte aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten und von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten.

Von Abs. 4 erfaßte inländische Einkünfte: Die drei Gruppen inländ. Einkünfte iSv. Satz 1 zur Begründung einer StAbzugspflicht erfassen nur einen Teil der inländ. Einkünfte gem. § 49:

Gruppen <i>inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1</i>	Abdeckung durch <i>Abzugspflicht nach § 50 a Abs. 4 Satz 1</i> , falls die dort vorausgesetzten Einkunftstypen vorliegen		
	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3
<i>Nr. 1</i> (Land- und Forstwirtschaft)	nein	nein	nein
<i>Nr. 2</i> (Gewerbebetrieb)			
– <i>Buchst. a</i> (Betriebsstätte und ständiger Vertreter)	nein	ja	ja
– <i>Buchst. b</i> (Schiff- und Luftfahrt)	nein	ja	ja
– <i>Buchst. c</i> (Beförderungspool)	nein	ja	ja

Gruppen <i>inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1</i>	Abdeckung durch <i>Abzugspflicht nach § 50 a Abs. 4 Satz 1</i> , falls die dort vorausgesetzten Einkunftstypen vorliegen		
	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3
– <i>Buchst. d</i> (künstlerische, sportliche, artistische und sonstige Darbietungen)	ja	ja	ja
– <i>Buchst. e</i> (§ 17)	nein	ja	ja
– <i>Buchst. f</i> (Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten, soweit nicht Buchstabe a)	nein	ja	ja
<i>Nr. 3</i> (Selbständige Arbeit)	nein	ja	ja
<i>Nr. 4</i> (Nichtselbständige Arbeit)	nein	ja	nein
<i>Nr. 5</i> (Kapitalvermögen)	nein	nein	nein
<i>Nr. 6</i> (Vermietung und Verpachtung)	nein	nein	ja
<i>Nr. 7–8 a</i> (Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 4)	nein	nein	nein
<i>Nr. 9</i> (Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3)	nein	nein	ja

Bemessungsgrundlage für den StAbzug sind die Einnahmen ohne jede Abzüge (Sätze 2 und 3).

Steuersatz: Er beträgt nach dem 31. 12. 2002 grundsätzlich 20 vH (Satz 4 und Satz 5 Nr. 4; vor dem 1. 1. 2003: 25 vH, s. § 52 Abs. 58 a Satz 2). Er ermäßigt sich bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen bei Einnahmen von über 500 € bis 1 000 € auf 15 vH, von über 250 € bis 500 € auf 10 vH und von bis zu 250 € auf 0 vH (Satz 5).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 4

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): § 50 a mit Abs. 4 wurde in das EStG eingefügt. Die StAbzugspflicht hatte schon davor bestanden, war aber an anderer Stelle (VO über den StAbzug von Einkünften bei beschr. Stpfl. v. 6. 2. 1935, RGBl. I, 160; RStBl., 214) geregelt gewesen (vgl. Anm. 2).

2. StÄndG 1967 v. 21. 12. 1967 (BGBl. I, 1254; BStBl. I, 484): Um Unübersichtlichkeit zu vermeiden, wurde im Zusammenhang mit der Einführung der ErgAbg. der Steuersatz für den Fall der Übernahme der Steuer durch den Vergütungsschuldner in Abs. 4 gestrichen. Dadurch trat keine materielle Änderung ein (vgl. SÖFFING, DB 1967, 2183).

2. StÄndG 1973 v. 18. 7. 1974 (BGBl. I, 1489; BStBl. I, 521): Abs. 4 Buchst. b (jetzt Satz 1 Nr. 3) wurde an die Einfügung von § 49 Abs. 1 Nr. 9 durch eine entsprechende Erweiterung der Abzugspflicht angepaßt.

StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Abs. 4 wurde um die Sätze 4 und 5 ergänzt, wonach dem StAbzug der volle Betrag der Einnahmen ohne Abzüge unterliegt. Diese Änderung hatte nur redaktionelle Bedeutung, denn es wurde lediglich die Vorschrift des § 73 b EStDV 1977–1984 wörtlich in das EStG übernommen.

StBereinG 1986 v. 19. 12. 1985 (BGBl. I, 2436; BStBl. I, 735): Korrespondierend mit der Neuregelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d wurde Abs. 4 um eine weitere Fallgruppe ergänzt und zugleich von Buchstabengliederung auf Nummerierung umgestellt; die bisherigen Buchst. a und b wurden Nr. 2 und 3. Die neue Nr. 1 unterwirft dem StAbzug mit Wirkung vom 1. 1. 1986 Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen im Inland oder aus deren Verwertung im Inland, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen und ob eine Betriebsstätte im Inland vorliegt.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Mit dem neu eingefügten Satz 4 wurden Einnahmen aus der Tätigkeit bei bestimmten im Ausland hergestellten und ausschließlich im Inland ausgestrahlten Rundfunk- und Fernsehendungen ebenfalls nur dem ermäßigten Steuersatz von 15 vH (Satz 3) unterworfen, wenn die Vergütung von einer inländ. Rundfunk- oder Fernsehanstalt gezahlt wird. Die bisherigen Sätze 4 und 5 wurden Sätze 5 und 6.

Satz 5 (neu) wurde zugleich dahin ergänzt, daß dem StAbzug der volle Betrag der Einnahmen unterliegt, einschließlich der Beträge iSd. § 3 Nr. 13 (aus öffentlichen Kassen gezahlte Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder) und § 3 Nr. 16 (Vergütungen, die ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem ArbG zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten).

JSStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Satz 1 Nr. 2 wurde dahin ergänzt, daß für unselbständig tätige beschr. stpfl. Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten und Berichterstatter an Stelle des StAbzugs nach Abs. 4 der LStAbzug mit Wirkung ab VZ 1996 eingeführt wird, wenn sie für einen inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 tätig sind.

Die Sätze 3 und 4 wurden mit Wirkung ab VZ 1996 gestrichen. Dadurch ist ein einheitlicher Steuersatz iHv. 25 vH auch für den Ausübungstatbestand anzuwenden.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Der StAbzug nach Satz 1 Nr. 1 wurde ausgedehnt auf Einkünfte, die durch im Ausland ausgeübte, aber im Inland verwertete künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen erzielt werden. Die Erweiterung der Abzugsverpflichtung entspricht der Erweiterung der beschr. StPflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (s. dazu § 49 Anm. 540).

StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): Die Reihenfolge der Sätze 2–4 wurde ohne inhaltliche Änderung geändert: der bisherige Satz 2 wird zu Satz 4, die bisherigen Sätze 3 und 4 zu Sätzen 2 und 3. Abs. 4 wird ferner um einen neuen Satz 5 ergänzt, der bei Vergütungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen eine Gleitklausel für den StAbzug vorsieht. Zur Förderung des Austauschs in den Bereichen der Kultur und des Sports wird der StAbzug erst bei Einnahmen von über 1000 € mit dem vollen Abzugsteuersatz vorgenommen. Gleichzeitig wird der volle Steuersatz für den StAbzug von 25 vH auf 20 vH abgesenkt. Dies gilt für Vergütungen, die nach dem 31. 12. 2002 zufließen.

III. Bedeutung des Abs. 4

37

Abs. 4 ist das speziell für die beschr. StPflicht geschaffene Hauptinstrument, mit dem sie in den Fällen durchgesetzt wird, in denen der beschr. Stpfl. nur eine ge-

ringe Inlandsverhaftung hat und nicht durch den bei beschr. und unbeschr. Stpfl. gleichermaßen vorzunehmenden LSt.- und KapErtrStAbzug erfaßt ist. Zum Verhältnis von LStAbzug und § 50 a vgl. Anm. 42 und 89.

FRIEDRICH (DB 1963, 318) hält Abs. 4 für undurchführbar und daher rechtsunwirksam, da „Einkünfte“ dem StAbzug unterliegen, der Einbehalt aber von den „Einnahmen“ vorzunehmen ist. MAAS (DB 1963, 433) sieht keinen Widerspruch, da zu trennen sei zwischen der Verankerung der Abzugspflicht für bestimmte Einkünfte und der Festlegung der Bemessungsgrundlage für einen solchen Abzug (ebenso BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 [450]).

Zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht s. Anm. 4.

38

IV. Geltungsbereich des Abs. 4

Persönlicher Geltungsbereich: Nur bei beschr. Stpfl. wird die ESt. im Wege des StAbzugs nach Abs. 4 erhoben. Der StAbzug erfaßt auch gesamthänderisch erzielte Einkünfte (BFH v. 23. 10. 1991 I R 86/89, BStBl. II 1992, 185 [187]). Abs. 4 gilt auch für die Erhebung der KSt. bei beschr. KStpfl. (§ 31 Abs. 1 KStG, Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR; vgl. Anm. 5). Der StAbzug nach Abs. 4 gilt auch für erweitert beschr. Stpfl. iSd. § 2 AStG. Er hat dort jedoch keine Abgeltungswirkung (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG; s. § 50 Anm. 222).

Sachlicher Geltungsbereich: Der StAbzug nach Abs. 4 ist nur bei bestimmten, in Satz 1 Nr. 1–3 aufgeführten Einkunftsgruppen vorzunehmen.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

39 1. Verhältnis von Abs. 4 zu Abs. 2 und 3

Für die in Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 genannten beschr. stpfl. Einkünfte regeln Abs. 4 Sätze 2 und 3 die Bemessungsgrundlage und Sätze 4 und 5 den Steuersatz für den StAbzug. Sie entsprechen den Vorschriften für beschr. stpfl. Aufsichtsräte in Abs. 2 und 3. Beide Regelungsbereiche weisen jedoch insbes. bezüglich der Bemessungsgrundlage, aber aufgrund der Rechtsentwicklung inzwischen auch hinsichtlich der Festlegung des Steuersatzes teils materielle, teils redaktionelle Unterschiede auf. Der materielle Unterschied besteht hinsichtlich der Einbeziehung der erstatteten Reisekosten in die Bemessungsgrundlage. Während Abs. 3 Satz 2 Reisekostenerstattungen weitgehend vom StAbzug ausnimmt (vgl. Anm. 30), werden diese in Abs. 4 Satz 2 ausdrücklich in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Dem einheitlichen Steuersatz bei der ARSteuer steht in Abs. 4 Satz 5 für Darbietungen ein gestaffelter Steuersatz gegenüber. Im übrigen beruhen die Unterschiede zwischen dem Wortlaut des Abs. 3 und dem des Abs. 4 Sätze 2 und 3 auf redaktionellen Abstimmungsmängeln ohne materielle Bedeutung. De lege ferenda ist eine Vereinheitlichung und Straffung anzuregen.

40 2. Verhältnis von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 zueinander

Da die Abzugspflichtigen nach Satz 1 Nr. 1–3 teilweise die gleichen Arten inländ. Einkünfte abdecken (s. Anm. 35 für eine Übersicht) und die erfaßten Einkunftsgruppen von verschiedenen Ansatzpunkten her bestimmt sind, kann es zu Doppelerfassungen kommen.

Verhältnis von Nr. 1 zu Nr. 2:

- Nr. 1 erfaßt Einkünfte durch *ausgeübte Darbietungen und mit ihnen zusammenhängende Leistungen*, während Nr. 2 nur die Einkünfte aus den *Tätigkeiten* selbst in die Abzugspflicht einbezieht.
- Nr. 1 gilt nur für gewerbliche Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, Nr. 2 dagegen für Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2–4.
- Nr. 1 umfaßt *künstlerische, sportliche, artistische und ähnliche Darbietungen*, während Nr. 2 nur die Tätigkeit als *Künstler und Berufssportler* anspricht.
- Die durch Nr. 2 weiterhin abgedeckten Tätigkeiten als *Schriftsteller, Journalist und Bildberichterstatler* haben in Nr. 1 keine Entsprechung.
- Bei Nr. 1 besteht die Abzugspflicht *unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen*, bei Nr. 2 fehlt ein entsprechender Zusatz.
- Bei Nr. 1 muß das die vertragliche Leistung *erbringende Unternehmen beschr. stpfl.* sein, um eine Abzugspflicht auszulösen, bei Nr. 2 der *Künstler oder Berufssportler* selbst.

► *Tatbestandskonkurrenz* besteht insoweit, als beide Vorschriften sich teilweise überschneiden. Die Überschneidungen betreffen Einkünfte der Berufssportler, Artisten ua., die diese aus einer im Inland ausgeübten sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietung bzw. aus ihrer Verwertung im Inland erzielt haben.

Solange die Einkünfte demselben beschr. Stpfl. zufließen, ergeben sich aus etwaigen Doppelerfassungen keine Probleme, da die Rechtsfolgen von Nr. 1 und Nr. 2 idR gleich sind; so auch KRABBE, FR 1986, 425 (428). Eine Doppelbesteuerung könnte dagegen eintreten, wenn ein Entgelt einer Künstlerverleihgesellschaft zufließt und damit nach Nr. 1 abzugspflichtig wird, gleichzeitig aber der Künstler selbst mit seinem Entgeltanteil nach Nr. 2 der Abzugsteuer nach Abs. 4 unterworfen würde.

Um hieraus resultierende Überbesteuerungen zu vermeiden, verweist der Fin-Aussch. in seinem Bericht (s. BTDDrucks. 10/4513, 23) auf Billigkeitsmaßnahmen (s. § 50 Anm. 476 f.). Durch das ab dem VZ 1996 eingeführte vereinfachte Erstattungsverfahren in § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 ist die Problematik der Überbesteuerung nur teilweise beseitigt, da im Erstattungsverfahren generell ein Steuersatz iHv. 50 vH zur Anwendung gelangt. Abs. 4 Satz 5 sieht bei ausgeübten Darbietungen demgegenüber bei Einnahmen bis zur Höhe von 1000 € einen Staffelsteuersatz vor. Billigkeitsmaßnahmen sind deshalb weiterhin notwendig und möglich (s. § 50 Anm. 475, 477).

Verhältnis von Nr. 1 zu Nr. 3: Überschneidungen sind denkbar, wenn Urheberrechte bzw. bewegliche Sachen im Rahmen einer inländ. Darbietung von einem beschr. Stpfl. zur Nutzung überlassen werden. UE hat Satz 1 Nr. 1 gegenüber Satz 1 Nr. 3 den Rang einer Spezialvorschrift und ist somit vorrangig anzuwenden. Bis zum VZ 1995 hatte dies zur Folge, daß in diesen Fällen regelmäßig der ermäßigte Steuersatz von damals 15 vH zur Anwendung kam (Abs. 4 Satz 3 aF; Beispiele: s. Anm. 250 „Leihgaben“, „Übertragungsrechte“). Diese Steueratzunterscheidung kann im Rahmen des ab dem VZ 2002 bei Einnahmen in Höhe von bis zu 1000 € eingeführten Staffelsteuersatzes für Einnahmen aus ausgeübten Darbietungen, nicht aber für Einnahmen aus anderen Quellen, von Bedeutung sein.

Vergütungen für Übertragungsrechte an Darbietungen, die im Ausland stattgefunden haben, können ab dem VZ 1999 – nach der Änderung der Nr. 1 durch

das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 36) – auch unter Nr. 1 fallen. Zuvor wurden sie nur durch Nr. 3 erfaßt.

Verhältnis von Nr. 2 zu Nr. 3: Tatbestandsüberschneidungen sind häufig hinsichtlich des Verwertungstatbestands und der Überlassung von Schutzrechten. Wegen der gleichen Rechtsfolgen kommt dieser Überschneidung jedoch kaum praktische Bedeutung zu. Allerdings weitet die FinVerw. – uE unzulässig – den Anwendungsbereich der Nr. 3 auf Schallplattenaufnahmen aus, auch soweit sie in einem inländ. Tonstudio gemacht werden. In solchen Fällen soll nach Ansicht der FinVerw. die Überlassung von Nutzungsrechten gegenüber der Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit im Vordergrund stehen. In der Vergangenheit hatte dies vor allem Bedeutung für die Höhe des StAbzugs, die bei der Ausübung statt 25 vH nur 15 vH betrug (s. FinMin. NRW v. 22. 11. 1974, DB 1974, 2437).

41 **3. Verhältnis zu Abs. 7**

Abs. 7 gibt nur für Einkünfte, die nicht bereits dem StAbzug unterliegen, dem FA das Recht, zur Sicherstellung des StAnspruchs die ESt. im Wege des StAbzugs zu erheben.

42 **4. Verhältnis zum Lohnsteuerabzug**

Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 deckt zwar auch Einkünfte der dort beschriebenen Art aus nichtselbständiger Arbeit ab, und grundsätzlich hat auch der Abzug nach § 50 a als *lex specialis* Vorrang vor dem LStAbzug.

So ohne Einzelheiten BFH v. 29. 11. 1978 I R 159/76, BStBl. II 1979, 182, 184; R 125 Abs. 6 LStR 2002. Ebenfalls für Vorrang von § 50 a: SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 1; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 39.

Allerdings unterliegen mit dem Beginn des VZ 1996 Einkünfte beschr. stpfl. nichtselbständig tätiger Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten oder Bildberichterstatter (vorrangig) dem LStAbzug, wenn sie für einen inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 tätig sind. Sofern kein inländ. ArbG gegeben ist, erfaßt Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 auch die Einkünfte der genannten beschr. stpfl. nichtselbständig Tätigen (BRDrucks. 171/95, 139; BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.6; Merkblatt des BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904 Tz. 1.2; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 39; s. im einzelnen Anm. 89).

43 **5. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen**

Durch DBA kann die Abzugspflicht

- dem Grunde nach (vgl. Anm. 77 für Satz 1 Nr. 1, Anm. 92 für Satz 1 Nr. 2 und Anm. 106 für Satz 1 Nr. 3) und
- der Höhe nach

eingeschränkt sein, wenn in dem anzuwendenden DBA der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt ist. Zum Verfahren vgl. § 50 d.

44

VI. Verfahren

Durchführung des Steuerabzugs (Abs. 5):

► *Entstehung der Steuer und Zeitpunkt des StAbzugs* in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütungen dem Gläubiger zufließen (Abs. 5 Sätze 1 und 2, s. Anm. 130 ff.).

► *Abführung der Steuer:* Der Schuldner der Vergütung hat die in einem Kj. einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige FA abzuführen (Abs. 5 Satz 3, s. Anm. 134 ff.).

► *Steuerschuldner* ist der Gläubiger der Vergütungen (Abs. 5 Sätze 2 und 4; s. Anm. 139). Der Schuldner der Vergütung haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 5; s. Anm. 141 ff.). Der Steuerschuldner kann nach Abs. 5 Satz 6 (s. Anm. 144) nur in Anspruch genommen werden, wenn entweder der Schuldner der Vergütung diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder wenn er weiß, daß der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und er dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt.

Doppelbesteuerungsabkommen: Zum Entlastungsverfahren vgl. § 50 d. Danach ist grundsätzlich der StAbzug durchzuführen, wenn nicht das BfF zuvor eine Freistellungsbescheinigung erteilt hat.

Abgeltungswirkung: Die ESt. gilt durch den StAbzug – mit Einschränkungen – als abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1, vgl. § 50 Anm. 216 ff.). Die Abgeltungswirkung entfällt, wenn es sich bei Einkünften um Betriebseinnahmen eines inländ. Betriebs handelt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1), nachträglich festgestellt wird, daß die Voraussetzungen der unbeschr. EStPfl. iSd. § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1 a nicht vorgelegen haben (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1) oder ein beschr. Stpfl., dessen Einnahmen dem StAbzug nach § 50 a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen, eine Steuererstattung beantragt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3).

Vergütungen für Urheberrechte an Beauftragte: Es gelten besondere Regelungen (vgl. Abs. 6 und § 73 f EStDV).

B. Erhebung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs (Abs. 4 Satz 1)

I. Übersicht

45

Abs. 4 Satz 1 legt den Grundtatbestand des StAbzugs bei beschr. Stpfl. fest, die Sätze 2–5 regeln seine Bemessung (s. Anm. 115–129). Nach dem ersten Teil des Abs. 4 Satz 1 wird die ESt.

- „bei beschränkt Steuerpflichtigen“ (s. Anm. 46)
- „bei“ (bestimmten in Satz 1 Nr. 1–3 aufgezählten, beschränkt stpfl.) „Einkünften“ (s. Anm. 47)
- „im Wege des Steuerabzugs erhoben“ (s. Anm. 48 ff.).

II. Erhebung „bei beschränkt Steuerpflichtigen“

46

Nur bei beschr. stpfl. Einkunftsempfängern wird die ESt. bei den in Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 genannten Einkunftsgruppen im Wege des StAbzugs erhoben. Entsprechendes gilt für die KSt. (s. Anm. 5). Zur beschr. EStPfl. s. § 1 Abs. 4; zur beschr. KStPfl. s. § 2 KStG.

Bestehen Zweifel, ob beim Gläubiger beschränkte oder unbeschränkte StPfl. vorliegt, so darf der Schuldner den StAbzug unterlassen, wenn der Gläubiger die unbeschr. StPfl. durch eine Bescheinigung des zuständigen FA nachweist (§ 73 e Satz 5 EStDV).

47 III. Erhebung „bei“ (bestimmten beschränkt steuerpflichtigen)
„Einkünften“

Gemeinsam ist den Nr. 1–3 in Abs. 4 Satz 1, daß der StAbzug „bei Einkünften ...“, und zwar bei bestimmten beschr. stpfl. Einkünften erfolgt:

Einkünfte: Die Abzugspflicht setzt Einkünfte voraus. Damit sind jedoch nicht Einkünfte im technischen Sinn des § 2 Abs. 2 (Gewinn- bzw. Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten) gemeint, sondern es ist eine Aussage über die Einkunftsart getroffen. Somit greift der StAbzug auch ggf. bei negativen Einkünften (s. KESSLER, FR 1983, 65; vgl. auch FG Hamburg v. 4. 3. 1997, EFG 1997, 971, rkr.), nicht aber wenn sogen. Liebhaberei vorliegt (BFH v. 7. 11. 2001 I R 14/01, BStBl. II 2002, 861). Außerdem besagt § 50 a Abs. 4 Satz 1 nichts über die Bemessungsgrundlage des StAbzugs (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 [450]). Er ist nach Abs. 4 von den *Einnahmen* ohne Abzüge vorzunehmen (Abs. 4 Sätze 2 und 3; s. Anm. 115 ff.; vgl. auch Anm. 37). Wegen der Möglichkeit, im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen vom StAbzug bei Verlusten abzusehen, vgl. Anm. 51).

Beschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte: Der StAbzug nach § 50 a setzt *inländ. Einkünfte* iSd. § 49 voraus. § 50 a stellt eine Vorschrift über das Steuererhebungsverfahren dar und vermag somit nicht die sachliche StPflcht, wie sie in § 49 abschließend umschrieben ist, zu erweitern. In § 50 a Abs. 4 kommt dies klarstellend durch die Klammerzusätze bei Satz 1 Nr. 1–3 zum Ausdruck, die auf die entsprechenden Einkunftsgruppen des § 49 Abs. 1 verweisen; s. Übersicht in Anm. 35; zur Rechtsaufspaltung des Auftritts einer Künstlergruppe in eine Künstlerüberlassung und eine Übertragung des Namensrechts zur Nutzung vgl. BFH v. 27. 6. 2001 I B 153/00, BFH/NV 2001, 1563; zur Anwendung von § 42 AO vgl. § 49 Anm. 44.

IV. „Erhebung der Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs“

48 1. Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer

Der erste Teil von Satz 1 kennzeichnet den StAbzug (nur) als Erhebungsform der ESt. Ob die ESt. durch den StAbzug abgegolten, die AbzugSt. auf die veranlagte ESt. anzurechnen oder im Rahmen des vereinfachten Erstattungsverfahrens zu erstatten ist, ergibt sich nicht aus Abs. 4, sondern aus § 50 Abs. 5 (vgl. Anm. 3). Liegen bei beschr. Stpfl. Einkünfte der in Satz 1 Nr. 1–3 definierten Art vor, so wird die ESt. im Wege des StAbzugs erhoben (Satz 1). Die gleiche Rechtsfolge tritt für beschränkt KStpfl. ein (§ 31 Abs. 1 KStG). Der LStAbzug geht gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 bei Einkünften von für einen inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 tätigen beschr. stpfl. nichtselbständig tätigen Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten oder Bildberichterstattem dem StAbzug nach Abs. 4 vor (s. Anm. 42).

Zur wirtschaftlichen Wirkung des StAbzugs insbes. auf den Technologietransfer s. DIHT (Hrsg.), Hohe Hürden für Lizenzen, Bonn 1975; ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 12 ff.

2. Einschränkungen des Steuerabzugs**a) Überblick**

49

Auch beim StAbzug nach Abs. 4 sind der vollständige bzw. teilweise Verzicht sowie Pauschalierung denkbar. Im einzelnen kommen als unilaterale Maßnahmen der Erlaß bzw. die Pauschalierung nach § 50 Abs. 7 (volkswirtschaftliche Gründe oder besonders schwierige Berechnung der Einkünfte) oder nach §§ 163, 227 AO (Billigkeit) in Betracht. Durch § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 (Antragsveranlagung für EU/EWR-ArbN) und Nr. 3 (vereinfachtes Steuererstattungsverfahren) wird der Erlaß bzw. die Pauschalierung nicht ausgeschlossen (s. Anm. 51). Bei Anwendbarkeit eines DBA kann der StAbzug für bestimmte Einkünfte ganz oder teilweise ausgeschlossen sein.

b) Steuererlaß bzw. Pauschalierung nach § 50 Abs. 7

50

Vom Erlaß bzw. der Pauschalierung des StAbzugs wird nur zurückhaltend Gebrauch gemacht. Zu den bisher geregelten Einzelfällen s. § 50 Anm. 500 „Amateure“, „Artisten“, „Auslandskorrespondenten“, „DDR“, „Filmverleih“, „Großveranstaltungen“, „Kulturvereinigungen“, „Künstler“, „Solisten“.

c) Steuererlaß bzw. Pauschalierung aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO)

51

Steuererlaß und -pauschalierung aus Billigkeitsgründen sind auch im Rahmen des StAbzugs unter den Voraussetzungen der §§ 163, 227 AO möglich (vgl. auch Anm. 4 zur verfassungsrechtlichen Gebotenheit im Einzelfall). Auch neben dem vereinfachten Steuererstattungsverfahren gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 ist der Steuererlaß gleichrangig möglich (GRAMS, IStR 1997, 548; SCHEURLE, IStR 1997, 65 [66] sowie § 50 Anm. 396 zum Verhältnis zum vereinfachten StErstattungsverfahren) und § 50 Anm. 477 zum Verhältnis zu § 50 Abs. 7; vgl. zum Billigkeitsverfahren FG Hamburg v. 4. 3. 1997, EFG 1997, 971, rkr., mit Anm. GRAMS, IStR 1997, 346, und GRAMS, FR 1994, 489).

Künstlerische usw. Darbietungen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1): Hier kommt eine Billigkeitsmaßnahme dann in Betracht, wenn der StAbzug im Einzelfall zur wirtschaftlichen Doppelbelastung der Vergütungen führt; so der FinAussch. des BTags, BTDrucks. 10/4513, 23; BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.5 iVm. Tz. 4.2; s. auch Anm. 75.

Arbeitnehmer (§ 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; s. auch § 50 Anm. 500 „Arbeitnehmer“ und BMF v. 31. 7. 2002, BStBl. I, 707): Eine Billigkeitsmaßnahme kommt dann in Betracht, wenn mangels inländ. ArbG der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vorzunehmen ist und das vereinfachte StErstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 zu keiner ausreichenden Entlastung führt, s. § 50 Anm. 396.

Sehr hohe Werbungskosten im Verhältnis zu den Einnahmen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3): Hier können auch bei Durchführung des vereinfachten StErstattungsverfahrens Billigkeitsmaßnahmen angezeigt sein, s. FG Hamburg v. 4. 3. 1997 aaO mit Anm. GRAMS, IStR 1997, 346; § 50 Anm. 396 und Anm. 477.

d) Einschränkung des Steuerabzugs aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen

52

Steuersatz:

► *Für Lizenz*einnahmen enthalten die meisten deutschen DBA einen Ausschluß oder eine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (vgl. Anm. 106).

► Bei Einkünften aus Darbietungen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (vgl. Anm. 77) und von Tätigkeiten iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (vgl. Anm. 92) bleibt die Höhe der Besteuerung von DBA regelmäßig unberührt, soweit Deutschland das Besteuerungsrecht zugewiesen ist.

Ausnahmen gelten jedoch nach einer Reihe von DBA bezüglich Veranstaltungen im Rahmen des Kulturaustauschs, wonach unter bestimmten Voraussetzungen der Quellensteuerabzug entfällt, vgl. im einzelnen STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 17 Rn. 92 ff.; MASSBAUM, in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Art. 17 OECD-MA Rn. 291 ff. Zu Tourneetheatern vgl. Anm. 250 „Tourneetheater“.

Bemessungsgrundlage: Die deutschen DBA enthalten idR keine Einschränkungen. Dies gilt sowohl für die künstlerische Tätigkeit iSd. Art. 17 OECD-MA als auch hinsichtlich der Lizenzentnahmen iSd. Art. 12 OECD-MA.

Ausnahme: Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Luxemburg bemißt sich die Quellensteuer auf Lizenzgebühren nach dem Nettobetrag (vgl. dazu BFH v. 20. 11. 1974 I R 1/73, BFHE 114, 530 [534 f.]; PÖLLATH in VOGEL/LEHNER aaO, Art. 12 Rn. 33; aA ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 101).

53 3. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

Rechtsfolge des StAbzugs ist nach § 50 Abs. 5 Satz 1, daß die ESt. durch den Abzug abgegolten ist (vgl. § 50 Anm. 217, 246 ff.), es sei denn, die Einkünfte sind Betriebseinnahmen eines inländ. Betriebs (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1; vgl. § 50 Anm. 319 ff.), es wird nachträglich festgestellt, daß die Voraussetzungen der unbeschr. EStPfl. iSd. § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1 a nicht vorgelegen haben (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1; s. § 50 Anm. 331 ff.) oder ein beschr. Stpfl., dessen Einnahmen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 unterliegen, beantragt die Steuererstattung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 (vgl. § 50 Anm. 390 ff.). In diesen Fällen ist zwar der StAbzug nach Abs. 4 durchzuführen. Sind die Einkünfte jedoch Betriebseinnahmen eines inländ. Betriebs oder wird nachträglich festgestellt, daß die Voraussetzungen der unbeschr. EStPfl. iSd. § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1 a nicht vorgelegen haben, wird die einbehaltene und abgeführte Quellensteuer im Rahmen der Veranlagung des beschr. Stpfl. auf seine Steuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Beantragt ein beschr. Stpfl. das vereinfachte Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3, so wird die nach dieser Norm zuviel erhobene Steuer erstattet.

54 Einstweilen frei.

V. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d aus Darbietungen im Inland oder durch Verwertung im Inland (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 35.

Schrifttum (s. auch § 49 Anm. 500): KESSLER, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; RABE, Die Auslandsberichterstattung und § 50 a EStG, RIW 1991, 317; SCHAUHOF, Inländische Einkünfte im Ausland wohnender Sportler, IStR 1993, 363.

55 1. Die von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erfaßten Einkünfte

Tatbestandsmerkmal für einen StAbzug nach Nr. 1 ist das Vorliegen von Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d. Statt einer bloßen Verweisung auf § 49

Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d wird dessen Wortlaut in Nr. 1 wiederholt. Mit Ausnahme des fehlenden Hinweises auf das Erfordernis gewerblicher Einkünfte in Nr. 1 ist nicht ersichtlich, warum diese Wiederholung erfolgt. Zu den Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d s. § 49 Anm. 500 ff.

Ausschließlich inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, die beschr. Stpfl. erzielen, unterliegen dem StAbzug nach Nr. 1, wie sich aus dem Klammerverweis ergibt.

Einstweilen frei.

56–72

2. Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Tätigkeiten iSd. Nr. 1

73

Beschr. Stpfl., die gewerbliche Einkünfte (iSd. § 49 Abs. 1 Buchst. d) aus den in Nr. 1 genannten Darbietungen im Inland oder der Verwertung im Inland erzielen, unterliegen der StAbzugspflicht iHv. 20 vH bei Zufluß nach dem 31. 12. 2002 bzw. 25 vH bei Zufluß vor dem 1. 1. 2003 (s. Anm. 119). Vergütungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen, die nach dem 31. 12. 2001 zufließen, unterliegen dem Staffeltarif nach Abs. 4 Satz 5 (s. Anm. 120). Stpfl. ist der volle Betrag der Einnahmen ohne Abzüge (s. Anm. 115 ff.).

3. Einschränkungen der Abzugsverpflichtung

a) Steuererlaß bzw. Pauschalierung nach § 50 Abs. 7

74

Beschr. Stpfl. kann die Steuer nach § 50 Abs. 7 dann erlassen werden, wenn

- dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig oder
- die gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.

Beim StAbzug scheidet regelmäßig die zweite Alternative aus. Zu den Voraussetzungen der ersten Alternative vgl. § 50 Anm. 483.

Zum Erlaß für Kulturvereinigungen vgl. BMF v. 20. 7. 1983 (BStBl. I, 382, geändert durch BMF v. 30. 5. 1995, BStBl. I, 336; HOLTHAUS, IStR 2003, 120; § 50 Anm. 500 „Kulturvereinigungen“).

b) Steuererlaß nach Abgabenordnung

75

Eine abweichende Steuerfestsetzung (§ 163 AO) bzw. ein Steuererlaß im Erhebungsverfahren (§ 227 AO) kommt auch für den StAbzug nach Nr. 1 immer dann in Betracht, wenn die StErhebung im Einzelfall persönlich oder sachlich unbillig wäre. Eine Billigkeitsmaßnahme war im Rahmen des StAbzugs nach Nr. 1 bis zur Einführung der Grenzpendlerbesteuerung (§ 1 Abs. 3 Sätze 1–4 ab VZ 1996) dann möglich oder geboten, wenn der beschr. Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich inländische Einkünfte bezog. Es kann verfassungsrechtlich gebotene Aufgabe der Bundesrepublik Deutschland sein, im Billigkeitswege persönlich Umstände wie Familienstand, Kinder, außergewöhnliche Belastungen usw., die im Wohnsitzstaat des Stpfl. mangels stpfl. Einkünfte nicht zur Wirkung kommen, bei der StFestsetzung zu berücksichtigen (BFH v. 20. 4. 1988 I R 219/82, BStBl. II 1990, 701 [704 f.]). Auch nach Einführung der Grenzpendlerbesteuerung kommen Billigkeitsmaßnahmen in Betracht, wenn die persönliche oder sachliche Unbilligkeit im Einzelfall weiterhin bestehen bleibt. Dies gilt auch für den Fall, daß nach Durchführung des vereinfachten StErstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 keine ausreichende Entlastung erreicht werden kann (s. Anm. 4 u. Anm. 51 sowie § 50 Anm. 396).

Vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte wirtschaftliche Doppelbelastungen durch den StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 infolge der Nichtabziehbarkeit von BA bei der Zwischenschaltung von Künstlerverleihgesellschaften oder Konzertdirektionen usw. können im Einzelfall zu Härten führen. Auf Vergütungen, die nach dem 31. 12. 1995 zufließen, kann das vereinfachte StErstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 angewandt werden. Gleichwohl bleibt auch hier die Möglichkeit des Erlasses der Steuer nach §§ 163, 227 AO bestehen (vgl. auch FG Hamburg v. 4. 3. 1997, EFG 1997, 971, rkr. mit Anm. GRAMS, IStR 1997, 346).

Für Vergütungen, die vor dem 1. 1. 1996 zugeflossen sind, hatte der FinAussch. des BTags (BTDrucks. 10/4513, 23) auf die Billigkeitsmaßnahmen der AO verwiesen. KESSLER (BB 1986, 1890 [1897]) wollte eine mögliche Überbesteuerung infolge des StAbzugs nach Nr. 1 durch eine einengende Auslegung dieser Vorschrift selbst erreichen. Die von KESSLER vorgeschlagene Auslegung ist jedoch, wie er selbst bemerkt, „nicht ohne weiteres mit dem Gesetz in Einklang zu bringen“ (aaO).

76 Einstweilen frei.

77 c) Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen

Schrifttum (s. auch § 49 Anm. 507): BODE/HUBER/STÄHLIN, Zur zwischenstaatlichen Besteuerung von Künstlern und Sportlern mit Hinweisen auf andere Länder, DStR 1989, 130; MASSBAUM, Die Künstler- und Sportlerklausel in DBA, IWB F. 10 International Gr. 2, 1211 (1997).

Die deutschen DBA enthalten besondere Regelungen für die Besteuerung von Künstlern und Sportlern, die in unterschiedlicher Art und Weise von Art. 17 OECD-MA 1977 (der in den Fassungen des OECD-MA 1992, 1995 und 2000 inhaltlich unverändert blieb) abweichen. Sie gehen gem. § 2 AO den Vorschriften des nationalen Rechts vor. Dabei ist der Begriff des Künstlers iSd. Art. 17 OECD-MA einerseits weiter als der des EStG und umfaßt auch Artisten und andere Unterhaltungsberufe. Andererseits ist er enger und versteht unter Künstler nur vortragende Künstler (zum Begriff des Künstlers s. § 49 Anm. 508). Diese Einschränkung ist für Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 ohne Bedeutung, da ohnehin nur Einkünfte aus Darbietungen, also von vortragenden Künstlern, dem Abzug unterworfen sind.

Art. 17 Abs. 1 regelt die Einkünfte aus der Tätigkeit als Künstler und Sportler. Nur soweit gewerbliche Einkünfte der Berufssportler, Artisten usw. aus inländ. Darbietungen erzielt werden, wirkt Art. 17 Abs. 1 auf den StAbzug nach Nr. 1 (zur Auswirkung auf den StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vgl. Anm. 92). Aus Art. 17 Abs. 1 ergeben sich Einschränkungen des StAbzugs in zweifacher Hinsicht:

- ▷ Das deutsche Besteuerungsrecht wird auf Einkünfte aus der Tätigkeit im Inland, dh. auf durch inländ. Darbietungen erzielte Einkünfte, beschränkt. Einkünfte aus der Verwertung von Darbietungen sind nicht in Art. 17, sondern ggf. in Art. 12 (Lizenzgebühren) geregelt.
- ▷ Das deutsche Besteuerungsrecht gilt nur für Einkünfte aus der Tätigkeit als Berufssportler, Artist uä. Die aus anderen mit der Darbietung zusammenhängenden Leistungen erzielten Einkünfte der Sportler usw., wie zB Werbeeinnahmen, Vergütungen für Autogrammstunden, Interview usw. sind nicht von Art. 17 abgedeckt (s. § 49 Anm. 508). Diese Einkünfte werden, wie die Einkünfte derjenigen, die im Zusammenhang mit Darbietungen im Inland Leistungen erbringen, ohne selbst Sportler usw. zu sein, Art. 7 (gewerbliche

Einkünfte) zugeordnet. Soweit sie nicht über eine inländ. Betriebsstätte verfügen, ist der StAbzug nach Nr. 1 ausgeschlossen. Nach Art. 17 Abs. 2 ist das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats hinsichtlich der Tätigkeit als Künstler, Sportler usw. auch dann nicht eingeschränkt, wenn die Vergütungen nicht an den Künstler, Sportler usw. selbst, sondern an eine zwischengeschaltete Künstlerverleih- oder -vermittlungsgesellschaft gezahlt werden. Insoweit wird der StAbzug nach Nr. 1 nicht beschränkt. Einschränkungen ergeben sich jedoch aus Art. 17 Abs. 2 wie aus Art. 17 Abs. 1 hinsichtlich der Verwertungseinkünfte und der Einkünfte aus mit einer inländ. Darbietung zusammenhängenden Leistungen (s. § 49 Anm. 509).

Einstweilen frei.

78–79

VI. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler usw. (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

Verwaltungsanweisungen (s. auch vor Anm. 35): BMF v. 13. 3. 1998, BStBl. I, 351 (Einkommensteuerrechtliche Behandlung der nicht im Inland ansässigen Korrespondenten inländischer Rundfunk- und Fernsehanstalten sowie inländischer Zeitungsunternehmen); BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904 (Merkblatt zum Antrag nach § 50 d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Vergütungen an ausld. Künstler und Sportler); BMF v. 18. 12. 2002, BStBl. I, 1386 (Steuerabzug von Vergütungen im Sinne des § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG nach einem vereinfachten Verfahren – „Kontrollmeldeverfahren“).

Schrifttum (s. auch vor Anm. 35): BECKERMANN, Behandlung ausländischer Kulturorchester, Kulturvereinigungen und Solisten, denen eine kulturpolitische Bedeutung zukommt, DB 1977, 1433; IRMLER, Steuerabzug bei Korrespondenten, Autoren und Verlagen im Ausland, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 545 (1979); STUHR, Steuerabzug bei Korrespondenten, Autoren und Verlagen im Ausland, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 677 (1983); KRABBE, Beschränkte Steuerpflicht bei künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen, FR 1986, 425; REISCH/REICHARDT/URBANKE, Probleme bei der Besteuerung von Amateursportlern aus DB 1988, 359; BAISCH/SCHÜPPEN, Irrwege und Auswege: Die Besteuerung ausländischer (Opern-) Sänger nach dem Jahressteuergesetz 1996, DStR 1996, 1545; SCHAHOFF, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschr. steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5.

1. Die von Nr. 2 erfaßten Tätigkeiten

a) Überblick

80

Abschließende Aufzählung: Innerhalb der erfaßten Gruppen inländ. Einkünfte iSd. 49 Abs. 1 ist weitere Voraussetzung für eine Abzugspflicht, daß bestimmte in Nr. 2 abschließend aufgezählte Tätigkeiten vorliegen: Tätigkeiten als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatte.

Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatte verlangt eine Tätigkeit dieser Art, unabhängig davon, ob sie selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübt wird.

Adressatenkreis der Tätigkeiten: Dieser ist in Nr. 2 nicht ausdrücklich definiert. Es ist aber klargestellt, daß auch dann abzugspflichtige Einkünfte vorliegen, wenn die aufgeführten Tätigkeiten für den Rundfunk oder Fernsehfunk erbracht werden.

81 b) Tätigkeit als Künstler

Künstlerische Tätigkeit: Die selbständig ausgeübte künstlerische Tätigkeit gehört zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2). Eine künstlerische Tätigkeit liegt vor, wenn der Stpfl. eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus eine bestimmte künstlerische Gestaltungshöhe erreicht (H 136 EStH „Künstlerische Tätigkeit“; BFH v. 12. 2. 1984 IV R 97/81, BStBl. II, 491; v. 26. 2. 1987 IV R 105/85, BStBl. II, 376; v. 22. 3. 1990 IV R 145/88, BStBl. II, 643; v. 11. 7. 1991 IV R 33/90, BStBl. II 1992, 353; v. 21. 4. 1999 I B 99/98, BStBl. II 2000, 254; § 18 Anm. 101 ff.). Die Definition kann auch für die Tätigkeit als Künstler im Rahmen einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit verwandt werden. Die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit hat für die Qualifikation der Art der Tätigkeit im Rahmen der Nr. 2 keine Bedeutung. Zur Einordnung von Film- und Fernsehfilmschaffenden sowie zur Teilnahme an Talkshows vgl. Anm. 250 „Filmschaffende“, „Talkshows“.

Keine Tätigkeit als Künstler erbringen die Künstlerverleihgesellschaften und Konzertdirektionen, die Künstler und Künstlergruppen für Veranstaltungen zur Verfügung stellen. Sie erhalten ihre Vergütung nicht für die Ausübung einer Tätigkeit als Künstler, sondern für die Künstlerüberlassung.

BFH v. 1. 12. 1982 I R 238/81, BStBl. II 1983, 213; v. 20. 6. 1984 I R 283/81, BStBl. II, 828; FG Köln v. 6. 8. 1981, EFG 1982, 249, Rechtsauffassung durch BFH v. 20. 6. 1984 I R 230/81 bestätigt, nv., EFG 1985, 97.

Abzugspflicht kann sich insoweit aber nach Nr. 1 ergeben (vgl. BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.2; Anm. 73 und § 49 Anm. 525, 527).

82 c) Tätigkeit als Berufssportler

Sportler: Sportler ist, wer eine sportliche Tätigkeit ausübt, die auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichtet ist, und eine über den alltäglichen Rahmen hinausgehende körperliche Anstrengung darstellt (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 49 Rn. 30; § 49 Anm. 530). Diese Begriffsbestimmung schließt nicht aus, daß zugleich beträchtliche geistige Anstrengungen erforderlich sind, wie etwa im Automobilrennen oder beim Dressurritt (MASSBAUM, Die beschr. StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 191).

Berufssportler sind Sportler, die nachhaltig einer sportlichen Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht nachgehen. Der Gegenpol ist der Amateursportler, für den sein Sport (im wesentlichen) eine Liebhaberei ist, da er nur gelegentlich für die Teilnahme an Wettkämpfen bezahlt wird (REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359).

Bis 1985 spielte die Abgrenzung zwischen Amateur- und Berufssportler eine Rolle, da nur für Berufssportler eine Abzugspflicht bestand. Dieser kam in der Praxis allerdings nur eine begrenzte Bedeutung zu, da es oft an der StPflcht dem Grunde nach fehlte:

▷ Stellt der Berufssportler einem Unternehmen seine Arbeitskraft für bestimmte Zeit zur Verfügung, so erzielt er *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* (vgl. § 19 Anm. 600 „Sportler“). Obwohl hierfür bei Ausübung oder Verwertung im Inland beschr. StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 besteht, dürfte es regelmäßig an der direkten, die Abzugspflicht nach § 50 a Abs. 4 auslösenden

Rechtsbeziehung zwischen inländ. Veranstalter und dem ausländ. Berufssportler gefehlt haben.

- ▷ Übt der Berufssportler seine Tätigkeit selbständig aus, so hat er *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* (vgl. § 18 Anm. 600 „Berufssportler“). Diese stellten aber bis 1985 nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a nur dann inländ. Einkünfte dar, wenn er im Inland eine Betriebsstätte unterhielt (was durch die Mitwirkung bei inländ. Veranstaltungen nicht der Fall war; s. KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 58; MASSBAUM aaO, 146 ff.) oder einen ständigen Vertreter (MASSBAUM aaO, 160 ff.) bestellt hatte. Da es idR an beidem fehlte, war eine beschr. StPfl. dem Grunde nach und damit auch eine Abzugspflicht nicht gegeben (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 43; KRABBE, FR 1986, 425; REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359 [363]).

Ab 1986 wurden gewerbliche Einkünfte aus sportlichen Darbietungen zusätzlich als § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d in den Katalog der beschr. stpfl. Einkünfte aufgenommen und eine entsprechende Abzugspflicht in § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 verankert (vgl. dazu Anm. 55). Zur Problematik möglicher Doppelbesteuerung im Rahmen inländ. Sportveranstaltungen vgl. Anm. 40.

d) Tätigkeit als Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter

83

Schriftsteller: Die selbständig ausgeübte schriftstellerische Tätigkeit gehört zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; vgl. im einzelnen § 18 Anm. 111 ff.).

Journalist: Es handelt sich um einen der Katalogberufe, die zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit führen (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; vgl. im einzelnen § 18 Anm. 203). Hinsichtlich der Besonderheiten für nicht im Inland ansässige Korrespondenten inländ. Rundfunk- und Fernsehanstalten sowie inländ. Zeitungsunternehmen ist für die Zeit bis zum 31. 12. 1995 BMF v. 1. 12. 1992, BStBl. I, 730, ab dem 1. 1. 1996 BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 100 und ab dem 1. 1. 1998 BMF v. 13. 3. 1998, BStBl. I, 351 zu beachten.

Bildberichterstatter: Auch dieser Beruf gehört wie der des Journalisten zu den Katalogberufen freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; vgl. im einzelnen § 18 Anm. 203); beim Fotografen wird dies im Regelfall ebenfalls angenommen, vgl. § 18 Anm. 203 „Bildberichterstattung“; LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 110; aA: STUHR, IWB F. 3 Gr. 3, 677 (678).

e) Tätigkeit für den Rundfunk oder Fernsehfunk

84

Der Hinweis, daß die Tätigkeiten der aufgeführten Berufe auch dann die Abzugspflicht auslösen, wenn sie für Rundfunk oder Fernsehfunk erbracht werden, hat lediglich klarstellende Bedeutung und erweitert nicht den Kreis der durch die Abzugspflicht nach Nr. 2 abgedeckten Tätigkeiten.

Einstweilen frei.

85

2. Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer der in Nr. 2 aufgeführten Tätigkeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2–4)

a) Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung

86

Sowohl Einkünfte aus der Ausübung als auch aus der Verwertung (im Inland – sonst keine inländ. Einkünfte; s. Anm. 47) einer der Tätigkeiten des Satz 1 Nr. 2 führen zur Abzugspflicht. Die Unterscheidung zwischen Ausübung und Verwer-

tung war bis zum VZ 1995 von Bedeutung für die Anwendung des Steuersatzes (25 vH bei Verwertung, 15 vH bei Ausübung, vgl. Anm. 36). Ist ein DBA zu beachten, so ist die Abgrenzung ebenfalls dann von Bedeutung, wenn der Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht nur für hier ausgeübte Tätigkeiten zugeteilt ist.

Ausübung einer Tätigkeit im Inland liegt vor, wenn der Stpfl. in der Bundesrepublik Deutschland tätig wird (s. § 49 Anm. 661 betr. selbständige Tätigkeit, Anm. 732 betr. nichtselbständige Tätigkeit).

Verwertung einer Tätigkeit im Inland: Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat der BFH entschieden, daß eine Verwertung im Inland nur dann vorliege, wenn der ArbN das Ergebnis seiner Tätigkeit dem ArbG im Inland zuführe. Das Nebeneinander der Begriffe Ausübung und Verwertung bedeute, daß die Tätigkeit an einem Ort verwertet wird, der nicht mit dem der Ausübung übereinstimmt (BFH v. 12. 11. 1986 I R 144/80, BFH/NV 1987, 761; v. 12. 11. 1986 I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12. 11. 1986 I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; v. 12. 11. 1986 I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; v. 12. 11. 1986 I R 24/84, BFH/NV 1988, 298; v. 12. 11. 1986 I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; s. zu den Einzelheiten § 49 Anm. 750 ff.). Diese für die nichtselbständige Arbeit vertretene Definition kann auch auf die Verwertung selbständiger Arbeit übertragen werden (MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, 1991, 114; s. auch BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.3 und § 49 Anm. 680).

Zur Abgrenzung der Ausübung gegenüber der Verwertung sowie zum Verhältnis der Tatbestände zueinander s. § 49 Anm. 690 und Anm. 756.

87 b) Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4

Erfasst sind durch Klammerverweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 am Ende von Nr. 2:

- § 49 Abs. 1 Nr. 2: Inländische Einkünfte aus *Gewerbebetrieb* (Vgl. § 49 Anm. 140 ff.).
- § 49 Abs. 1 Nr. 3: Inländische Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* (Vgl. § 49 Anm. 640 ff.).
- § 49 Abs. 1 Nr. 4: Inländische Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit* (Vgl. § 49 Anm. 700 ff.).

Abgrenzung: Für eine Übersicht, welche Einkunftsart durch welche Abzugsverpflichtung nach Abs. 4 erfaßt ist, vgl. Anm. 35; zur Abgrenzung der verschiedenen Einbehaltsformen untereinander vgl. Anm. 40. Nach KIRCHHOFF/GOSCH III. § 50 a Rn. 20 sollen auch die StPflicht nach Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 9 für den StAbzug nach Nr. 2 ausreichen; nicht ganz eindeutig in BFH v. 21. 4. 1999 I B 99/98, BStBl. II 2000, 254.

88 3. Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Tätigkeiten iSd. Nr. 2

Beschr. Stpfl., die gewerbliche Einkünfte oder Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit (iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2–4) aus der Ausübung oder Verwertung der in Nr. 2 genannten Tätigkeiten erzielen, unterliegen der StAbzugspflicht iHv. 20 vH bei Zufluß nach dem 31. 12. 2002 bzw. 25 vH bei Zufluß vor dem 1. 1. 2003 (s. Anm. 36). Vergütungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen bis 1000 €, die nach dem 31. 12. 2001 zufließen, unterliegen dem Staffeltarif nach Abs. 4 Satz 5 (s.

Anm. 120 ff.). Stpfl. ist der volle Betrag der Einnahmen ohne Abzüge (s. Anm. 115 ff.).

4. Lohnsteuerabzug bei inländischem Arbeitgeber

89

Vorrang des Lohnsteuerabzugs: Die Ergänzung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ordnet den vorrangigen LStAbzug bei beschr. stpfl. nichtselbständig tätigen Künstlern, Berufssportlern, Schriftstellern, Journalisten oder Bildberichterstattern an, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind (s. dazu auch BMF v. 31. 7. 2002, BStBl. I, 707 ff.). Der grundsätzlich hinter dem StAbzug nach § 50 a Abs. 4 als *lex specialis* zurückstehende LStAbzug (Anm. 42) erhält in diesen Fällen Vorrang, so daß insoweit der StAbzug nach Abs. 4 nur noch subsidiär zur Anwendung gelangt. Zu nicht im Inland ansässigen Korrespondenten inländ. Rundfunk- und Fernsehanstalten sowie inländ. Zeitungsunternehmen s. auch BMF v. 13. 3. 1998, BStBl. I, 351 ff.; zur Abgrenzung von selbständiger zur nichtselbständiger Tätigkeit vgl. BMF v. 5. 10. 1990, BStBl. I, 638.

Voraussetzungen für den Lohnsteuerabzug:

- ▶ *Beschr. stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 müssen vorliegen, damit ein LStAbzug durchzuführen ist. Die Einkünfte müssen aus der Ausübung oder Verwertung einer nichtselbständigen, oben aufgeführten Tätigkeit erzielt werden (Anm. 80 ff.). Die Vorschrift setzt dabei beschr. stpfl. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 aus den oben aufgeführten Tätigkeiten voraus.
- ▶ *Ein inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1* muß den LStAbzug durchführen. Hat der ArbG des Künstlers, Berufssportlers, Schriftstellers, Journalisten oder Bildberichterstatters nicht im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter iSd. §§ 8–13 AO, kommt ein LStAbzug nicht in Betracht (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.6; BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904 Tz. 1.2). In diesem Fall findet der StAbzug nach Abs. 4 Anwendung. Dieses ist zB der Fall, wenn der Künstler bei einer ausländ. Künstlergesellschaft angestellt ist, die als ArbG nicht die Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfüllt.
- ▶ *Keine Freistellung aufgrund DBA:* der LStAbzug ist nur zulässig, wenn keine Freistellung der inländ. Einkünfte aufgrund eines DBA erfolgt ist. Insbesondere beim Kulturaustausch kommt nach dem maßgebenden DBA vielfach eine Freistellung in Betracht (BMF v. 31. 7. 2002, BStBl. I, 707 Tz. 2.2).

Rechtsfolgen des Lohnsteuerabzugs:

- ▶ *Der nach § 39 d durchzuführende LStAbzug für beschr. Stpfl.* erfolgt auf der Grundlage der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum maßgebenden LStTabelle. Zum stpfl. Arbeitlohn gehören nicht die stfreien Bezüge iSd. § 3, insbesondere die stfreien Reisekostenvergütungen nach § 3 Nr. 13 und 16 (BMF v. 31. 7. 2002, BStBl. I, 707 Tz. 3.2). Die nach § 50 Abs. 1 Satz 5 abziehbaren Aufwendungen können im Wege eines auf der LStKarte einzutragenden Freibetrags berücksichtigt werden (§ 39 d Abs. 2), soweit Werbungskosten den zeitanteiligen ArbNPauschbetrag (§ 9 a Abs. 1 Nr. 1) und abziehbare Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke iSd. § 10 b den zeitanteiligen Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10 c Abs. 1) übersteigen (§ 50 Abs. 1 Satz 6).
- ▶ *Die Abgeltungswirkung* des § 50 Abs. 5 Satz 1 gilt auch für den nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 angeordneten LStAbzug. Eine Veranlagung findet grundsätzlich nicht statt. WK und SA iSd. § 50 Abs. 1 Satz 6, die nicht auf der LStKarte eingetragen sind, finden keine Berücksichtigung.

- ▶ *EU/EWR-ArbN* (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2) sowie *Grenzpendler* (§ 1 Abs. 3) können auf Antrag veranlagt werden.
- ▶ *Das vereinfachte StErstattungsverfahren* (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3) steht beschr. Stpfl. nur dann offen, wenn ein StAbzug nach Abs. 4 Nr. 1 oder 2 durchgeführt wurde, nicht aber beim LStAbzug.
- ▶ *Pauschalierung des StAbzugs*: Nach BMF v. 31. 7. 2002, BStBl. I, 707 Tz. 4 kommt für bestimmte Berufsgruppen eine pauschale Erhebung der LSt. in Betracht (zur Kritik an dieser Pauschalierung vgl. RAISCH/SCHÜPPEN, DStR 1996, 1545 [1547] und SCHAUHOFF, IStR 1997, 5 [7], die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit äußern).

5. Einschränkungen der Abzugsverpflichtung

90 a) Steuererlaß nach § 50 Abs. 7

Erlaß nach § 50 Abs. 7: Die ESt. kann bei beschr. Stpfl. ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig oder wenn eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist (vgl. § 50 Anm. 470 ff.). Beim StAbzug scheidet regelmäßig die zweite Alternative aus. Zu den Voraussetzungen der ersten Alternative vgl. § 50 Anm. 483.

In einer Reihe von Fällen wurde ein solcher Erlaß in der Form allgemein gewährt, daß auf den StAbzug nach Nr. 2 verzichtet wurde:

- *Auslandskorrespondenten*: vgl. BMF v. 13. 3. 1998, BStBl. I, 351 und § 50 Anm. 500 „Auslandskorrespondenten“,
- *Deutsche Demokratische Republik*: vgl. § 50 Anm. 500 „Deutsche Demokratische Republik“,
- *Großveranstaltungen*: vgl. BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 1.4 und § 50 Anm. 500 „Großveranstaltungen“,
- *Kulturvereinigungen*: vgl. § 50 Anm. 500 „Kulturvereinigungen“,
- *Künstler*: vgl. BMF v. 31. 7. 2002, BStBl. I, 707 und § 50 Anm. 500 „Künstler“,
- *Tourneetheater*: vgl. § 50 Anm. 500 „Tourneetheater“.

91 b) Steuererlaß nach Abgabenordnung

Eine abweichende Steuerfestsetzung (§ 163 AO) bzw. ein Steuererlaß im Erhebungsverfahren (§ 227 AO) ist zulässig, wenn die Steuererhebung im Einzelfall persönlich oder sachlich unbillig wäre. Beim StAbzug nach Nr. 2 können solche Billigkeitsmaßnahmen in Betracht kommen.

Beispiel: Bei ArbN, die nicht Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR sind, ist eine Antragsveranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 nicht möglich. Fallen im Verhältnis zu den Einnahmen hohe Werbungskosten an, so kann trotz des Steuersatzes von 25 vH bzw. 20 vH nach Abs. 4 und des vereinfachten StErstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 eine übermäßige Besteuerung entstehen, die durch einen Steuererlaß im Billigkeitswege nach § 163 AO oder § 227 AO zu beseitigen ist (vgl. § 50 Anm. 396 und 477).

92 c) Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen

Schrifttum (s. auch Anm. 77 und § 49 vor Anm. 507): GÖRL, Die freien Berufe im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, München 1983, 146 ff.; OECD, Taxation of Entertainers, Artists and Sportsmen, Issues in international taxation, No. 2, Paris 1987; MENCK, Schwerpunkte der Anpassung des OECD-Musters für Steuer-

abkommen, IWB F. 10 International Gr. 2, 1469 (2000); KRABBE, OECD-Musterabkommen 2000, IStR 2000, 196; DE KORT, Why Article 14 (Independent Personal Services) was Deleted from the OECD Model Tax Convention, Intertax 2001, 72.

Grundsatz: Durch ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Gläubigers einer Vergütung iSd. Nr. 2 kann das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat ausgeschlossen sein. Verfahrensrechtlich ist eine Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland nach § 50 d EStG geltend zu machen.

Zu beachtende Abkommensbestimmungen: Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts bei den durch Nr. 2 erfaßten Tätigkeiten können sich aus folgenden Bestimmungen des OECD-MA ergeben, wobei für das anzuwendende DBA im Einzelfall zu prüfen ist, ob die entsprechende Vorschrift (unverändert) in dem Abkommen enthalten ist (vgl. dazu Merkblatt des BfF v. 9. 10. 2002 zum Antrag nach § 50 d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Vergütungen an ausländ. Künstler und Sportler, BStBl. I, 904; v. 7. 5. 2002 zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50 a Abs. 4 EStG aufgrund von DBA, BStBl. I, 521):

► *Unternehmensgewinne* (Art. 7 OECD-MA): Besteuerungsrecht für Deutschland als Quellenstaat nur bei Betriebsstätte oder Vertreter im Inland.

Anwendung auf Tätigkeit iSd. Nr. 2: gewerbliche Tätigkeiten als Berufssportler (vgl. aber auch unten „Künstler und Sportler“).

► *Selbständige Arbeit* (bisher Art. 14 OECD-MA, zur Aufhebung s. u. „Aufhebung von Art. 14“): Deutsches Besteuerungsrecht als Quellenstaat bei Ausübung der selbständigen Arbeit in einer inländischen festen Einrichtung.

Anwendung auf Tätigkeiten iSd. Nr. 2: selbständig ausgeübte Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Journalist und Bildberichterstatter (für Künstler vgl. aber auch unten „Künstler und Sportler“; für Journalisten vgl. auch BMF v. 13. 3. 1998, BStBl. I, 351 Tz. II. 2).

► *Unselbständige Arbeit* (Art. 15 OECD-MA): Deutsches Besteuerungsrecht als Quellenstaat nur bei Ausübung der Tätigkeit im Inland, ohne daß die 183-Tage-Regel eingreift.

Anwendung auf Tätigkeiten iSd. Nr. 2: unselbständig ausgeübte Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist und Bildberichterstatter (für Künstler und Sportler vgl. aber auch unter „Künstler und Sportler“; für Journalisten vgl. auch BMF v. 13. 3. 1998, BStBl. I, 351 Tz. II. 2).

► *Künstler und Sportler* (Art. 17 OECD-MA): Deutsches Besteuerungsrecht als Quellenstaat ungeachtet der Art. 7, 14 (zur Aufhebung s. u. „Aufhebung von Art. 14“) und 15 bei in Deutschland ausgeübter Tätigkeit. Ungeachtet Art. 7, 14 (zur Aufhebung s. u. „Aufhebung von Art. 14“) und 15 bleibt es nach Abs. 2 bei dem deutschen Besteuerungsrecht auch dann, wenn die entsprechenden Einkünfte nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zufließen. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA hat für den StAbzug nach Nr. 2 keine Bedeutung, da ein StAbzug von Vergütungen an Dritte nicht vorgesehen ist.

Anwendung auf Tätigkeiten iSd. Nr. 2: Tätigkeiten als selbständiger oder unselbständiger Künstler oder Berufssportler.

Zum Begriff des Künstlers und Sportlers iSv. Art. 17 OECD-MA vgl. § 49 Anm. 508. Zur Auswirkung auf den Einbehalt nach Nr. 1 und zur Bedeutung der abweichenden Künstlerdefinition in Art. 17 vgl. Anm. 77.

► *Aufhebung des Art. 14 OECD-MA*: Mit der Teilrevision des OECD-MA in 2000 (BStBl. I 2001, 72) wurden Art. 14 sowie Bezugnahmen auf diesen Artikel aus dem OECD-MA gestrichen. Die Numerierung wurde beibehalten, so daß ein Leerartikel entstand. Ein neuer Buchst. c in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA definiert den Begriff „Unternehmen“, der sich danach auf die Ausübung einer „Geschäftstätigkeit“ bezieht. Gleichzeitig wurde ein neuer Buchst. h in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA geschaffen, der sich an die bisherigen, nunmehr um jeweils einen Buchst. weitergerückten Definitionen anschließt. Danach schließt der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein. Mit diesen Änderungen sollen die Einkünfte aus freiberuflicher und sonstiger selbständiger Tätigkeit in die Systematik der Unternehmenseinkünfte eingegliedert werden (MENCK, IWB F. 10 Gr. 2, 1469 [1471]; KRABBE, IStR 2000, 196; vgl. zu den Hintergründen der Änderung DE KORT, Intertax 2001, 72). Nationale Regelungen bleiben dadurch unberührt. Sofern und soweit sich neue DBA an diese Regelung anlehnen, werden sich dadurch die Streitfragen über die Abgrenzung von Art. 7 und 14 und das Verhältnis der „festen Einrichtung“ zur „Betriebsstätte“ erübrigen. Entfallen wird aber auch ein besonderer Regelungskern für die freiberufliche Tätigkeit, der es gestattet, bei der Rechtsanwendung deren auf der Sachverhaltsebene angelegten Besonderheiten Rechnung zu tragen (MENCK aaO, 1472).

Auswirkung auf Tätigkeiten iSd Nr. 2: Bestehende bilaterale DBA bleiben zunächst durch die Neuregelung unberührt. Erst neu abzuschließende DBA oder (Teil-)Revisionen bestehender DBA werden Auswirkungen auf die Praxis haben. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für Einkünfte aus der selbständig ausgeübten Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Journalist und Bildberichterstatteur setzt dann, wie die gewerbliche Tätigkeit als Berufssportler, anstelle einer inländ. festen Einrichtung eine Betriebsstätte oder einen Vertreter im Inland voraus. Unberührt bleibt dadurch die Anwendung des Art. 17 OECD-MA.

93–94 Einstweilen frei.

VII. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen, Rechte und Erfahrungen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

Verwaltungsanweisungen (s. auch Anm. 35): BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 916 (Merkblatt zum Antrag nach § 50 d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Lizenzgebühren und ähnlichen Vergütungen); BMF v. 18. 12. 2002, BStBl. I, 1386 (Steuerabzug von Vergütungen im Sinne des § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG nach einem vereinfachten Verfahren – „Kontrollmeldeverfahren“).

Schrifttum: VAN DER VELDE, Sind Einkünfte aus der Überlassung betrieblicher Erfahrungen (know-how) beschränkt steuerpflichtig?, DB 1959, 1205; RUNGE, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen bei Leasingverträgen, DB 1977, 275; RICHTER, Praxisfragen zur Durchführung und Prüfung des Steuerabzugs nach § 50 a EStG bei der Zahlung von Aufsichtsratsvergütungen und Lizenzgebühren an beschränkt Steuerpflichtige, StBp. 1978, 245; –RR–, § 50 a Abs. 4 Buchst. b EStG bei Lizenzvergütungen eines deutschen Unternehmens in ein Nicht-DBA-Land für ein im Ausland verwertetes gewerbliches Schutzrecht, FR 1978, 485; STRUNZ, Zum Steuerabzug an der Quelle (§ 50 a Einkommensteuergesetz) bei Lizenzgebühren, RIW 1978, 522; DERS., Steuerabzug an der Quelle, FR 1978, 501; KESSLER, Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG auch für Filmkopierkosten beim Erwerb einer Fernsehsendelizenz für einen Film von einem beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgeber?, FR 1979, 12; DENKL, Die steuerliche Gestaltung internationaler Lizenzverträge, RIW 1980, 698; BENDIXEN, Betriebsstättenproblematik bei ausländischen Beratungen

und ähnlichen Dienstleistungsunternehmen, DB 1983, 203; STAHL, Lizenzen, Know-how und Erfinder im Steuerrecht, KÖSDI 1984, 5628; KORN, Software im Steuerrecht, KÖSDI 1985, 6190; NIELAND, Abzugsteuerpflicht bei Optionszahlungen an ausländische Optionsgeber, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 819 (1985); HEINICKE, Anm. zu FG München v. 6. 3. 1985, FR 1985, 674; FRIESE/WILM, Steuerabzug und Haftung bei Zahlung an spanischen Lizenzgeber, RIW 1988, 920; HAUG, Auswirkung einer Lizenzfreistellung auf die Besteuerung des Lizenznehmers, StBp. 1988, 226; SELLING, Steuerabzug und Haftung bei Zahlung spanischer Lizenzgeber, RIW 1989, 75; BÖCKER, Steuerliche Prüfung und Behandlung von Lizenzzahlungen an verbundene ausländische Unternehmen, StBp. 1991, 73; RABE, Die Auslandsberichterstattung und § 50 a EStG, RIW 1991, 317; DERS., Steuerliche Haftungsrisiken bei Inanspruchnahme ausländischer Satellitendienste, RIW 1992, 135; SCHAUHOFF, Inländische Einkünfte im Ausland wohnender Sportler, IStR 1993, 363; LÜDICKE, Mißbrauchsbekämpfungsgesetz- und Steuerbereinigungsgesetz: Die Besteuerung gewerblicher Veräußerungsgewinne beschränkt Steuerpflichtiger, DB 1994, 952; BUNZECK, Quellensteuer nach § 50 a EStG – Risiko einer Definitiv-Steuerbelastung beim Lizenznehmer aufgrund neuer BFH-Rechtsprechung, IStR 1997, 750; SONNTAG, Die Besteuerung von Einkommen aus dem Transfer von Technologie, Deutscher Nationalbericht zum Thema I des 51. IFA-Kongresses in Neu-Dehli 1997, IWB F. 1 IFA-Mitteilungen, 1427; KRAMER, Quellensteuerabzug bei Lizenzgebühren: Anmerkungen zu einer Entscheidung des US Tax Court in einem Fall des Treaty Shopping, IStR 1998, 557; SPENSBERGER, Lizenzzahlungen einer Personengesellschaft an ihren ausländischen Mitunternehmer, IStR 2000, 50; URBAHNS/STRAATMANN, Steuerabzug bei der Nutzung ausländischer Lizenzen und ähnlicher Rechte am Beispiel eines US-amerikanischen Lizenzgebers, INF 2002, 202; GEBHARDT, Lizenzvergütungen an ausländischen Geschäftspartner, EStB 2002, 376; WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, Steuerabzug gem. § 50 a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Prominenten, DB 2003, 1867.

1. Einkünfte aus bestimmten Vergütungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9)

a) „Einkünfte, die aus Vergütungen ... herrühren“

95

Die Formulierung „Einkünfte, die aus Vergütungen ... herrühren“ ist sonst im EStG nicht üblich und findet sich so weder bei der Definition der inländ. Einkünfte in § 49 noch bei der Bestimmung der anderen Einkunftsgruppen, von denen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 ein StAbzug vorzunehmen ist.

UE hat der Zusatz „aus Vergütungen ... herrühren“ keine materielle Bedeutung, da Einkünfte aus Vergütungen für die Nutzung usw. nichts anderes sind als Einkünfte aus der Nutzung usw. Allenfalls könnte man in dem Zusatz eine – im Hinblick auf die ausdrückliche Regelung in Abs. 4 Sätze 2 und 3 allerdings unnötige – Klarstellung sehen, daß der Abzug von den ungekürzten Einnahmen vorzunehmen ist, da der Ausdruck „Vergütung“ idR für einen Bruttobetrag gebraucht wird.

b) Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9

96

Für die Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 müssen als Grundvoraussetzung inländ. Einkünfte vorliegen, und zwar nach (s. Klammerverweis am Ende von Nr. 3) § 49 Abs. 1:

- Nr. 2 (bestimmte Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
- Nr. 3 (bestimmte Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
- Nr. 6 (bestimmte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) oder
- Nr. 9 (bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3).

Bei der Beurteilung, ob Einkünfte in diesem Sinne vorliegen, ist § 49 Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) zu beachten.

Abgrenzung: Für eine Übersicht, welche Einkunftsart durch welche Abzugsverpflichtung nach § 50 a Abs. 4 erfaßt ist, vgl. Anm. 35.

2. Die durch Nr. 3 erfaßten Einkünfte aus bestimmten Vergütungsgruppen

97 a) Überblick

Abschließende Aufzählung: Innerhalb der erfaßten Gruppen inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 (s. Anm. 96) ist weitere Voraussetzung, daß die Einkünfte aus bestimmten, in Nr. 3 abschließend aufgeführten Vergütungen herühren, und zwar für

- die Nutzung beweglicher Sachen,
- die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten oder
- die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung bestimmter Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten.

Form und Bezeichnung der Vergütung: Jede Form der Vergütung (einmalig, periodisch) ist erfaßt. Auf die Bezeichnung kommt es nicht an. Oft wird der Ausdruck *Lizenz* für abzugspflichtige Vergütungen gebraucht. Es gibt jedoch sowohl Lizenzen, die keine Abzugspflicht auslösen, als auch nicht als Lizenz bezeichnete abzugspflichtige Vergütungen.

Aufteilung: Nach Auffassung der FinVerw. kommt die Aufteilung eines Gesamtentgelts (bei Schallplattenaufnahmen beschr. stpfl. Künstler im Inland) nur in besonders gelagerten Fällen (zB Schallplattenaufnahmen mit einem öffentlichen Auftritt) in Betracht (s. FinMin. NRW v. 21. 8. 1972, FR 1972, 422; vgl. auch Anm. 250 „Fernsehlizenz“). Wird für einen Auftritt eines Künstlers im Rahmen eines öffentlichen Konzerts und die Übertragung des zeitlich begrenzten Rechts, die Aufzeichnung dieses Auftritts für Fernseh- und Videozwecke zu nutzen, ein Gesamtentgelt gezahlt, nimmt die FinVerw. regelmäßig eine Aufteilung des Entgelts im Verhältnis ein Drittel für die persönlich ausgeübte Tätigkeit und zwei Drittel für die Lizenzgebühren vor (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 5.4; BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904 Tz. 6). Wird für verschiedenartige Leistungen, zB solche iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 9 eine einheitliche Vergütung gewährt, so ist diese grundsätzlich aufzuteilen. Wenn dies nicht ohne größere Schwierigkeiten möglich ist, läßt die FinVerw. die Zuordnung zu § 49 Abs. 1 Nr. 9 aus Vereinfachungsgründen zu (R 223 Abs. 3 EStR 2001).

98 b) Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen

Die beschr. StPflcht kann sich dem Grunde nach aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 (Gewerbebetrieb), Nr. 6 (Vermietung eines Sachinbegriffs; s. § 49 Anm. 930) und Nr. 9 (Vermietung einer beweglichen Sache; s. § 49 Anm. 1100 ff.) ergeben:

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 erfordert *Nutzung* im Inland (s. § 49 Anm. 1102 f.), für § 49 Abs. 1 Nr. 6 reicht die *Verwertung* in einer inländ. Betriebsstätte oder anderen Einrichtung (s. § 49 Anm. 952 ff.); dies kann auch eine Nutzung im Ausland einschließen (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 52).

Nicht erfaßt sind daher

- Mieten für bewegliche Sachen, deren Einsatzort im Ausland liegt (zB Container auf hoher See oder im Ausland, s. BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 52),

- Leasingraten eines ausländ. Leasinggebers, wenn ihm die Sache nicht zuzurechnen ist (s. § 49 Anm. 1102; FG München v. 25. 10. 1989, EFG 1990, 242, rkr.),
- Mieten für unbewegliches Vermögen, auch wenn es im Inland belegen ist,
- Entgelte aus Kaufverträgen.

c) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten

99

Die beschr. StPflcht kann sich dem Grunde nach aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 (Gewerbebetrieb), Nr. 3 (selbständige Arbeit) oder Nr. 6 (Rechte, die in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländ. Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden; s. R 227 a Abs. 1 EStR 2001; s. auch § 49 Anm. 931 ff., 943 ff. u. 952 ff.) ergeben.

Überlassung der Nutzung von Rechten:

▶ *Berechtigung zur Nutzung:* Es ist ohne Bedeutung, ob eine Berechtigung zur Nutzung bestand. Abzugspflicht besteht daher auch bei Schadensersatzleistungen, zB Patentrechtsverletzungen (ebenso DENKL, RIW 1980, 698 [669]).

▶ *Veräußerung:* Neben der entgeltlichen Nutzungsüberlassung führen nach R 227 a Abs. 2 EStR 2001 auch Vergütungen aus der Veräußerung von Rechten zur Abzugspflicht, soweit diese Vergütungen zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und f oder Nr. 3 gehören (vgl. auch BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.4). Der BFH lehnt eine Abzugsverpflichtung nach Nr. 3 hinsichtlich Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f ab (BFH v. 16. 5. 2001 I R 64/99, DStR 2001, 2065 [2066]). Er sieht keine „Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“, wenn ein Recht veräußert wird. Auch im Schrifttum ist die Auffassung der FinVerw. umstritten.

DENKL, RIW 1980, 698 (699) und STAHL, KÖSDI 1984, 5628 (5633), halten Veräußerungsentgelte nicht für abzugspflichtig; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 9 hält die Abzugspflicht für Veräußerungsvergütungen für „fraglich“; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 50 sehen eine beschr. StPflcht dem Grunde nach idR nur bei § 49 Abs. 1 Nr. 3 und bejahen dann wohl auch die Abzugspflicht; GEBHARDT, EStB 2002, 376, nimmt eine Abzugsverpflichtung auch bei Vergütungen für Veräußerungen an.

Stellungnahme: UE führt nur die entgeltliche Nutzungsüberlassung zur Abzugspflicht. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 besteht ohnehin nur dann beschr. StPflcht, wenn das Recht im Vermögen des Überlassenden bleibt und nicht in das Vermögen des Nutzens übergeht; entsprechendes gilt für § 49 Abs. 1 Nr. 9 (BFH v. 27. 7. 1988 I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27. 7. 1988 I R 87/85, BFH/NV 1989, 393 [394]; ebenso FG München v. 24. 11. 1982, EFG 1983, 353, rkr. durch Rücknahme der Revision). Aber auch bei StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 einschl. Buchst. f und Nr. 3 läßt der Wortlaut von § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 („Überlassung zur Nutzung“) keinen Raum für eine Abzugspflicht bei einer Veräußerung des Rechts (BFH v. 16. 5. 2001 I R 64/99 aaO).

▶ *Nicht erfaßt sind:*

- ▷ die „Lizenzzahlung“ für ein Alleinvertriebsrecht an eine ausländ. Körperschaft ohne inländ. Betriebsstätte (BFH v. 27. 7. 1988 I R 130/84 aaO und I R 87/85 aaO);
- ▷ die Lizenzzahlung an einen ausländ. gewerblichen Patentinhaber ohne Betriebsstätte im Inland, wenn die Patentverwertung in einer ausländ. Tochtergesellschaft des Lizenzzahlers erfolgt (so –RR–, FR 1978, 485) oder an einen ausländ. Rechts-

- inhaber, wenn die Verwertung in einer ausländ. Betriebsstätte des Vergütungsschuldners erfolgt (BFH v. 23. 5. 1973 I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 [289]);
- ▷ die „Lizenzzahlung“ für die Nutzungsmöglichkeit von Standardsoftware (OFD München v. 28. 5. 1998, FR 1998, 755; s. auch § 49 Anm. 1102 und Anm. 250 „Software“);
 - ▷ *Vergütungen für Rundfunk- und Fernsehübertragungsrechte*: Die Erlaubnis des Veranstalters eines Sportereignisses im Ausland, dasselbe im Inland im Fernsehen zu übertragen, führt nicht zu Vergütungen iSd. Nr. 3 (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 2.4; RABE, RIW 1991, 317 [318] s. auch Anm. 250 „Fernschlizenz“ und § 49 Anm. 933 „Rundfunk- und Fernsehübertragungsrecht“; vgl. auch zu Satellitenübertragungen RABE, RIW 1992, 135).

Überlassung des Rechts auf Nutzung von Rechten: Auch wenn nur ein Recht auf Nutzung, wie zB bei einem Optionsvertrag (vgl. NIELAND, IWB F. 3 Gr. 3, 821) besteht, ist die AbzugSt. einzubehalten. Das Recht auf Nutzung wird im Regelfall durch einen Lizenzvertrag eingeräumt. Es kann sich um zeitlich, gegenständlich und/oder räumlich beschränktes oder unbeschränktes Nutzungsrecht handeln. Auch Unterlizenzverträge werden erfaßt (FROTSCHER, § 50 a Rn. 19).

Von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten:

► *Rechte*: Es kann sich um alle Arten von Rechten handeln. Die Aufzählung der Urheberrechte und der gewerblichen Schutzrechte ist nicht abschließend wie aus der Formulierung „insbesondere“ ersichtlich (vgl. HEINICKE, FR 1985, 674). Als sonstige Rechte in Form von Persönlichkeitsrechten hat das FG Düsseldorf auch die Überlassung von Nutzungsrechten betr. die Mitwirkung eines prominenten Sportlers an Werbespots für Fernseh- und Rundfunkwerbung, Anzeigen für die Werbung in Printmedien und Teilnahme an Veranstaltungen angesehen (FG Düss. v. 11. 12. 2001, EFG 2002, 470, nrkr., Rev.: I R 73/02; abl. WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, DB 2003, 1867 [1870]).

► *Urheberrechte*: Nach § 73 a Abs. 2 EStDV sind dies die nach dem Urheberrechtsgesetz (BGBI. I, 1273) geschützten Rechte. Es sind also auch die Rechte erfaßt, die das UrhG zwar schützt, die aber keine Urheberrechte iSd. UrhG sind (s. RICHTER, StBp. 1978, 245 [248]; gem. FG Hamb. v. 29. 1. 1975, EFG 1975, 368, rkr. durch Rücknahme der Rev., war der VO-Geber zu dieser weiten Definition berechtigt).

Wichtige Anwendungsfälle: Vergütungen an beschr. stpfl. Autoren (zur Rechtsnatur von Autorenhonoraren vgl. BFH v. 23. 5. 1979 I R 163/77, BStBl. II, 757 [760]; v. 20. 7. 1988 I R 174/85, BStBl. II 1989, 87), Filmhersteller, Komponisten, Künstler (zur Rechtsnatur von Vergütungen an ausübende Künstler für Schallplattenaufnahmen vgl. BFH v. 28. 5. 1979 I R 1/76, BStBl. II, 734), Schallplattenhersteller, Übersetzer, Verleger; vgl. auch Anm. 250 „Fernschlizenz“.

► *Gewerbliche Schutzrechte*: Nach § 73 a Abs. 3 EStDV sind dies die nach dem Geschmacksmustergesetz v. 11. 1. 1876 (RGBL., 11), dem Patentgesetz v. 2. 1. 1968 (BGBI I 1968, 1 [2]), dem Gebrauchsmustergesetz v. 2. 1. 1968 (BGBI. I, 1 [24]), dem Warenzeichengesetz v. 2. 1. 1968 (BGBI. I, 19, aufgehoben zum 1. 1. 1995) und (ab dem 1. 1. 1995) dem Markengesetz v. 25. 10. 1994 (BGBI. I, 3082, ber. 1995 I, 156) geschützten Rechte.

Bei Warenzeichen ist nach BFH v. 27. 7. 1988 (I R 130/84 BStBl. II 1989, 101; I R 87/85, BFH/NV 1989, 393) zu unterscheiden, ob die Vergütung für das Recht gezahlt wird, selbst Waren der angemeldeten Art mit dem Warenzeichen

zu versehen (Steuer- und Abzugspflicht), oder ob es nur um das Recht geht, Waren mit einem bestimmten Warenzeichen zu vertreiben (dann Warenanschaffungskosten; keine StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 und keine Abzugspflicht).

d) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren 100

Zur Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung: vgl. Anm. 99.

Von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren: Die Formulierung entspricht der Definition des Know-how in § 49 Abs. 1 Nr. 9 (vgl. § 49 Anm. 1110; BFH v. 16. 12. 1970 I R 44/67, BStBl. II 1971, 235). Bei diesem Tatbestand handelt es sich um die Überlassung ungeschützten Wissens. Es bestehen keine Ausschließlichkeits- und Abwehrrechte gegenüber der Nutzung durch andere oder Parallelentwicklungen (FROTSCHER, § 50 a Rn. 21).

Nicht erfaßt sind:

► *Veräußerungen* von know-how, falls sich die StPflcht nicht aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ergibt, da es bereits an einer StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 fehlt (so auch seit 1984 Abschn. 227 Abs. 2 EStR).

► *Forschung und Entwicklung:* Kostenumlagen; s. Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BMF v. 30. 12. 1999, BStBl. I, 1122, Tz. 4.4: grundsätzlich keine Abzugsverpflichtung nach Abs. 4; s. auch Anm. 250 „Konzernumlagen“, aA: BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 174 und 190 aE. Ebenfalls keine Abzugspflicht auslösend: Vergütungen für die Auftrags- und Gemeinschaftsforschung.

► *Planungs- und Beratungsdienstleistungen* (zB im Bereich der EDV sowie des Ingenieur- und Bauwesens), da dabei kein Know-how überlassen, sondern dieses durch den Berater selbst angewandt wird (BFH v. 16. 12. 1970 I R 44/67, BStBl. II 1971, 235 [236 f.]).

S. Hess. FG v. 8. 3. 1973, EFG 1973, 496, rkr. (Entgelt für Planung und Überwachung der Einführung von Organisationssystemen keine abzugspfl. Vergütung iSv. § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3); DENKL, RIW 1980, 698 (699); BENDIXEN, DB 1983, 203; KORN, KÖSDI 1985, 6190 (6200); LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 145: bei auf eigenem Know-how aufbauenden Beratungsleistungen gemischte Vergütung, die auch Know-how-Vergütung beinhaltet.

► *Vermarktung eines Images* durch einen Berufssportler: Kein Know-how, s. SCHAUHOFF, IStR 1993, 363 (365).

Einstweilen frei.

101–102

3. Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Vergütungen iSd. Nr. 3 103

Beschr. Stpfl., die Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus VuV oder sonstige Einkünfte (iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9) erzielen, die aus Vergütungen iSd. Nr. 3 herrühren, unterliegen der StAbzugspflicht iHv. 20 vH (s. Anm. 119). Stpfl. ist der volle Betrag der Einnahmen ohne Abzüge (s. Anm. 115).

4. Einschränkungen der Abzugsverpflichtung

104 a) **Vergütungen für Urheberrechte, die an Beauftragte geleistet werden**
(§ 50 a Abs. 6, § 73 f EStDV)

Werden Vergütungen für Urheberrechte nicht an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten wie zB die *Gema* geleistet, so tritt der Beauftragte hinsichtlich der Abzugspflicht an die Stelle des Schuldners. Letzterer hat dann keine Einbehaltspflicht (vgl. im einzelnen Anm. 160 ff.).

105 b) **Steuererlaß nach § 50 Abs. 7 oder nach Abgabenordnung**

Steuererlaß/-pauschalierung nach § 50 Abs. 7: zur grundsätzlichen Möglichkeit vgl. Anm. 50, (frühere) Anwendungsfälle bei Nr. 3:

► *Filmlizenzen* an Vergütungsberechtigte in der Deutschen Demokratischen Republik: s. Anm. 250 „Deutsche Demokratische Republik“.

► *Filmverleih*: Die unilaterale Ermäßigung des StAbzugs auf 5 vH wird ab 1. 7. 1982 nicht mehr gewährt (BMF v. 25. 2. 1982, BStBl. I, 373; vgl. § 50 Anm. 500 „Filmverleih“).

Erlaß nach Abgabenordnung: vgl. Anm. 51.

106 c) **Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen**

Überlassung beweglicher Sachen: Seit dem OECD-MA 1992 gehören Einkünfte aus der Überlassung beweglicher Sachen regelmäßig zu den Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA), ausnahmsweise zu den sonstigen Einkünften (Art. 21 OECD-MA). Bis zum OECD-MA 1977 waren sie in der Definition des Art. 12 Abs. 2 enthalten (RUNGE, DB 1977, 275; PORTNER in BECKER/GROTHERR/HÖPPNER/KROPPEN, DBA, Art. 12 Rn. 12–15; PÖLLATH in VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 12 Rn. 53 f.). Während Art. 7 die Besteuerung von Unternehmensgewinnen an eine Betriebsstätte im Quellenstaat knüpft, ordnet Art. 12 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in dem der Vergütungsempfänger ansässig ist. Dasselbe gilt für Art. 21 OECD-MA. In den neueren DBA wird die Fassung des OECD-MA 1992 umgesetzt. Die übrigen in kraft befindlichen DBA sind noch mit ihrer bisherigen Fassung anwendbar (PORTNER aaO Rn. 13; s. auch § 49 Anm. 913). Zu den DBA, die von Art. 12 OECD-MA abweichend Deutschland das Recht einer (eingeschränkten) Quellenbesteuerung vorbehalten, s. u.

Überlassung geschützter und ungeschützter Rechte:

► *Grundsatz:* Vergütungen hierfür („Lizenzgebühren“; s. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA) können nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Lizenzzahlungen (Lizenzgeber) besteuert werden, es sei denn, er besitzt in Deutschland eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung, zu der die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich gehören (Art. 12 Abs. 3 OECD-MA).

► *Quellensteuereinbehalt:* Davon abweichend erlauben eine ganze Reihe deutscher DBA, daß vom Bruttobetrag der Lizenzvergütung, die aus einem Vertragsstaat „stammen“ (vgl. dazu PÖLLATH aaO Art. 12 Rn. 20), dieser Vertragsstaat eine Quellensteuer einbehält (s. die Übersicht bei PÖLLATH aaO Art. 12 Rn. 29). Eine Übersicht über die aktuellen Quellensteuersätze für StAusländer in den deutschen DBA für Lizenzvergütungen enthält das Merkblatt des BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 916 [923]).

107–114 Einstweilen frei.

C. Steuersätze und Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs (Abs. 4 Sätze 2–5)

I. Bemessungsgrundlage: Bruttoeinnahmen (Abs. 4 Sätze 2 und 3)

1. Überblick

115

Die Regelung wurde durch das StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659) wörtlich aus § 73 b EStDV in Abs. 4 übernommen (s. Anm. 36). Durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146) erfolgte die Ergänzung um die Nichtabziehbarkeit von Reisekosten iSd. § 3 Nr. 13 und Nr. 16. Sie definiert die Bemessungsgrundlage positiv und negativ:

- Dem StAbzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Satz 2; Anm. 116),
- Abzüge, zB für Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und Steuern, sind nicht zulässig (Satz 3; Anm. 118).

2. Voller Betrag der Einnahmen einschließlich der Beträge iSd. § 3 Nr. 13 und 16 (Abs. 4 Satz 2) 116

Voller Betrag der Einnahmen: Nach Abs. 4 Satz 2 unterliegt der volle Betrag der Einnahmen dem StAbzug, dh. alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter, die für eine der in Abs. 4 Nr. 1–3 genannten Tätigkeiten als Gegenleistung gewährt werden. Im einzelnen gilt:

► *Einnahmen:* Soweit Kostenerstattungen vom ArbG bzw. Auftraggeber in dessen ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse an den beschr. Stpfl. geleistet werden, sind keine stbaren Einnahmen gegeben und deshalb kein Raum für den StAbzug nach § 50 a (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 [450])

► *Abtretung von Lizenzansprüchen:* IdR liegt Einkommensverwendung durch den beschr. stpfl. Lizenzgeber vor. Insoweit ist eine Kürzung der Bemessungsgrundlage für den StAbzug ausgeschlossen (vgl. BFH v. 23. 1. 1985 I R 64/81, BStBl. II, 330). Ausnahmsweise kann in der Abtretung der Lizenzansprüche jedoch eine auch stl. anzuerkennende Einkommensminderung liegen, wenn die Abtretung dem Lizenznehmer zugute kommt und dem alleinigen Zweck dient, die Höhe der vereinbarten Lizenzgebühren zu senken (FG Hamb. v. 6. 3. 1972, EFG 1972, 490, rkr.).

► *Abzugsteuer:* Sie ist Bestandteil der Bemessungsgrundlage: Übernimmt der Vergütungsschuldner die AbzugSt., dann ist sie auf einen Nettosatz umzurechnen (vgl. Anm. 119).

► *Anteilige Einnahmen:* Wird nur ein Teil eines einheitlichen Entgelts für abzugspflichtige Tätigkeiten iSd. Abs. 4 Nr. 1–3 gewährt, so ist das Entgelt aufzuteilen und nur insoweit dem StAbzug zu unterwerfen, als es anteilig auf abzugspflichtige Tätigkeiten entfällt. Eine Aufteilung von Entgelten kann notwendig werden, wenn zB ein nichtselbständiger beschr. stpfl. Künstler, Artist, Journalist etc. seine Arbeit sowohl im Inland als auch im Ausland – zB im Rahmen einer Tournee – ausübt. Aufzuteilen sind neben dem laufenden Arbeitslohn auch einmalige Zahlungen wie Gratifikationen, Urlaubsgelder, Tantiemen sowie Lohnfortzahlungen. Die Aufteilung erfolgt uE sinnvollerweise nach den vom BFH in den Urt. v. 29. 1. 1986 (I R 22/85, BStBl. II, 479 und I R 296/82, BStBl. II, 513) aufgestellten Grundsätzen. Eine Aufteilung nach diesen Grundsätzen ist auch für nachträglich gewährtes Entgelt, etwa in Form einer Betriebspension, notwendig.

Allerdings werden sich hier erhebliche Schwierigkeiten tatsächlicher Art ergeben. Gleichwohl kann zumindest in den Fällen, in denen die StPflcht als solche betroffen ist, auf die Aufteilung nicht verzichtet werden. Insoweit ist der Erlaß NRW v. 21. 8. 1972, FR 1972, 422) nicht anwendbar.

Bei selbständigen Künstlern, Sportlern usw. kann eine Aufteilung des Entgelts ebenfalls notwendig werden, wenn zB eine Tournee in mehreren Ländern gegen ein einheitliches Honorar durchgeführt wird bzw. Preisgelder für den Sieg bei einem in mehreren Ländern stattfindenden Turnier gewährt werden. Ein aufzuteilendes Entgelt kann auch in einer einheitlichen Vergütung für dem StAbzug unterliegende Darbietungen und nicht dem StAbzug unterliegende Werbeeinnahmen vereinbart sein (MASSBAUM, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 975 [981]). In diesen Fällen ist eine Aufteilung im Schätzwege vorzunehmen (BFH v. 12. 11. 1986 I R 69/83, BStBl. II 1987, 379 [381 aE]; FG Hamb. v. 17. 1. 1997, EFG 1997, 621 [623]; Beschwerde im AdV-Verfahren aus verfahrensrechtl. Gründen zurückgewiesen: BFH v. 13. 8. 1997 I B 30/97, BStBl. II, 700). Maßstab für die Aufteilung kann bei internationalen Tourneen dabei der sogen. „Tausender-Kontakt-Preis“, dh. die in Tausend gemessene Zahl der Zielpersonen sein, die während einer Tournee quotall bezogen auf das jeweilige Land, erreicht wird (FG Hamb. v. 17. 1. 1997 aaO).

► *Filmkopierkosten* unterliegen dem StAbzug nach Nr. 3, soweit der beschr. stpfl. Lizenzgeber zur Überlassung einer Filmkopie nach dem Lizenzvertrag verpflichtet ist (Vgl. BMF v. 27. 2. 1979, FR 1979, 175; KESSLER, FR 1979, 12).

► *Freigrenze*: Die in § 22 Nr. 3 enthaltene Freigrenze für sonstige Leistungen ist auf Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9 (Einkünfte aus Know-how-Überlassung) iVm. § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nicht anzuwenden, da sie sich auf Einkünfte bezieht (BLÜMICH/WIED, § 49 Rn. 192).

► *Nebenleistungsentgelte*, die der inländ. Veranstalter auf der Grundlage besonderer Verträge mit Dritten vereinbart hat und deren Leistung durch einen anderen als den Darbieter oder dem die Darbietungen verwertenden erbracht werden, sind nicht in die Bemessungsgrundlage für die AbzugSt. einzubeziehen (Abschn. R 227 b Abs. 2 EStR 2001).

Einschließlich der Beträge im Sinne des § 3 Nr. 13 und 16: Dies sind Reisekostenerstattungen. Sie gehören, soweit sie nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG bzw. Auftraggebers geleistet werden und damit keine Einnahmen des beschr. Stpfl. sind (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; FG Köln v. 21. 2. 2002, EFG 2002, 1154, nrkr., Rev.: I R 22/02; GRAMS, RIW 1997, 55 [60 f.] mit Hinweisen zur vertragl. Gestaltung), anders als bei den ARVerg. (vgl. Anm. 30) zur Bemessungsgrundlage (FG München v. 1. 7. 1998, EFG 1998, 1411, rkr.; FG Brandenburg v. 20. 6. 2001, EFG 2001, 1284, rkr.). Dies gilt seit dem StÄndG 1992 (vgl. Anm. 36) auch, wenn der ArbG seinen beschr. stpfl. ArbN Reisekosten im Rahmen des § 3 Nr. 13 bzw. 16 ersetzt. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Reisekostenerstattungen die einzige Vergütung darstellen (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 27; krit.: RABE, FR 1992, 646).

Bis zum Ende des VZ 1991 war dies umstritten: Die FinVerw. bezog die stfreien Reisekostenerstattungen in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug ein (Abschn. 227 c Abs. 5 Satz 2 EStR 1987; ebenso: KESSLER, FR 1983, 65 [66]; DERS., FR 1989, 645 [646]; krit.: ROTH, FR 1989, 340; MASSBAUM, Die beschränkte StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 229; DERS., IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 975 [979]). Der BFH entschied dann, daß stfreie Reisekostenerstattungen nicht Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug sind (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87 aaO). Darauf wurde das Gesetz

zum VZ 1992 geändert. Auch nach der Änderung des Gesetzes bleibt die kritische Frage, worin bei Erstattung von Reisekosten der wirtschaftliche Vorteil des Stpfl. iS einer Vermögensmehrung besteht (LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 162).

► *Bei Amateuren (Amateurmannschaften, Amateurmusikern, Laienschauspielern)* wird vom StAbzug abgesehen, wenn die Vergütung ausschließlich in der Erstattung von Reisekosten besteht (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 3.2).

► *Verhältnis zu Aufsichtsratsvergütungen* (Abs. 3 Satz 2; vgl. Anm. 30): Im übrigen erscheint es schwer verständlich, warum beim StAbzug nach Abs. 4 Reisekostenerstattungen zur Bemessungsgrundlage gehören, während bei ARVerg. diese Erstattungen stfrei bleiben sollen. Der BFH hat die unterschiedliche Behandlung der Reisekosten bei ARVerg. und Vergütungen iSd. § 50 a Abs. 4 in einem AdV-Verfahren damit begründet, daß die Wahrnehmung eines Aufsichtsratsmandats und die Darbietung künstlerischer Leistungen nicht ohne weiteres miteinander vergleichbar wären (BFH v. 25. 11. 2002 I B 69/02, BStBl. II 2003, 189 [191]).

Einzelfragen:

► *Sachausstattung:* Soweit dem beschr. Stpfl. Büroräume, Bürokräfte, PKW uä. zur Erledigung seiner Tätigkeit zur Verfügung gestellt werden, sind nach Auffassung der FinVerw. idR keine abzugsplf. Vergütungen gegeben, da lediglich die technischen Voraussetzung für die Erbringung der Leistung geschaffen werden. Anders jedoch bei Überlassung für private Zwecke. Vgl. auch unten „Sachleistungen“.

► *Sachleistungen:* Im Unterschied zur Sachausstattung handelt es sich hier um abzugsplf. Entlohnung. Hierzu gehören ua. freie Kost und Logis, Sachpreise bei Wettbewerben, Bestellung eines PKW für private Zwecke. Sachleistungen sind nach § 8 Abs. 2 zu bewerten. Reicht die Barvergütung zur Deckung der AbzugSt. nicht aus, hat der StAbzug in Höhe des überschießenden Betrags zu unterbleiben. Er kann uE weder bei späteren Vergütungen nachgeholt werden, noch ist der beschr. stplf. Vergütungsgläubiger verpflichtet, den Fehlbetrag dem Abzugsschuldner zur Verfügung zu stellen (ebenso RABE, DStR 1992, 703). Eine entsprechende Vorschrift, wie sie § 38 Abs. 4 für den LStAbzug enthält, fehlt für den StAbzug nach Abs. 4.

Zur Haftung des Abzugsverpflichteten vgl. Anm. 141.

► *Steuerfreie Einnahmen* sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage (BFH v. 27. 7. 1988 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 14). Folglich sind – mit Ausnahme der Reisekostenerstattungen (s. o.) – alle in § 3 genannten stfreien Einnahmen, soweit sie im Rahmen der Vergütungen iSd. Abs. 4 Satz 1 in Betracht kommen, nicht Teil der Bemessungsgrundlage. Dies betrifft insbes. Entlassungsabfindungen, soweit sie stfrei nach § 3 Nr. 9 vom ArbG gezahlt werden, Übergangsgelder und -beihilfen (§ 3 Nr. 10), Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen (§ 3 Nr. 12), Heirats- und Geburtsbeihilfen (§ 3 Nr. 15), Trinkgelder (§ 3 Nr. 51) aber auch stfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b).

► *Umsatzsteuer* (vgl. auch Anm. 28): Die USt gehört zur Vergütung und ist damit Bestandteil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 4 (BFH v. 30. 5. 1990 I R 57/89, BStBl. II, 967; v. 8. 5. 1991 I R 14/90, BFH/NV 1992, 291; Hess. FG v. 28. 3. 1980, EFG 1981, 133, rkr.). Dies gilt sowohl für die deutsche wie auch ggf. für im Ausland erhobene vergleichbare Steuern. Soweit bei Kleinunternehmern nach § 19 Abs. 1 UStG keine UStG erhoben wird, gehört

sie auch nicht zur Bemessungsgrundlage für den StAbzug (BFH v. 25. 9. 1991 I R 130/90, BStBl. II 1992, 172; s. zu Gestaltungen HONOLD, DB 1985, 1433).

▷ *Vergütungen bis 2001*: Nach Auffassung der FinVerw. und der Rspr. des BFH war auch bei Anwendung der sogen. Nullregelung iSv. § 52 Abs. 2 UStDV aF die USt. fiktiv Teil der Bemessungsgrundlage, die ohne Inanspruchnahme dieser Regelung entstanden wäre, da der ausländ. Unternehmer von einer Umsatzsteuerschuld befreit werde (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89, Tz. 3.3; H 227 c EStR 2001 „Bemessungsgrundlage“; BFH v. 30. 5. 1990 I R 57/89 aaO; v. 30. 5. 1990 I R 6/88, BStBl. II 1991, 235; v. 8. 5. 1991 I R 14/90 aaO; ebenso: BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 26 a; KESSLER, FR 1981, 565; DERS., FR 1984, 336; LEIPPE, GemH 1985, 89; SELLING/RIEGLER, ZKF 1985, 202; GRÜTZNER in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Anhang 5 Abschn. 1 Rn. 170/2). Die Berücksichtigung der fiktiven USt. bei Anwendung der Nullregelung war in der Literatur allerdings umstritten.

Gegen eine Einbeziehung der fiktiven USt. wird insbesondere vorgetragen, daß insoweit keine zivilrechtliche Forderung entstanden ist und somit nichts gewährt wurde, was Gegenstand des StAbzugs sein könnte (FG Düss. v. 7. 10. 1987, EFG 1988, 27, Vorentscheidung zu BFH v. 30. 5. 1990 I R 6/88 aaO; FROTSCHER, § 50 a Rn. 22; FELDHAHN, DStR 1987, 290; MASSBAUM, Die beschr. StPflcht der Künstler und Berufssportler, 1991, 235; DERS., IWF F. 3 Deutschland Gr. 3, 971 [974]; mit differenzierter Begründung auch GRAMS, FR 1997, 290). Nach dieser Auffassung ist die Einbeziehung der USt. bei der Nullregelung für Vergütungszeiträume bis 2001 fraglich.

▷ *Vergütungen ab 2002*: Durch StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4) wurde in § 13 b Abs. 2 UStG das „Reverse-Charge“-Verfahren eingeführt s. dazu BMF v. 5. 12. 2001, BStBl. I, 1013) und zugleich das Abzugsverfahren einschl. der sog. Nullregelung (§§ 51 ff. UStDV) abgeschafft. Die Neuregelung ist anwendbar auf Umsätze, die nach dem 31. 12. 2001 bewirkt werden. Danach schuldet der Leistungsempfänger einer Werklieferung oder sonstigen Leistung (§ 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) die USt., wenn sie von einem im Ausland ansässigen Unternehmer erbracht wird und der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine jur. Person des öff. Rechts ist. Der ausländ. Zahlungsempfänger ist abweichend von der grundsätzl. Regelung in § 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG nF nicht mehr Steuerschuldner. Die bisherigen Gründe für den Ansatz der USt. als Einnahme iSv. § 50 a Abs. 4 Satz 2 kommen nicht mehr zum Tragen. Soweit Umsätze ab dem 1. 1. 2002 unter § 13 b Abs. 2 fallen, ist die USt. keine Gegenleistung mehr und kann nicht mehr Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 4 Satz 2 sein. Dies gilt auch für Umsätze, die vor dem 1. 1. 2002 durchgeführt worden sind, soweit das Entgelt für diese Umsätze erst nach dem 31. 12. 2001 gezahlt worden ist, § 27 Abs. 4 UStG (BMF v. 1. 8. 2002, BStBl. I, 709; OFD Erfurt v. 30. 4. 2002, FR 2002, 801; LÜDICKE, IStR 2002, 18; KAHL, DB 2002, 13 [15]; KORN, KÖSDI 2002, 13178 [13182]; HIDIEN, RIW 2002, 208 [216]; RAUDSZUS, UStB 2002, 258).

Das „Reverse-Charge“-Verfahren findet auch Anwendung, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich des qualifizierten Leistungsempfängers bezogen wird (§ 13 b Abs. 2 Satz 2 UStG).

Bei Leistungen an andere Empfänger bleibt es bei der bisherigen Regelung, dh. der ausländ. Unternehmer ist Schuldner der USt. Dies gilt insbes. bei Privatpersonen als Leistungsempfängern. Diese wird insoweit Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach § 50 a Abs. 4 Satz 2. Die dadurch bestehende Unterscheidung ist jedoch nicht durch die Leistungsfähigkeit des ausländ. Unter-

nehmers und Stpfl. iSd. EStG oder KStG bedingt. Insofern erscheint die Differenzierung bei der Bemessungsgrundlage für den Quellensteuerabzug nach der Frage, ob das „Reverse-Charge“-Verfahren anzuwenden ist oder nicht, problematisch (LÜDICHE aaO, 20).

► *Währungsrechnung:* s. § 49 Anm. 50

► *Zuwendungen durch Dritte:* Es handelt sich dabei um Zuwendungen an Künstler, Sportler, Schriftsteller usw. durch Sponsoren, Mäzene ua. Solche Zuwendungen unterliegen ebenfalls dem StAbzug nach Abs. 4. Zur Frage, wer in solchen Fällen zum StAbzug verpflichtet ist, vgl. Anm. 132.

Einstweilen frei.

117

3. Keine Abzüge (Abs. 4 Satz 3)

118

Zur Vereinbarkeit der Bruttobesteuerung mit höherrangigem Recht s. Anm. 4.

Von den nach Satz 2 in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug einzubeziehenden Einnahmen dürfen keinerlei Abzüge gemacht werden. Das Gesetz nennt beispielhaft BA, WK, SA und Steuern. Darüber hinaus sind auch außergewöhnliche Belastungen und evtl. Freibeträge nicht zu berücksichtigen, und zwar auch insoweit, als sie nach § 50 Abs. 1–3 abziehbar wären. Dies gilt jedoch nicht für die weder durch Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 noch Nr. 2 erfaßten nichtselbst. tätigen Artisten, Unterhalter, Showmaster usw. Für sie ist LSt. einzubehalten (Abschn. 125 Abs. 5 LStR 2002, § 50 Anm. 245). Fehlt ein inländ. ArbG, kommt allenfalls der Sicherungsabzug nach Abs. 7 in Betracht. In diesem Fall ist aber eine spätere Veranlagung nicht ausgeschlossen (vgl. Anm. 170 ff.).

II. Steuersätze (Abs. 4 Sätze 4 und 5)

1. Regelsteuersatz: 20 vH (Abs. 4 Satz 4) für Zuflüsse nach dem 31. 12. 2002 (§ 52 Abs. 58 a Satz 2)

119

Regelsatz: Der StAbzug von den in Abs. 4 Nr. 1–3 genannten Einkünften beträgt nach Satz 4 iVm § 52 Abs. 58 a Satz 2 grundsätzlich 20 vH für Vergütungen, die nach dem 31. 12. 2002 (vor dem 1. 1. 2003: 25 vH; Abs. 4 Satz 4 iVm. § 52 Abs. 58 a Satz 2) zufließen. Mit dem „Vergütungszufluß“ wollte der Gesetzgeber auf den Zeitpunkt abstellen, in dem ohne Zustimmung des Vergütungsgläubigers eine Rückforderung des Abzugsbetrags nicht mehr möglich ist (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 13 aE). Durch eine zeitliche Verlagerung des Zuflußzeitpunkts konnte dadurch ein geringerer StAbzugssatz zur Anwendung kommen und der StAbzugsbetrag gesenkt werden.

Die AbzugSt. gehört ebenfalls zu den Einnahmen und ist nicht von ihrer Bemessungsgrundlage abziehbar. Dies bedeutet, daß dann, wenn der Vergütungsschuldner die AbzugSt. übernimmt, die Steuer iHv. 25 vH (früher bei einem Steuersatz iHv. 25 vH: 33,33 vH) der ausgezahlten Vergütung zu erheben ist (R 227 c Abs. 2 EStR, s. Anm. 14). Eine Nettovergütungsvereinbarung erfordert die ausdrückliche Vereinbarung zwischen Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger (FG München v. 22. 7. 1985, EFG 1986, 76, rkr.; s. dazu auch MASSBAUM, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 975 [981]; GRÜTZNER, IStR 2003, 346 [347]; DERS., IStR 2003, 348; anders HOLTHAUS, IStR 2002, 664; DERS., IStR 2003, 347, der im Regelfall von einer Nettovereinbarung ausgeht; vgl. auch FG München v.

§ 50 a Anm. 119–120 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

22. 7. 1986 aaO zu den Voraussetzungen für die Anwendung des Nettosteuer-satzes im Haftungsverfahren).

Niedrigere Sätze können sich ergeben

- bei Anwendung des Staffeltarifs nach Satz 5 bei Darbietungen im Inland und Einnahmen bis zu einer Höhe von bis zu 1 000 €,
- bei Eingreifen eines DBA (s. Anm. 52) und
- bei Pauschalierung nach § 50 Abs. 7 (s. Anm. 50).

Der ermäßigte Steuersatz iHv. 15 vH auf Einnahmen für eine Tätigkeit iSv. Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2, die im Inland ausgeübt wird oder ausgeübt worden ist, wurde ab 1996 durch das JStG 1996 abgeschafft (s. Anm. 36). Die Ermäßigung beruhte auf der sachgerechten Fiktion, daß bei Ausübung/Darbietung im Inland höhere BA/WK anfallen. ArbN hatten durch Wohnsitzverlegung diese Regelung jedoch „ausgenutzt“ (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 12).

Bedeutung: Der relativ niedrige Steuersatz von 20 vH trägt der Tatsache Rechnung, daß er auf die Einnahmen und nicht die Einkünfte angewendet wird und stellt eine Art pauschalisierte Berücksichtigung der mit den Einnahmen verbundenen BA/WK dar, berücksichtigt aber entsprechend dem objektsteuerähnlichen Charakter der beschr. StPflcht nicht die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. Bei hohen BA/WK im Verhältnis zu den Einnahmen kann es durch den Steuersatz von 20 vH zu unbilligen Ergebnissen kommen; BA/WK iHv. 60 vH der Einnahmen führen zu einem effektiven Steuersatz von 50 vH, und bei BA/WK iHv. 80 vH beträgt der effektive Steuersatz 100 vH. Zur Frage der sich daraus ergebenden möglichen Verfassungs- und Europarechtswidrigkeit vgl. Anm. 4.

2. Ermäßigte Steuersätze: Staffeltarif (Abs. 4 Satz 5)

Verwaltungsanweisung: BMF v. 1. 8. 2002, BStBl. I, 709.

Schrifttum: KORN, Steueränderungsgesetz 2001: Hinweise zu Neuregelungen, KÖSDI 2002, 13178; HOLTHAUS, Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Sportlern und Künstlern: Einführung eines Staffeltarifs im § 50 a Abs. 4 EStG (StÄndG 2001); ISTR 2002, 454; HENSEL, Die Künstler- und Sportlerbesteuerung: Praktische Konsequenzen der Neuerungen, PIStB 2002, 283.

120 a) Überblick

Staffeltarif: Mit dem StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4) wurde für Einnahmen aus im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen ein Staffelsatz eingeführt. Er reduziert die Abzugsteuer auf 0, 10, 15 und 20 vH (bis 31. 12. 2002: 25 vH; s. Anm. 119). Er findet Anwendung auf Einnahmen iHv. bis zu 1 000 €. Für alle übrigen Vergütungen, insbesondere aus der Verwertung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, findet er keine Anwendung. Er setzt

- Einnahmen (Anm. 121) aus
- im Inland ausgeübten Darbietungen (Anm. 122),
- künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen (Anm. 123) und
- Einnahmen bis zu 1 000 € (Anm. 124).

voraus.

Bedeutung: Mit der Einführung des Staffeltarifs wollte der Gesetzgeber in den Bereichen Sport und Kultur den Austausch fördern. Dies betrifft insbes. die sogen. Kleinkunst wie auch den Austausch zwischen den kleinen Sportvereinen.

Im Bereich kleiner Einzelhonorare sollte eine Milderung der Besteuerung erreicht und damit eine gezielte Entlastung für „kleinere“ Veranstaltungen erreicht werden (BTDrucks. 14/7341, 12). Zur Kritik s. Anm. 124.

Einkunftsartunabhängig ist die Anwendung des Staffeltarifs ausgestaltet. Auf dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 unterliegende Einkünfte ist er anwendbar.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Der Staffeltarif ist anwendbar auf Vergütungen, die nach dem 31. 12. 2001 zufließen (§ 52 Abs. 58 a Satz 1). Durch eine zeitliche Verlagerung des Zuflußzeitpunkts konnte dadurch ein geringerer StAbzugssatz zur Anwendung kommen und der StAbzugsbetrag gesenkt werden (vgl. Anm. 119).

b) Einnahmen

121

Der Begriff Einnahmen ist identisch mit diesem Begriff in Satz 2. Erfäßt werden neben Geldleistungen auch Sachleistungen, Reisekosten usw.; vgl. Anm. 116. Nur auf die unmittelbar aus den inländ. Darbietungen (s. Anm. 122) erzielten Einnahmen ist der Staffeltarif anwendbar (BMF v. 1. 8. 2002, BStBl. I, 709).

Mehrere Personen als Gläubiger (Gruppen, Personengesellschaften) einer Vergütung für die Darbietung können jede für sich die Milderungsregelung in Anspruch nehmen. Legen die Empfänger der Vergütung keinen Aufteilungsmaßstab dar, teilt die FinVerw. die Gesamtvergütung nach Köpfen auf (BMF v. 1. 8. 2002 aaO; OFD Erfurt v. 30. 4. 2002, FR 2002, 801; HENSEL, PISStB 2002, 283 [285]).

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften als Gläubiger der Vergütung (zB Fußballverein, Chor, Symphonieorchester, Künstlerverleihfirma) erzielen selbst die Einkünfte; eine Aufteilung auf die beteiligten Personen soll nicht vorzunehmen sein (BMF v. 1. 8. 2002 aaO; HOLTHAUS, IStR 2002, 454 [455]).

c) Im Inland ausgeübte Darbietung

122

Darbietung: Der Begriff „Darbietung“ ist identisch mit diesem Begriff in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d. Darbietung ist danach eine Veranstaltung, im Rahmen derer einem Publikum eine Tätigkeit vorgeführt, gezeigt oder zu Gehör gebracht bzw. das Ergebnis einer Tätigkeit gezeigt wird (s. MASSBAUM, Die beschr. StPflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 186; ähnlich BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 [91]; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 99). Zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 521.

„Ausgeübte“ Darbietung: Abs. 4 Satz 5 setzt die Erzielung von Einnahmen aus der Darbietung voraus. Einnahmen aus der Verwertung einer Darbietung werden nicht erfaßt (zur Abgrenzung der Ausübung gegenüber der Verwertung s. § 49 Anm. 690 und Anm. 756). Eine Personenidentität wird nicht verlangt (BMF v. 1. 8. 2002, BStBl. I, 709; s. auch § 49 Anm. 521). Auch Dritte, wie zB Künstlerverleih- und -managementgesellschaften, die Künstler, Sportler, Artisten und ähnliche Darbietende präsentieren, unterliegen mit ihren Einnahmen aus der ausgeübten Darbietung dem Staffeltarif. In der Praxis werden diese Gesellschaften allerdings idR Einnahmen oberhalb der Beträge iSd Satz 5 erzielen.

Einheitlichkeit von Darbietungen: Der Gesetzeswortlaut stellt auf die einzelne Darbietung ab, ohne den Umfang einer Darbietung zu definieren. Einheit-

§ 50 a Anm. 122–124 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

lichkeit liegt vor bei einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Darbietung. Mehrere Theaterszenen oder eine Aneinanderreihung von Auftritten mit anderen Darbietenden innerhalb einer Veranstaltung sind als einheitliche Darbietung anzusehen. Ein starkes Indiz für unterschiedliche Veranstaltungen am gleichen Tag kann ein unterschiedliches Publikum sein (HOLTHAUS, IStR 2002, 454 [456]; s. auch das Beispiel Anm. 124).

Im Inland muß die Darbietung ausgeübt werden. Inland ist iSd. § 1 Abs. 1 Satz 2 zu verstehen (vgl. § 1 Anm. 57 ff.). Zum Ort der Darbietung s. § 49 Anm. 538.

123 d) Die von Satz 5 erfaßten Darbietungen

Abschließende Aufzählung: Nur künstlerische, sportliche, artistische und ähnliche Darbietungen unterliegen dem Staffeltarif. Die Art der Darbietungen entspricht den Begrifflichkeiten des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 13).

► *Künstlerische Darbietungen* sind grundsätzlich die Aktivitäten, die auch künstlerische Tätigkeiten iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 sind. Keine Darbietungen sind insbesondere rein „schaffende Tätigkeiten“, wie zB Maler, Komponisten usw. (HOLTHAUS, IStR 2002, 454; zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 525 ff.).

► *Sportliche Darbietungen* sind alle auf Bewegung, Spiel, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten, über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen der Menschen (zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 530 ff.).

► *Artistische Darbietungen* sind künstlerisch sportliche Darbietung, die gekennzeichnet sind durch ein besonderes körperliches Geschick. Sie kommen der künstlerischen Tätigkeit nahe, erreichen sie jedoch im Ergebnis nicht (zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 535).

► *Den künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietungen „ähnliche“ Darbietungen:* Dieser Begriff ist im Gesetz und in der Rspr. noch nicht einheitlich definiert. UE ist der Wortlaut als Auslegungsregel für einen weiten Begriff der künstlerischen, sportlichen und artistischen Darbietungen zu verstehen (zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 536).

124 e) Staffeltarif

Der Steuersatz beträgt bei Einnahmen in Höhe von

- bis zu 250 €: 0 vH
- über 250 € bis zu 500 € 10 vH der gesamten Einnahmen
- über 500 € bis zu 1 000 € 15 vH der gesamten Einnahmen
- über 1 000 € 20 vH der gesamten Einnahmen
(bei Zufluß bis 31. 12. 2002: 25 vH).

Unklare Bemessungsgrundlage: Die Formulierung des Gesetzes läßt offen, ob die Nullzone bei Einnahmen bis zu 250 € und die Gleitklausel bei Einnahmen bis zu 1 000 € je begünstigte Veranstaltung oder für die gesamten Einnahmen eines VZ gelten sollen. UE ist auf die einzelne Veranstaltung abzustellen. Der Gesetzgeber wollte mit der Regelung ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/7341, 12) eine Milderung im Bereich relativ kleiner Einzelhonorare bewirken. Damit sollte gezielt eine Entlastung für „kleinere“ Veranstaltungen bewirkt werden.

gen erreicht werden. Die FinVerw. wendet die Milderungsregelung für jeden einzelnen Auftritt tages- und veranstalterbezogen an. Werden an einem Tag mit einem Veranstalter mehrere Auftritte durchgeführt, ist die Milderungsregelung für alle mit diesem Veranstalter durchgeführten Auftritte nur einmal anzuwenden. Werden an einem Tag Auftritte mit verschiedenen Veranstaltern durchgeführt, wird die Milderungsregelung einmal pro Veranstalter für alle mit ihm durchgeführten Auftritte angewendet (BMF v. 1. 8. 2002, BStBl. I, 709; ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 13). Diese Auslegung ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut. UE ist die Anwendung immer je Veranstaltung anzuwenden, unabhängig davon, ob am selben Kalendertag für den gleichen Veranstalter weitere Veranstaltungen durchgeführt werden.

Beispiel: Ein Musikünstler aus Frankreich gibt vormittags ein Konzert in einer deutschen Stadt in der Stadthalle und abends im selben Raum ein Galakonzert. Für beide Veranstaltungen erhält er von der Stadt als Veranstalter ein einheitliches Entgelt iHv. 2000 € brutto. Die Vergütung ist auf zwei Veranstaltungen aufzuteilen, so daß nur iHv. 300 € AbzugSt. einzubehalten und abzuführen ist (glA HOLTHAUS, IStR 2002, 454 [456]; aA BMF v. 1. 8. 2002 aaO; HENSEL, PIStB 2002, 283 [285]).

Einstweilen frei.

125–129

Erläuterungen zu Abs. 5: Verfahren des Steuerabzugs bei § 50 a

Verwaltungsanweisungen (s. auch vor. Anm. 35): BMF v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521 (Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50 a Abs. 4 EStG aufgrund von DBA); BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904 Merkblatt zum Antrag nach § 50 d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler.

Schrifttum (s. auch vor. Anm. 35): TESKE, Neuregelung des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, DStZ/A 1959, 91; STUHR, Steuerabzug bei Korrespondenten, Autoren und Verlagen im Ausland, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 677 (1983); MÖSSNER, Rechtsprechung zum intern. Steuerrecht im Jahre 1985, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1029 (1986); MÖSSNER, Rechtsprechung zum intern. Steuerrecht im Jahre 1987, IWB F. 3 a Rechtsprechung Gr. 1, 57 (1988); GROTHE, Grenzen der steuerlichen Ermittlungsbefugnis der Finanzbehörden bei Auslandsbeziehungen, StbJb. 1988/89, 339; WFR, Soll der Steuer-schuldner einer abgeführten Quellensteuer die Steueranmeldung anfechten oder einen Erstattungsantrag nach § 37 Abs. 2 AO stellen?, DB 1989, 1801; SALZMANN, Zur Bedeutung des Freistellungsverfahrens bei Quellensteuerabzug, DB 1990, 1061; PIETSCH, Einkommensbesteuerung von Eigenveranstaltungen ausländischer Künstler, DB 1990, 1490; SCHALAST, Das Abzugsverfahren für Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger – Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Verfahrensrecht, FR 1990, 212; MÖSSNER, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht im Jahre 1995, IWB F. 3 a Rechtsprechung Gr. 1, 517 (1996); GRAMS, Zur Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung nach § 50 a Abs. 5 Satz 3 EStG i. V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1 d EStG i. V.m. § 73 e EStDV, BB 1995, 121; GRAMS, Der Erstattungsanspruch im Steuerabzugsverfahren nach § 50 a Abs. 4 EStG, BB 1997, 70; DERS., Auswirkung zivilrechtlicher Vertragsgestaltungen auf das Steuerabzugsverfahren nach § 50 a Abs. 4 EStG, RIW 1997, 55; DERS., Außenprüfungen im Zusammenhang mit der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler, DStZ 1997, 77; DERS., Die Steueranmeldung nach § 73 e EStDV, zugleich eine Anmerkung zum BFH-Beschl. v. 13. 8. 1997, DStZ 1998, 24; KRAMER, Quellensteuerabzug bei Lizenzgebühren: Anmerkungen zu einer Entscheidung des US Tax Court in einem Fall des Treaty Shopping, IStR 1998, 557; KB, Anm. zu BFH v. 24. 3. 1999, IStR 1999, 369; HEX, Anm. zu FG München v. 3. 6. 1998, RIW 1999, 236.

A. Entstehung der Steuer mit Zufluß (Abs. 5 Satz 1)

Die AbzugSt. für beschr. Stpfl. entsteht abweichend von § 38 AO im Zeitpunkt des Zuflusses (§ 11) der Aufsichtsratsvergütungen nach Abs. 1 bzw. der sonstigen Vergütungen nach Abs. 4 beim Gläubiger der Vergütungen. Diese Regelung entspricht derjenigen bei der KapErtrSt. (§ 44 Abs. 1 Satz 2) und bei der LSt. (§ 38 Abs. 2 Satz 2).

Zuflußzeitpunkt:

- ▶ *Zahlung, Verrechnung, Gutschrift*: Zufluß mit diesen Vorgängen (§ 73 c Nr. 1 EStDV).
- ▶ *Hinausschiebung der Zahlung wegen vorübergehender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners*: Zufluß bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (§ 73 c Nr. 2 EStDV). Wird die Zahlung im Interesse des Gläubigers hinausgeschoben, kommt es nach RICHTER (StBp. 1978, 245 [251]) ebenfalls auf die tatsächliche Zahlung an.
- ▶ *Gewährung von Vorschüssen*: Zufluß bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift der Vorschüsse (§ 73 c Nr. 3 EStDV)
- ▶ *Wechsel*: zu Zweifelsfragen vgl. RICHTER aaO.
- ▶ *Treuhandkonten*: Zahlungseingänge fließen idR dem Treugeber zu (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO). Ist Treugeber für das Treuhandkonto der Vergütungsschuldner, fließt dem Vergütungsgläubiger erst bei Auszahlung die Vergütung zu. Im umgekehrten Fall fließt bereits mit Zahlungseingang auf dem Treuhandkonto die Vergütung zu (vgl. zum Zufluß auf Treuhandkonten BFH v. 30. 1. 1986 IV R 125/83, BStBl. II, 404).

B. Vornahme des Steuerabzugs (Abs. 5 Satz 2)

I. Zeitpunkt

Der Vergütungsschuldner hat den Abzug im Zeitpunkt der Entstehung der AbzugSt. vorzunehmen, dh. nach Abs. 5 Satz 1 dann, wenn die Vergütung dem Gläubiger zufließt (s. vorstehend Anm. 130).

Praktische Schwierigkeiten entstehen, wenn Abfluß beim Schuldner und Zufluß beim Gläubiger auseinanderfallen (zB bei Zahlung mit Wechsel; s. RICHTER, StBp. 1978, 245 [251]), da dann der Schuldner den Zuflußzeitpunkt nicht kennt.

II. Abzugspflicht des Vergütungsschuldners

Der StAbzug ist von dem Schuldner der Vergütung vorzunehmen. Zur Ausnahme bei Vergütungen für Urheberrechte, die an Beauftragte geleistet werden, in Abs. 6 vgl. Anm. 160 ff. Zum Absehen vom StAbzug bei Freistellung vgl. Anm. 133.

Vergütungsschuldner ist derjenige, der zivilrechtlich zur Zahlung der Vergütung an den Gläubiger verpflichtet ist. Vergütungsschuldner kann jede (teil-)rechtsfähige Person sein (BFH v. 20. 7. 1988 I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 zur Gesamthandsgemeinschaft; BFH v. 17. 2. 1995 VI R 41/92, BStBl. II, 391 für GbR als LSt.-Abzugsverpflichtete; weitere Beispiele in BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 6). Schuldet gleichzeitig ein Vergütungsgläubiger zB. als Künstlervermarktungsgesellschaft gegenüber einem weiteren Vergütungsgläubiger eine

Vergütung, so wird auch die Gesellschaft Vergütungsschuldner. Grundsätzlich hat auch diese Gesellschaft den StAbzug vorzunehmen (zu ausländ. Vergütungsschuldner s.u.). In diesen Fällen besteht das Risiko der Doppelbesteuerung („Kaskadeneffekt“, KRAMER, IStR 1998, 557 [560]). Dem will die FinVerw mit Billigkeitsmaßnahmen begegnen (BMF v. 23. 1. 1996 aaO Tz. 4.2; s. auch BMF v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521 Tz. 4 zur Erstattung nach § 50 d). Gerade diese Fallgestaltungen sind allerdings ein Grund für die Annahme eines möglichen Verstoßes gegen Verfassungs- und EG-Recht, weil Billigkeitsmaßnahmen nur Ermessensentscheidungen, nicht aber einen konkreten Anspruch darstellen (s. zum Verstoß gegen höherrangiges Recht Anm. 4). Zu den verfahrensrechtl. Problemen der Erstattung zuviel entrichteter Steuer vgl. GRAMS, BB 1997, 70 und Anm. 133.

Einschränkung auf inländische Schuldner?

► *Nach dem Gesetzeswortlaut keine Einschränkung:* Im Gegensatz

- zur LSt. (§ 38 Abs. 1 Satz 1: Einschränkung auf inländ. ArbG und ausländ. Verleiher) und
- zur KapErtrSt. (§ 43 Abs. 1 iVm. Abs. 3: grundsätzlich KapErtrSt. nur bei KapErtr. inländ. Schuldner)

kennt die Abzugspflicht nach § 50 a keine Einschränkung auf Vergütungsschuldner mit Inlandsverhaftung. Danach wäre zum StAbzug nach § 50 a jeder Vergütungsschuldner verpflichtet, der eine Vergütung nach Abs. 1 oder Abs. 4 zahlt. Dies wird seitens der FinVerw. begründet mit dem bereits durch die inländ. Veranstaltung bestehenden Inlandsbezug des ausländ. Vergütungsschuldners. (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 3.1; BFH v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904, Tz. 1.2). Das FG München (v. 3. 6. 1998, EFG 1998, 1266, rkr.) hat nunmehr unter ausdrücklicher Aufgabe der im Urt. v. 16. 11. 1986, EFG 1987, 250, rkr., vertretenen gegenteiligen Auffassung (s. dazu unten) diese Meinung der FinVerw. bestätigt (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 15: „Mit guten Gründen“; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 62; ohne Begründung bei ausländ. Vergütungsschuldner Abzugsverpflichtung angenommen: BFH v. 2. 2. 1994 I B 143/93, BFH/NV 1994, 864; FG Münster v. 23. 5. 2001, EFG 2001, 1376, nrkr., Rev.: I R 46/02).

► *Einschränkung auf Vergütungsschuldner mit Inlandsbezug nach dem Sinn des § 50 a:* Nach FG München v. 16. 11. 1986 (EFG 1987, 250, rkr.) sind allerdings entsprechend § 38 Abs. 1 zum StAbzug nach § 50 a Abs. 4 nur inländ. Vergütungsschuldner (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte oder ständigen Vertreter im Inland) verpflichtet. Dies wird mit der in § 38 zum Ausdruck kommenden Grundeinstellung und mit dem Umstand begründet, daß beide Vorschriften beschr. StPfl. ArbN umfassen, die nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen (HEINICKE, FR 1986, 389; MÖSSNER, IWB F. 3 a Rechtsprechung Gr. 1, 57 [64]; MASSBAUM, Die beschr. StPfl. der Künstler und Berufssportler, 1991, 239; GRAMS, RIW 1997, 55 [58]; DERS., Anm. zu FG Münster v. 23. 5. 2001 in IStR 2002, 744). § 38 wurde gerade – anders als § 50 a Abs. 5 – aufgrund der Rspr. des BFH um die Voraussetzungen, die den inländ. ArbG definieren, ergänzt. Der BFH hatte entschieden, daß nur derjenige zum LStAbzug verpflichtet ist, der eine einer Betriebsstätte ähnliche feste örtliche Einrichtung im Inland besitzt (BFH v. 30. 10. 1973 I R 50/71, BStBl. II 1974, 107 [110]). Mit Einführung des LStAbzugs in § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 bei Vorliegen eines inländ. ArbG (JStG 1996, s. Anm. 36) soll nun nach Auffassung der FinVerw. die Anwendung des § 50 a Abs. 4 auf ausländ. ArbG vorgenommen werden (BMF v. 23. 1. 1996 aaO; BRDrucks. 171/95, 139). UE über-

zeugt auch dies nicht. Die Auslegung der FinVerw. unter Verwendung eines Tatbestandsmerkmal „Inlandsbezug“ findet keine Grundlage im Wortlaut des Gesetzes (LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 173). Der ausländ. ArbG hat keine Verwurzelung im Inland, die als Rechtfertigung für die Verpflichtung zum StAbzug herangezogen werden könnte. Nur bei einer solchen ständigen „Verwurzelung“ zum Inland braucht eine ausländ. Person damit zu rechnen, zur Hilfestellung gegenüber der FinVerw. verpflichtet zu sein (HEY, Anm. zu FG München v. 3. 6. 1998, RIW 1999, 236).

Nichtberufliche Vergütungsschuldner: Insbes. bei Vergütungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erscheint es problematisch, wie der StAbzug bei Fehlen eines inländ. Veranstalters, zB bei Eigenveranstaltungen des beschr. stpfl. Künstlers, durchgeführt werden soll, da man wohl kaum vom Käufer der Eintrittskarte die Durchführung des StAbzugs erwarten kann (s. Bundessteuerberaterkammer, DStR 1987, 738). Aus tatsächl. Gründen kommt in diesen Fällen eine Inanspruchnahme des Vergütungsempfängers durch Nachforderungsbescheid (§ 50 a Abs. 5 Satz 6) in Betracht (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 3.1; BUOB, StBp. 1970, 160 [163]; PIETSCH, DB 1990, 1490; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 62; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 15 aE; s. Anm. 144).

Dritte als Vergütungsschuldner (zB Sponsoren, Mäzene): Dritte sind nur insoweit zum Einbehalt verpflichtet, als sie Vergütungsschuldner sind und deshalb eine Vergütung aufgrund eines mit dem beschr. Stpfl. bestehenden Schuldverhältnisses schulden. Auf die Art des Schuldverhältnisses kommt es dabei nicht an. Jedoch muß sich die Zuwendung des Dritten auf eine Darbietung bzw. eine Tätigkeit oder deren Verwertung im Inland beziehen.

Für freiwillige Zuwendungen durch Dritte hat der Vergütungsschuldner den StAbzug nicht durchzuführen, da eine § 38 Abs. 1 Satz 2 (Lohnzahlung durch Dritte) entsprechende Regelung in Abs. 5 nicht enthalten ist. Entsprechendes gilt auch, wenn der Dritte sich gegenüber einem inländ. Veranstalter zu bestimmten Leistungen verpflichtet hat.

Sachleistungen: Soweit die Barvergütung nicht zur Deckung der AbzugSt. ausreicht oder ausschließlich eine Sachleistung gewährt wird, unterbleibt der StAbzug (s. Anm. 116).

133 III. Für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner)

Der Abzugsverpflichtete hat den StAbzug für Rechnung des beschränkt stpfl. Gläubigers vorzunehmen. Letzterer ist der Steuerschuldner (Klammerdefinition und Abs. 5 Satz 4, s. Anm. 139).

Abzug ohne rechtlichen Grund: Der Vergütungsgläubiger (= Steuerschuldner) kann Erstattung der abgeführten Steuer verlangen, wenn der StAbzug ohne rechtlichen Grund (zB keine inländ. Einkünfte) erfolgte (§ 37 Abs. 2 AO; s. BMF v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521 Tz. 2.1; FG Brandenburg v. 23. 9. 2000, EFG 2001, 326, nrkr., NZB: I B 9/01; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 25; s. auch F. W., IStR 1994, 240). Der Erstattungsanspruch ist durch den Vergütungsgläubiger mit Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids als Grundlage für die Erstattung geltend zu machen (BFH v. 20. 6. 1984 I R 283/81, BStBl. II, 828; v. 23. 1. 1985 I R 64/81, BStBl. II, 330; v. 16. 2. 1996 I R 64/95, DStR 1996, 865; s. zu weiteren Einzelfragen der Erstattung GRAMS, BB 1997, 70). Voraussetzung dafür ist, daß die StAnmeldung als eigenständiger rechtl. Grund geändert, be-

richtigt oder aufgehoben wird (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 70). Der Antrag ist innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO zu stellen. Der Vergütungsschuldner hat keinen eigenen Erstattungsanspruch (BFH v. 29. 10. 1997 I R 35/96, BStBl. II 1998, 235), kann aber vom Vergütungsgläubiger bevollmächtigt werden (FG Köln v. 24. 2. 2000, EFG 1189, Rev. I R 1/01 mit Hauptsacheerledigung).

Zum Erstattungsverfahren bei Eingreifen eines DBA vgl. § 50 d.

Abtretung der Vergütungsforderung: Die AbzugSt. ist zu Lasten des Abtretenden abzuziehen, denn durch die Abtretung wird nicht bewirkt, daß der Tatbestand der Einkunftserzielung vom Abtretungsempfänger verwirklicht wird (s. BFH v. 23. 1. 1985 I R 64/81, BStBl. II, 330; v. 27. 1. 1993 II S 10/92, BFH/NV 1993, 350). Zur Minderung der Bemessungsgrundlage infolge der Abtretung in Ausnahmefällen vgl. Anm. 116.

Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen: Der StAbzug ist grundsätzlich ungeachtet der Anwendung eines DBA in voller Höhe vorzunehmen (§ 50 d Abs. 1). Die Freistellung vom StAbzug ist in § 50 d geregelt. Danach kommt als Regelentlastungsverfahren das Erstattungsverfahren zur Anwendung (§ 50 d Abs. 1. Sätze 2 ff.). Als Erleichterung ist für Vergütungen iSd. § 50 a Abs. 4 das Freistellungsverfahren (§ 50 d Abs. 2) und unter bestimmten Voraussetzungen das Kontrollmeldeverfahren für Vergütungen iSd. § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 (§ 50 d Abs. 5) zugelassen. Nur unter den genannten Voraussetzungen kann vom StAbzug abgesehen werden (s. im einzelnen dazu BMF v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521; Merkblätter des BfF v. 9. 10. 2002 BStBl. I, 904 und 916; BMF v. 18. 12. 2002 BStBl. I, 1386, sowie die Erl. zu § 50 d).

Für bis zum 31. 12. 1988 zugeflossene Vergütungen hatte der BFH entschieden, daß das in § 73 h geregelte Freistellungsverfahren keine gesetzliche Grundlage hat, so daß sich ein inländ. Vergütungsschuldner unmittelbar auf die in einem DBA vorbehaltlos vereinbarte StBefreiung berufen konnte (BFH v. 22. 10. 1986 I R 261/82 BStBl. II 1987, 171, [173]; I R 128/83, BStBl. II 1987, 253 [255]). Mit dem StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224) wurde § 50 d in das EStG eingefügt. Dadurch wurde § 73 h EStDV überflüssig und aufgehoben.

C. Abführung der Abzugsteuer (Abs. 5 Satz 3)

I. Abführung (§ 73 e Satz 1 EStDV)

134

Der Vergütungsschuldner und damit zum Abzug Verpflichtete hat die innerhalb eines Kj. einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige FA abzuführen. Maßgebend ist die tatsächlich einbehaltene, nicht die (objektiv) einzubehaltende Steuer, sofern letztere möglicherweise einen größeren Betrag ergibt (BFH v. 25. 11. 2002 I B 69/02, BStBl. II 2003, 189 [191]). § 73 e EStDV hat in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d eine ausreichende Rechtsgrundlage (BFH v. 2. 2. 1994 I B 143/93, BFH/NV 1994, 864; Steueranmeldung ist „formell rechtmäßig“; ebenso: LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 178; aA GRAMS, BB 1995, 121).

Vierteljährlich: Die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. 4., 10. 7., 10. 10. und 10. 1. abzuführen. Zeitlich weicht der Zahlungszeitpunkt damit vom Zeitpunkt ab, an dem die Steuer einzubehalten ist.

Zuständiges Finanzamt ist das für die Besteuerung nach dem Einkommen des Vergütungsschuldners zuständige FA (Finanzkasse; BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 4.1; BFH v. 18. 5. 1994 I R 21/93, BStBl. II, 697). Dies ist regelmäßig das BetriebsFA (s. § 20 AO). Ist der Schuldner keine Körperschaft und stimmen Betriebs- und WohnsitzFA nicht überein, so ist die einbehaltene Steuer an das BetriebsFA abzuführen. Das FA des Bezirks, in dem der Anlaß für die Amtshandlung hervortritt, soll zuständig sein, wenn das FA nach § 73 e EStDV nicht zu ermitteln ist. Bei einer Tournee soll das FA zuständig sein, in dessen Bezirk die Tournee beginnt (BMF v. 23. 1. 1996 aaO; zustimmend FG München v. 3. 6. 1998, EFG 1998, 1266, rkr.).

Bezeichnung: „Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen“ oder „Steuerabzug von Vergütungen im Sinne des § 50 a Abs. 4 Einkommensteuergesetzes“.

II. Anmeldung (§ 73 e Sätze 2–4 EStDV)

Die Steueranmeldung ist auf speziellen Vordrucken der FÄ abzugeben. Sie wirkt nach § 168 Satz 1 AO als StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (ggf. nach Zustimmung durch das FA, § 168 Satz 2 und 3 AO) und ist damit eine StErklärung iSd. § 150 Abs. 1 Satz 3 AO. Die angemeldete Steuer ist ohne weiteres Leistungsgebot nach § 249 Abs. 1 Satz 2 AO vollstreckbar, jedoch nur gegenüber dem Vergütungsschuldner (BFH v. 13. 8. 1997 I B 30/97, BStBl. II, 700 []). Die Steueranmeldung bildet einen eigenständigen Rechtsgrund iSd. § 37 Abs. 2 AO (BFH v. 17. 5. 1995 I B 183/94, BStBl. II, 781).

Verwaltungsakt mit Drittwirkung: Die Steueranmeldung ist ein Verwaltungsakt, der mit der Einreichung beim FA zu einem solchen mit Drittwirkung wird (MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 243). Der Vergütungsschuldner ist aufgrund dessen berechtigt, nur den um die Steuer geminderten Teil der Vergütung an den Vergütungsgläubiger auszahlend (BFH v. 27. 7. 1987 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; v. 13. 8. 1997 I B 30/97, BStBl. II, 700). Es erfolgt – abgesehen von der Bescheinigung nach Satz 7 ab 1997, s. Anm. 146 ff. – keine Bekanntgabe an den Vergütungsgläubiger als Steuerschuldner, so daß dies in der Literatur als „merkwürdige Situation“ und „rechtsstaatlich bedenklich“ bezeichnet wird (MÖSSNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1029 [1051]).

Zeitpunkt und zuständiges Finanzamt: Wie bei Abführung (s. Anm. 134).

Zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen bei verspäteter Abgabe vgl. OFD Hamburg v. 9. 8. 1984, StEK AO 1977 § 152 Nr. 15.

Inhalt: Gläubiger, Höhe der Vergütung, Höhe des StAbzugs. Unterschrift: durch Vergütungsschuldner.

Anmeldepflicht trotz Doppelbesteuerungsabkommen: Wird aufgrund eines DBA kein Abzug oder ein Abzug nicht in voller Höhe vorgenommen, so läßt dies die Anmeldepflicht unberührt (§ 73 e Satz 3; vgl. zur Anwendung von DBA § 50 d).

Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung: Der Eingang der Steueranmeldung wirkt als StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 Satz 1 AO), eine StFestsetzung ist nur erforderlich, wenn die Festsetzung zu einer abweichenden Steuer führt (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO). Steuerschuldner ist der Vergütungsgläubiger; ihm wird aber der Steuerbescheid nicht bekannt gemacht. Vgl. dazu MÖSSNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1051 (1986): „rechts-

staatlich bedenklich“. Bei Abgabe der Steueranmeldung nach Ablauf der Frist soll dies zur StFestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung führen (FG München v. 30. 11. 1994, EFG 1995, 510, rkr.).

Anfechtung auch durch den Steuerschuldner:

► *Anfechtungsberechtigt* hinsichtlich der Steueranmeldung ist sowohl der Vergütungsschuldner wie auch der Vergütungsgläubiger (= Steuerschuldner). Sie kann mit dem Einspruch und ggf. der Klage angefochten werden (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 4.2; BFH v. 27. 7. 1987 I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 für Vergütungsgläubiger; v. 13. 8. 1997 I B 30/97, BStBl. II, 700; v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 19; krit. zur Rspr. SCHAUHOFF, IStR 1997, 662; GRAMS, DStZ 1998, 24; noch offen gelassen: BFH v. 20. 6. 1984 I R 22/80, BStBl. II, 1985, 5; zur Hinzuziehung/Beiladung des Schuldners bei Anfechtung durch den Gläubiger s. FG München v. 21. 2. 2001, EFG 2002, 629, rkr., zu LSt.). Die Frist zur Anfechtung läuft ohne Rechtsbehelfsbelehrung (BFH v. 25. 6. 1998 V B 104/97, BStBl. II, 649); Erfährt der Gläubiger innerhalb der Anfechtungsfrist nichts von der Einbehaltung der Quellensteuer, zB weil ihm die Bescheinigung nach Satz 7 nicht rechtzeitig zugeht, ist zu prüfen, ob Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) zu gewähren ist (WFR, DB 1989, 1801).

► *Aussetzung der Vollziehung* (§ 361 AO; § 69 FGO) können sowohl der Vergütungsgläubiger wie auch der Vergütungsschuldner beantragen. Der ausländ. Vergütungsgläubiger kann aber die Vollziehung nicht mit der Maßgabe ausgesetzt bekommen, daß die Steuer gegen den Willen des Vergütungsschuldners an ihn zu erstatten ist. In diesen Fällen bleibt nur einstweiliger Rechtsschutz im Verfahren nach § 50 d (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 68). Kann eine materiell-rechtliche Abführungsverpflichtung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt in Betracht kommen, bleibt es bei der AdV (BFH v. 13. 8. 1997 I B 30/97 aaO, 701; v. 24. 3. 1999 I B 113/98 aaO, 1315 mit Anm. KB, IStR 1999, 369; zur Kritik im Hinblick auf einen erschwerten Rechtsschutz GRAMS, DStZ 1998, 24). Wegen der unterschiedlichen Zuständigkeiten können die Voraussetzungen einer StErstattung aufgrund einer DBA-Regelung nicht in die StAnmeldung nach § 50 a Abs. 4 und 5 betreffenden Verfahren geltend gemacht werden, sondern nur im Verfahren nach § 50 d (BFH v. 17. 5. 1995 I B 183/94, BStBl. II, 781; s. dazu GRAMS, BB 1997, 70). Dogmatisch wird diese Regelung in der Literatur als problematisch angesehen, da die StAnmeldung grundsätzlich den Rechtsgrund für die Zahlung der AbzugSt. darstellt (s. MÖSSNER, IWB F. 3 a Rechtsprechung Gr. 1, 517 [540], [1996]).

Hat der Abzugsverpflichtete den Antrag auf AdV gestellt, hat er zunächst seine Abführungsverpflichtung nicht erfüllt. Wird der Einspruch/die Klage endgültig negativ beschieden, hat er den Steuerbetrag abzuführen und ggf. Aussetzungszinsen zu entrichten (FROTSCHER, § 50 a Rn. 28).

► *Aufforderung zur Anmeldung* ist idR kein anfechtbarer und aussetzbarer Verwaltungsakt (FG München v. 10. 4. 1995, EFG 1995, 752, rkr.; differenzierter FG Brandenburg v. 29. 1. 1996, EFG 1996, 1107, rkr.: abhängig vom Erklärungswillen des FA). Auch der Hinweis auf die bestehende Anmeldungspflicht ist kein anfechtbarer VA (vgl. BFH v. 2. 7. 1997 I R 45/96, BFH/NV 1998, 14; v. 12. 6. 1997 I R 72/96, BStBl. II 1997, 660).

► *Betriebsprüfungen beim Vergütungsschuldner* beschweren den Vergütungsgläubiger nur mittelbar. Sie bedürfen deshalb keiner Bekanntgabe an den Vergütungsgläu-

§ 50 a Anm. 135–136 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

biger und sind von ihm nicht anfechtbar (FG München v. 4. 8. 1997, EFG 1997, 1286, rkr.).

Änderung des in der StAnmeldung liegenden StBescheids können sowohl der Abzugsverpflichtete wie auch der Steuerschuldner beantragen (FG Hamburg v. 17. 1. 1997, EFG 1997, 593, insoweit nicht durch Beschwerde im AdV-Verfahren berührt: BFH v. 13. 8. 1997 I B 30/97, BStBl. II, 700).

Zweifel an der Steuerpflicht berechtigten nicht, den StAbzug zu unterlassen. Nur wenn der Gläubiger eine Bescheinigung des zuständigen FA vorlegt, kann der Vergütungsschuldner vom StAbzug absehen (§ 73 e Satz 5 EStDV).

Informationssammlung durch Übersendung der Anmeldungen nach § 73 e EStDV an das BfF: vgl. Anm. 136.

136

III. Aufzeichnungen und Steueraufsicht (§ 73 d EStDV)

Aufzeichnungspflichten (§ 73 d Abs. 1 EStDV): Der Vergütungsschuldner hat aufzuzeichnen:

- Name und Wohnung des beschr. stpfl. Gläubigers (Steuerschuldners). Bei Zweifeln, ob der Vergütungsgläubiger beschr. oder unbeschr. stpfl. ist, darf der StAbzug nur bei Nachweis der unbeschr. StPflcht durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen FA unterlassen werden (§ 73 e Satz 5 EStDV).
- Höhe der Aufsichtsratsvergütungen oder der Vergütung iSv. Abs. 4 in Euro.
- Tag des Zuflusses der Vergütungen an den Steuerschuldner. Zum Zuflußzeitpunkt vgl. Anm. 130.
- Höhe und Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Steuer.

Eine Freistellungsbescheinigung des BfF bei DBA-Fällen ist als Beleg gem. § 50 d Abs. 2 Satz 5 (bzw. Abs. 5 Satz 6 beim Kontrollmeldeverfahren) zu den Aufzeichnungen zu nehmen.

Steueraufsicht:

► *Prüfung*: Sowohl bei Veranlagung des Vergütungsschuldners (zur ESt. bzw. KSt.) als auch bei Außenprüfungen ist nach § 73 d Abs. 2 EStDV zu prüfen, ob die Steuern ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden (s. im einzelnen zur Außenprüfung GRAMS, DStZ 1977, 77).

Zur Zulässigkeit einer Außenprüfung beim Vergütungsschuldner vgl. BFH v. 23. 2. 1985 I R 53/81, BStBl. II, 566. In § 50 b wurde durch das Haushaltsbegleitgesetz 1989 v. 20. 12. 1988 (BGBl. I, 2262; BStBl. I 1989, 19) ein Prüfungsrecht der Verhältnisse für die Nichtvornahme des StAbzugs bei den Verfahrensbeteiligten verankert. Obwohl die Änderung im Hinblick auf den KapErtrStAbzug erfolgt ist, ist die Norm nicht darauf beschränkt. Jeder StAbzug und damit auch der nach § 50 a ist abgedeckt (GRAMS, DStZ 1997, 77 [80]).

► *Auskünfte an ausländische FinVerv.*: Beide derzeit praktizierten automatischen Auskunftsverfahren betreffen StAbzüge nach § 50 a Abs. 4; BMF v. 3. 2. 1999, Amtshilfemerkeblatt, BStBl. I, 228 Tz. 4. 2. 2:

- im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens;
- bei Verzicht auf Wohnsitzbestätigung im Erstattungsverfahren (derzeit nur USA).

Eine vollständige Übermittlung erfolgt nach GROTHE, StbJb. 1988/89, 339 [348] wegen des direkten Zusammenhangs mit der Abkommensanwendung mit eini-
ger Berechtigung.

Einstweilen frei.

137–138

D. Steuerschuldner (Abs. 5 Satz 4)

139

Obwohl bereits in Abs. 5 Satz 2 durch Klammerdefinition bestimmt (Anm. 133), legt Abs. 5 Satz 4 nochmals ausdrücklich fest, daß der beschr. Stpfl. beim StAbzug von Aufsichtsratsvergütungen und sonstigen Vergütungen der Steuerschuldner ist. Handelt es sich um eine Körperschaft oder Personenvereinigung als Vergütungsgläubiger, ist KSt. einzubehalten (BFH v. 27. 7. 1988 I R 130/84, BStBl. II 1989, 101). Zur Zurechnung bei mißbräuchlichen Gestaltungen s. BFH v. 29. 10. 1997 I R 35/96, BStBl. II 1998, 235. Zur Abgrenzung der Gläubiger- von der Vermittlerstellung s. FG Köln v. 18. 7. 2002, EFG 2002, 1457, rkr., mit Anm. GRAMS/MOLENNAAR, IStR 2003, 245, und Anm. 250 „Vermittler“.

Beschränkt Steuerpflichtiger: Aus dem Sinnzusammenhang kann dies nur der beschr. stpfl. Vergütungsempfänger sein. Der Wortlaut ist aber nicht eindeutig, da auch ein beschr. stpfl. Vergütungsschuldner denkbar ist; s. Anm. 132.

Personengesellschaften/-gemeinschaften (s. auch Anm. 5): Wird die vergütete Leistung durch den Zusammenschluß mehrerer natürlicher Personen erbracht, ist das jeweilige Mitglied der Gesellschaft/Gemeinschaft anteilig beschr. stpfl. (BFH v. 23. 10. 1991 I R 86/89, BStBl. II 1992, 185 [187]). Dies gilt auch, wenn der Vertrag mit der Gruppe geschlossen wird. Ein StBescheid ist in diesen Fällen an die einzelnen Gruppenmitglieder zu richten (BFH v. 26. 7. 1995 I B 200/94, BFH/NV 1996, 311) dies kann in der Praxis zu erheblichen Problemen führen (MÖSSNER, IWB F. 3a Rechtsprechung Gr. 1, 517 [540]).

Einstweilen frei.

140

E. Haftung für Einbehaltung und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 5)

Schrifttum (s. auch vor Anm. 130): FELIX, Rechtsnatur der Haftung des Steuerabzugsverpflichteten nach § 50 a Abs. 5 Satz 4 EStG, FR 1963, 356; EBERMANN, Die Haftung nach § 50 a Abs. 5 EStG und die Freistellung nach DBA, RIW 1984, 284; FRIEDRICH, Muß der Bürger als Steuereinheber strenger haften als der Finanzbeamte?, BB 1984, 1114; KRABBE, Änderungen des Steuerverfahrensrechts durch das Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 1719; RÖSSLER, Entschließungsermessens und Haftungsbescheid, DStZ 1990, 64; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, Herne/Berlin 1991, 24 ff.; GILOY, Zur Drittwirkung von Steuerfestsetzungen und Haftungsbescheiden im Steuerabzugsverfahren, BB 1993, 1410; WATERKAMP, Haftungsbescheid gegen einen Veranstalter bei Auftritt eines ausländischen Künstlers im Inland, FR 1994, 345; GRAMS, Künstlerbesteuerung: Zur Bestimmtheit von Haftungs- und Steuerbescheiden, FR 1996, 620; SCHWEDHELM/BINNEWIES, Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens nach § 50 a EStG, IStR 1998, 239.

I. Vergütungsschuldner als Haftender

Der Schuldner der Aufsichtsrats- und sonstigen Vergütungen haftet sowohl für die Einbehaltung als auch für die Abführung der Steuer. Dies entspricht der Regelung bei der LSt. (§ 42 d Abs. 1) und der KapErtrSt. (§ 44 Abs. 5). Der Haftende kann sich jedoch nicht entspr. § 42 d Abs. 2 von der Haftung befreien. Haftung setzt Abzugspflicht und Abzugspflicht setzt das Vorhandensein beschränkt stpfl. Vergütungen voraus (Akzessorietät der Haftung, § 191 Abs. 5 AO). Vergütungsschuldner ist derjenige, der zivilrechtlich zur Zahlung der Vergütung an den Gläubiger verpflichtet ist; s. im einzelnen Anm. 132.

II. Ermessen bei Haftungsanspruchnahme

Auswahlermessen (Inanspruchnahme des Haftungsschuldners oder des Steuerschuldners): Bei ausländ. Stpfl. reicht nach stRspr. der Hinweis auf die beschränkte StPfl. (und damit den Aufenthalt im Ausland) des Steuerschuldners aus, um ermessensfehlerfrei den inländ. Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen (BFH v. 22. 10. 1986 I R 261/82, BStBl. II 1987, 171 [174]; v. 20. 7. 1988 I R 61/85, BStBl. II 1989, 99; v. 5. 11. 1992 I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [411]; v. 3. 12. 1996 I B 44/96, BStBl. II 1997, 306; v. 8. 11. 2000 I B 59/00, BFH/NV 2001, 448; ebenso FG München v. 26. 11. 1986, EFG 1987, 250, rkr.). Problematisch ist diese Argumentation, wenn sowohl Vergütungsschuldner wie auch Vergütungsgläubiger beschr. Stpfl. sind (vgl. den Sachverhalt FG München v. 3. 6. 1998, EFG 1998, 1266, rkr.) und damit gegenüber beiden die gleiche „Erschwernis“ zur Durchführung des StAbzugs besteht. In diesen Fällen kommt eine primäre Inanspruchnahme des Steuerschuldners (= Vergütungsgläubigers) in Betracht (Hex, RIW 1999, 236).

Die Inanspruchnahme des Abzugsverpflichteten als Haftungsschuldner ist uE dann nicht zulässig, wenn der vorschriftsmäßige StAbzug mangels ausreichender Barvergütung unterblieben ist (s. Anm. 116 „Sachleistungen“). In diesen Fällen hat das FA die Steuern von dem beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger nach Abs. 5 Satz 6 Alt. 1 nachzufordern.

Zu den Fallgruppen, bei denen der Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann, vgl. Abs. 5 Satz 6 (Anm. 144).

Entschließungsermessen: Nach dem Wortlaut von § 73 g Satz 1 EStDV „hat“ das FA einen Haftungsbescheid zu erlassen, so daß insoweit kein Ermessen ausgeübt werden kann (krit. zum von § 191 AO abweichenden Wortlaut LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 186 ff.). Gleichwohl hat sich das FA in Zweifelsfällen mit der Frage auseinandersetzen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners vorliegen und diese darzulegen. Ansonsten handelt es ermessenfehlerhaft; s. FG München v. 26. 11. 1986, EFG 1987, 250, rkr.; FG Hamb. v. 13. 12. 1984, EFG 1985, 397, insoweit rkr. (EFG 1985, 586); BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 77; RÖSSLER, DStZ 1990, 64.

Inanspruchnahme bei GbR als Vergütungsschuldner: Haftungsansprüche können gegen jeden Schuldner in voller Höhe geltend gemacht werden (s. FG München v. 22. 7. 1985, EFG 1986, 76, rkr.).

III. Einzelfragen

Kein Verschulden: Die Haftung des Vergütungsgläubigers ist verschuldensunabhängig (kritisch dazu: FRIEDRICH, DB 1984, 1118).

Inanspruchnahme für ESt. oder KSt.: Ist der beschr. stpfl. Steuerschuldner kstpfl., so ist die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners für EStSchulden rechtswidrig; s. BFH v. 27. 7. 1988 I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (für liechtensteinische Anstalt); v. 27. 7. 1988 I R 87/85, BFH/NV 1989, 393 (für panamaische KapGes. mit Adreßanschrift in der Schweiz); v. 27. 7. 1988 I R 161/87, BFH/NV 1989, 258 (für nach dem Recht von Hongkong bzw. Panama gegründete KapGes.); aA BFH v. 22. 5. 1997 I B 114/96, BFH/NV 1997, 826: „Steuer vom Ertrag“ ausreichend; FG Hamb. v. 14. 5. 1998, EFG 1998, 1413, rkr: Unterscheidung nach Est. u. KSt. ist „Formalismus“. Der Haftungsbescheid muß die Steuerart erkennen lassen.

Steuersatz: Der für Nettovergütungsvereinbarungen geltende Abzugsteuersatz von 25 vH statt 20 vH (vor 1. 1. 2003: 33,33 vH statt 25 vH; R 227c Abs. 2 EStR 2001) bzw. 42,85 vH statt 30 vH bei der ARSteuer (R 227c Abs. 1 EStR 2001) kann einem Haftungsbescheid nur zugrunde gelegt werden, wenn eine ausdrückliche entsprechende Vereinbarung vorliegt (Darlegungspflicht beim FA); s. FG München v. 22. 7. 1985, EFG 1986, 76, rkr.

Umfang der Haftung: Der Haftende hat nur in dem Umfang für die Steuer einzustehen, in dem eine Steuerverbindlichkeit zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme noch besteht. In diesem Umfang sind Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger Gesamtschuldner iSd. § 44 Abs. 1 AO (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 72). Sind die Einnahmen stfrei, entfällt die Haftung (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 22; s. auch Anm. 116). Ebenso, wenn der Steueranspruch bereits vor Erlaß eines Haftungsbescheids verjährt ist (BFH v. 11. 7. 2001 VII R 28/99, BStBl. II 2002, 267; OFD Nürnberg v. 15. 12. 1999, DStR 2000, 248).

Verjährung: Ein Haftungsanspruch kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn der Anspruch gegen den Steuerschuldner verjährt ist (§ 191 Abs. 5 AO; s. BFH v. 22. 10. 1986 I R 107/82, BStBl. II 1987, 293; v. 5. 11. 1992 I R 41/92 aaO [409]). §§ 169 ff. AO sind entsprechend anzuwenden. Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 191 Abs. 3 Satz 3 AO mit Ablauf desjenigen Jahres, in dem der Haftungstatbestand (Nichteinbehaltung und Nichtabführung der Steuer) verwirklicht worden ist (FROTSCHER, § 50 a Rn. 30 a). Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO findet Anwendung (BFH v. 17. 4. 1996 I R 82/85, BStBl. II, 608; v. 14. 7. 1999 I B 151/98, BFH/NV 1999, 1667; aA BMF v. 24. 4. 1997, BStBl. I, 414; dem zustimmend FG Münster v. 16. 3. 1999, EFG 1999, 636, rkr.; SCHWEDHELM/BINNEWIES, IStR 1998, 239; FROTSCHER, § 50 a Rn. 30 a, da Hemmungstatbestände personenbezogen seien; ab 1. 1. 2002 s. § 50 d Abs. 1 Satz 7). Eine beim Vergütungsschuldner durchgeführte Außenprüfung hemmt nicht den Ablauf der Verjährung des Steueranspruchs gegen den ausländ. Steuerschuldner (s. BFH v. 22. 10. 1986 I R 239/83, BFH/NV 1988, 70).

Haftungsbescheid (§ 73 g EStDV): Das FA hat die Steuer bei dem Vergütungsschuldner bzw. bei § 50 a Abs. 6 bei dem entsprechenden Rechtsträger per Haftungsbescheid anzufordern. UU kann auch ein Nachforderungsbescheid erlassen werden (BFH v. 13. 9. 2000 I R 61/99, BStBl. II 2001, 67; KRABBE, DB 1988, 1719; zweifelhaft, wenn bereits StAnmeldung erfolgte, FG Hamb. v. 17. 6. 1996, EFG 1997, 17, Hauptsacherledigung unter BFH I B 88/96, nv.; FG

Münster v. 2. 2. 1998, EFG 1998, 823, rkr.; FG Münster v. 20. 9. 2000, EFG 2000, 1388, Rev. VI R 171/00; FG Düss. v. 23. 4. 2001, EFG 2001, 1018, Rev. I R 54/01). Bei ordnungsmäßiger Anmeldung der Steuer oder schriftlichem Anerkenntnis ist kein Haftungsbescheid erforderlich (§ 73 g Abs. 2 EStDV).

► *Bestimmtheit*: Im Haftungsbescheid sind der Haftungsschuldner (Vergütungsschuldner), die Haftungsschuld und die AbzugSt. so genau zu bezeichnen, daß feststeht, für welche Vergütung und welchen Vergütungsschuldner die Haftung geltend gemacht wird. Hinweis nur auf § 50 a Abs. 4 genügt nicht (FG München v. 25. 10. 1989, EFG 1990, 244, rkr.). Die Angabe des Steuerschuldners ist nicht erforderlich, solange die Haftungsschuld in tatsächl. und rechtl. Hinsicht in anderer Weise ausreichend konkretisiert werden kann (BFH v. 3. 12. 1996 I B 44/96, BStBl. II 1997, 306; v. 22. 5. 1997 I B 114/96 aaO; FG Köln v. 22. 10. 1998, EFG 1999, 655, rkr.; aA GRAMS, FR 1996, 620 [622]). Haftungs- und Nachforderungsbescheid sollen insoweit nicht gleich zu behandeln sein (BFH v. 3. 12. 1996 I B 44/96 aaO; SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 22). Die Angabe des Zeitraums, auf den sich die Steuerschuld bezieht, soll nicht erforderlich sein, wenn dem Haftungsschuldner der Zeitraum bekannt ist (BFH v. 22. 5. 1997 I B 114/96 aaO). Mehrere Streitgegenstände können in einem Bescheid zusammengefaßt werden (BFH v. 21. 6. 1989 VI R 31/86, BStBl. II, 909).

► *Zustellung* des Haftungsbescheids kann entfallen, wenn der Vergütungsgläubiger die einbehaltene Steuer ordnungsgemäß angemeldet hat oder wenn er seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkannt hat (§ 73 g Satz 2 EStDV).

► *Rechtsschutz*: Der Haftungsbescheid ist durch Einspruch und Klage durch Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger anfechtbar (SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 22; vgl. für Anfechtung nach Änderung des Bescheids BFH v. 24. 7. 1984 VII R 122/80, BStBl. II, 791; im Klageverfahren BFH v. 26. 11. 1986 I R 256/83; BFH/NV 1988, 82; bei Herabsetzung der Haftungssumme BFH v. 6. 3. 1990 VII R 132/87, BFH/NV 1991, 7). Dies gilt grundsätzlich auch für AdV (BFH v. 1. 12. 1992 I R 48/93, BFH/NV 1994, 549; FG Ba.-Württ. v. 27. 3. 1995, EFG 1995, 812, rkr.). Wegen Akzessorietät der Haftung besteht für Vergütungsschuldner das Recht, alle Einwendungen geltend zu machen, die auch der Steuerschuldner geltend machen kann einschl. der Möglichkeit, Erlaß der Steuer zu beanspruchen (WATERKAMP, FR 1994, 345 [347]).

Rechtsirrtum: Handelte der Abzugsverpflichtete in einem entschuldbaren Rechtsirrtum über seine Abzugsverpflichtung, kann ein Haftungsbescheid nicht erlassen werden (BFH v. 27. 7. 1988 I R 130/84, BStBl. II 1989, 89 [101 aE]; FG München v. 25. 10. 1989, EFG 1990, 245, rkr.). Ebenso bei Unkenntnis über die beschränkte StPflcht FG München v. 24. 10. 1991, EFG 1992, 276, rkr.

Freistellungsbescheinigung:

► *Doppelbesteuerungsabkommen*: Im Haftungsverfahren kann sich der Vergütungsschuldner nicht auf DBA-Rechte des Gläubigers berufen (§ 50 d Abs. 1 Satz 7), solange keine Freistellungsbescheinigung nach § 50 d Abs. 2 vorliegt.

► *Unilaterale Freistellung*, zB nach § 50 Abs. 7: Auch hierfür ist nach Auffassung der FinVerw. eine entsprechende Freistellungs- bzw. Ermäßigungsbescheinigung des zuständigen FA Voraussetzung (s. GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1249 [1267]). Zum Freistellungsverfahren bei ausländ. Kulturvereinigungen vgl. § 50 Anm. 500 und Hamb. v. 1. 4. 1987, StEK § 50 Nr. 26.

F. Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Abs. 5 Satz 6)

144

Nach Satz 6 kann der Steuerschuldner (vgl. Satz 4) nur in zwei Fällen in Anspruch genommen werden:

- wenn der Vergütungsschuldner die Vergütung nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (Satz 6 Nr. 1) oder
- wenn der Vergütungsschuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, der Steuerschuldner dies weiß, es dem FA aber nicht unverzüglich mitteilt (Satz 6 Nr. 2).

Nachforderungsbescheid gegen Steuerschuldner: Die Steuer ist durch StBescheid anzufordern (§ 73 g Abs. 1 EStDV). Es gelten §§ 155 ff. AO. Ist Vergütungsgläubiger eine PersGes., so ist der Bescheid an die Gesellschafter zu richten (BFH v. 26. 7. 1995 I B 200/94, BFH/NV 1996, 311 mit Anm. GRAMS, IStR 1995, 581; GRAMS, FR 1996, 620 [627]; aA die Vorinstanz FG München v. 13. 10. 1994, EFG 1995, 626; aA ebenfalls SCHMIDT/HEINICKE XXII. § 50 a Rn. 21; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 71: an die Gesellschaft). Anfechtung mit Einspruch (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO) durch den Steuerschuldner. Bei Eigenveranstaltungen kann ein Nachforderungsbescheid erlassen werden (BMF v. 23. 1. 1996, BStBl. I, 89 Tz. 3.1. Nach BMF v. 23. 1. 1996 aaO tritt auch bei Nachforderungsbescheiden die abgeltende Wirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG ein.

Die Nachforderung erfolgt durch StBescheid des für die Besteuerung des Vergütungsschuldners nach dem Einkommen zuständigen FA (§ 73 g iVm. 73 e Satz 1 EStDV; BFH v. 18. 5. 1994 I R 21/93, BStBl. II 1994, 697).

Die Tatbestände von Satz 6 Nr. 1 und 2:

► *Satz 6 Nr. 1 (Vergütung durch Vergütungsschuldner nicht ordnungsgemäß gekürzt):* Die nicht ordnungsgemäße Kürzung kann darin bestehen, daß eine zu niedrige Vergütung oder ein zu niedriger Steuersatz zugrunde gelegt wird oder eine Kürzung unterbleibt.

Auf die Kenntnis des Steuerschuldners (Vergütungsgläubigers) von der nicht ordnungsgemäßen Kürzung kommt es nicht an.

► *Satz 6 Nr. 2 (Kenntnis von Nichtabführung ohne Meldung an das FA):* Bei Nr. 2 müssen für die Inanspruchnahme drei Bedingungen kumulativ erfüllt sein:

- Der Vergütungsschuldner führt die einbehaltene (sonst schon Nr. 1) AbzugSt. nicht ordnungsgemäß ab.
- Der Steuerschuldner (Vergütungsgläubiger) weiß, daß keine ordnungsgemäße Abführung erfolgt.
- Der Steuerschuldner teilt dies nicht unverzüglich dem FA mit.

Dem Wortlaut nach ist damit auch eine Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers möglich, wenn der Vergütungsschuldner den StAbzug nicht vorgenommen hat, der Vergütungsgläubiger dies auch weiß, aber nicht er, sondern der Vergütungsschuldner dies dem FA unverzüglich mitgeteilt hat (LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 195).

Keine Inanspruchnahme des Steuerschuldners ist daher möglich, wenn

- der Steuerschuldner nicht weiß, daß der Vergütungsschuldner die einbehaltene Steuer nicht ordnungsmäßig abführt;
- der Steuerschuldner dies zwar weiß, es aber dem FA unverzüglich mitteilt.

Zuständiges FA ist das FA iSv. § 73 e Satz 1 EStDV (vgl. BFH v. 18. 5. 1994 I R 21/93 aaO; ebenso LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 194).

Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners (Haftender) oder des Vergütungsgläubigers (Steuerschuldner): vgl. Anm. 141.

145–146 Einstweilen frei.

G. Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger (Abs. 5 Satz 7)

147

I. Überblick

Mit dem JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523) wurde in Abs. 5 der Satz 7 eingefügt. Danach hat der Vergütungsschuldner dem beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger auf Verlangen eine Bescheinigung nach amtlichem Muster (Merkblatt des BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I, 904, Anlage 1) zu erteilen. Diese Bescheinigung muß den Namen und die Anschrift des Vergütungsgläubigers, die Art der Tätigkeit nebst Höhe der Vergütung in Euro, den Zahlungstag, den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach Abs. 4 sowie das FA, an das die Steuer abgeführt wurde, enthalten.

Bedeutung: § 50 Abs. 5 sieht in bestimmten Fällen eine Veranlagung beschr. stpfl. ArbN (Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2) bzw. eine Erstattung von AbzugSt. nach § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 (Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3) vor. Die im Rahmen des § 50 a Abs. 4 einbehaltene Pauschalsteuer wird nach § 32 b berücksichtigt (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6) bzw. kann im Rahmen des Erstattungsverfahrens ganz oder teilweise erstattet werden (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3). Zweck der Neuregelung ist insbesondere die Vermeidung einer Überbesteuerung durch die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach § 50 a Abs. 4 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 1. Zum Nachweis der nach § 50 a Abs. 4 abgezogenen und abgeführten Steuer hat der Vergütungsschuldner die Bescheinigung nach Abs. 5 Satz 7 seinem Antrag beizufügen. Der Inhalt wurde in Anlehnung an die für die Kapt-ErtrStAnrechnung erforderliche Bescheinigung nach § 45 a Abs. 2 geregelt (BTDrucks. 13/5952, 103).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 1 Satz 1 idF JStG 1997 findet das EStG idF des JStG 1997 erstmals ab dem VZ 1997 Anwendung. Dem entspricht das BMF-Schreiben v. 19. 12. 1996, mit dem der aml. Vordruck für die StBescheinigung nach Satz 7 erstmals veröffentlicht wurde (BStBl. I 1996, 1500). Gleichwohl findet gem. § 52 Abs. 31 Satz 2 idF JStG 1997 der § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 idF JStG 1997 (jetzt: § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3) bereits für Vergütungen Anwendung, die nach dem 31. 12. 1996 zufließen. Man wird im Fall des Erstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG 1997 deshalb entweder auf eine Bescheinigung nach Satz 7 verzichten müssen oder den Vordruck bereits für den VZ 1996 anwenden. Letzteres würde dem Gesetzeswortlaut von § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 und § 52 Abs. 31 Satz 2 idF JStG 1997 entsprechen, könnte aber uU praktische Schwierigkeiten bereiten.

148

II. Erteilung der Bescheinigung

Verpflichtung des Schuldners zur Bescheinigungserteilung: Satz 7 verpflichtet den Vergütungsschuldner zur Ausstellung der Bescheinigung. Die Ver-

pflichtung besteht allerdings nur dann, wenn der Vergütungsgläubiger die Bescheinigung verlangt. Sie kann erst erteilt werden, wenn die Steuer abgeführt ist.

Bescheinigungserteilung an den Vergütungsgläubiger: Der Vergütungsschuldner hat die Bescheinigung dem Vergütungsgläubiger zu erteilen. Dies muß nicht der Vergütungsgläubiger in Person sein, da beispielsweise eine PersGes. als Vertragspartner nicht selbst Vergütungsgläubiger iSd. § 50 a Abs. 4 sein kann (BFH v. 26. 7. 1995 I B 200/94, BFH/NV 1996, 311). In diesen Fällen ist die Bescheinigung dem einzelnen Gesellschafter der PersGes. zu erteilen. Im übrigen ist eine Bescheinigung dem Gläubiger auch dann erteilt, wenn sie demjenigen übergeben wird, von dem aufgrund seiner Berechtigung zum Vergütungsempfang angenommen werden kann, daß er auch zur Empfangnahme der Bescheinigung für den Gläubiger berechtigt ist.

Name und Anschrift des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Satz 7 Nr. 1): Name und Anschrift des Gläubigers sollen diesen einwandfrei als Empfänger identifizieren. Sind sie unrichtig angegeben, ist eine berichtigte Bescheinigung auszustellen. Entgegen der Regelung in § 45 a Abs. 6 für den KapErtrSt-Abzug enthält Satz 7 keine eigene Berichtigungsregelung. Man wird deshalb nicht verlangen können, daß nur bei Rückgabe der Originalbescheinigung die berichtigte Bescheinigung erteilt werden darf. Das Gesetz enthält keinen Verweis auf § 45 a. Darüber hinaus wird dieses im Rahmen der beschr. StPflcht auch vielfach aus praktischen Gründen nicht möglich sein.

Tätigkeitsart und Vergütungshöhe (Satz 7 Nr. 2): Die Bescheinigung muß die Art der Tätigkeit enthalten, für die die Vergütung gezahlt wurde. Eine Beschreibung der der Vergütung zugrundeliegenden Tätigkeit ist ausreichend. Alternativ kann auch die Bezeichnung der Tätigkeit im Gesetz angegeben werden. Die Vergütung selbst ist mit dem der Besteuerung unterliegenden Bruttobetrag in Euro anzugeben. Der amtliche Vordruck (Merkblatt des BfF v. 9. 10. 2002, BStBl. I 2002, 904, Anlage 1) verlangt darüber hinaus die Angabe des Zeitraums der Tätigkeit, ohne daß dies durch Satz 7 vorgesehen ist.

Zahlungstag (Satz 7 Nr. 3): Anzugeben ist der tatsächliche Zahlungstag der Barzahlung oder Überweisung.

Einbehaltener und abgeführter Steuerbetrag (Satz 7 Nr. 4): Der einbehaltene und abgeführte Steuerbetrag ist entsprechend dem im Abzugsverfahren tatsächlich einbehaltenen und abgeführten Betrag anzugeben. Als Steuerbetrag ist hier auch der Solidaritätszuschlag zu nennen, für den der amtliche Vordruck ein eigenes Feld enthält. Darüber hinaus ist das Kalenderquartal zu benennen, für das der StAbzug angemeldet wurde.

Bezeichnung des Abführungsfinanzamts (Satz 7 Nr. 5): Das FA, an das der Vergütungsschuldner nach Satz 3 die einbehaltene Steuer (einschl. des Solidaritätszuschlags) abgeführt hat, ist anzugeben. Die Angabe umfaßt die Steuernummer des Vergütungsschuldners.

Einstweilen frei.

149–159

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Modifiziertes Einbehaltungsverfahren, wenn bestimmte
Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3
an einen Beauftragten geleistet werden**

A. Ermächtigung zum Erlaß einer Rechtsverordnung

160

I. Abs. 6 als Ermächtigungsgrundlage

Abs. 6 ermächtigt zum Erlaß einer RechtsVO, nach der bei Vergütungen für Urheberrechte iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, die nicht direkt an den beschr. stpfl. Gläubiger, sondern an einen von ihm Beauftragten geleistet werden, dieser Beauftragte anstelle des Schuldners die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und auch dafür haftet. Diese Ermächtigung wurde durch § 73 f EStDV ausgefüllt. Danach braucht der Schuldner dann den StAbzug nicht vorzunehmen, wenn er die Vergütungen aufgrund eines Übereinkommens statt an den beschr. stpfl. Gläubiger an die Gesellschaft für musikalische Aufführungsrechte (Gema) abführt. Bei anderen Beauftragten müssen die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF einwilligen, daß sie an die Stelle des Vergütungsschuldners treten. Der Wortlaut der Norm enthält keine Beschränkung auf im Inland ansässige Beauftragte, so daß auch ausländ. Verwertungsgesellschaften Beauftragte sein können (vgl. BMF v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521 Tz. 5; aA LADEMANN/NIELAND, § 50 a Rn. 202, der nur im Inland ansässige Rechtsträger erfassen will).

161

II. Ausfüllung der Ermächtigung durch § 73 f EStDV

Aufgrund der Ermächtigung in Abs. 6 wurde mit § 73 f EStDV eine entsprechende RechtsVO geschaffen.

Beauftragter: § 73 f Satz 1 EStDV bestimmt jedoch nicht in allgemeiner Form, wer Beauftragter iSv. Abs. 6 sein kann. Vielmehr legt er fest, daß die *Gesellschaft für musikalische Aufführungsrechte (Gema)*, Bayreuther Str. 37, 10787 Berlin; Rosenheimer Str. 11, 81667 München; www.gema.de) oder andere Rechtsträger Beauftragte sind. Andere Rechtsträger können aber nur mit Einwilligung der obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF an die Stelle des Schuldners treten. Solche Einwilligungen liegen vor für:

- *Gesellschaft zur Verwertung von Leistungsschutzrechten mbH (GVL)*, Heimhuder Straße 5, 20148, Hamburg, www.gvl.de; s. FinMin. NRW v. 22. 7. 1988, StEK EStG § 50 a Nr. 57 = DB 1988, 1774;
- *Verwertungsgesellschaft Bild-Kunst rechtsfähiger Verein*, Weberstraße 61, 53113 Bonn, www.vgbildkunst.de; s. BMF v. 18. 4. 1974, BStBl. I, 360;
- *Verwertungsgesellschaft Wort*, Goethestraße 49, 80336 München, www.vgwort.de; FinMin. Bayern v. 17. 11. 1986, StEK EStG § 50 a Nr. 52 = DB 1986, 2574.

Verfahren: Der als Beauftragter handelnde Rechtsträger hat den StAbzug vorzunehmen. Für ihn gelten Abs. 5 und §§ 73 d und 73 e EStDV entsprechend

(§ 73 f Satz 2 EStDV). Auch § 50 d ist anwendbar (FinMin. NRW v. 22. 7. 1988 aaO).

B. Der Abzugstatbestand des Abs. 6

I. An Beauftragte geleistete Vergütungen für Urheberrechte

1. Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3) 162

Das besondere Verfahren nach Abs. 6 gilt nur für einen Teil der Vergütungen, die der AbzugSt. nach § 50 a Abs. 4 unterliegen.

Zur Abgrenzung der Vergütungen für Urheberrechte vgl. im einzelnen Anm. 99.

2. Nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistete Vergütungen 163

Gläubiger: Es muß sich um einen beschr. stpfl. Gläubiger handeln, da sonst § 50 a nicht anzuwenden ist. Der Gläubiger bleibt Steuerschuldner (§ 73 f Satz 1 EStDV).

Leisten an einen Beauftragten:

► *Beauftragter:* Von der FinVerw. werden nur bestimmte Rechtsträger als Beauftragte iSv. Abs. 6 anerkannt; vgl. Anm. 161. Zur Abgrenzung des Handelns als Schuldner oder als Beauftragter vgl. FG Hamburg v. 19. 1. 1981, EFG 1981, 513, bestät. durch BFH v. 23. 1. 1985 I R 53/81, BStBl. II, 566.

► *Übereinkommen:* Die Leistung des Schuldners an den Beauftragten muß nach § 73 f Satz 1 EStDV aufgrund eines Übereinkommens erfolgen.

II. Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Beauftragten 164

An Stelle des Schuldners: Der Beauftragte tritt hinsichtlich Einbehalt, Abführung und Haftung für die AbzugSt. an die Stelle des Vergütungsschuldners (Abs. 6 aE; s. auch BMF v. 7. 5. 2002, BStBl. I, 521 Tz. 5).

Einbehalt: Von den Vergütungen an den (beschränkt stpfl.) Gläubiger hat der Beauftragte die AbzugSt. nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 einzubehalten. Für den Beauftragten gelten Abs. 5 Satz 1 und 2 und die Aufzeichnungspflichten des § 72 d EStDV entsprechend (§ 73 f Satz 2 EStDV).

Der Einbehalt ist von den Beträgen vorzunehmen, die aufgrund des Verteilungsplans an den beschr. Stpfl. zu zahlen sind; es kommt nicht darauf an, auf welchen Autor die einzelnen Lizenzgebühren entfallen (BFH v. 24. 6. 1964 I 166/61 U, BStBl. II, 544).

Abführung ist durch den Beauftragten entsprechend Abs. 5 Satz 3, 73 e EStDV zu veranlassen (§ 73 f Satz 2 EStDV).

Haftung: Der Beauftragte haftet für Einbehalt und Abführung der Abzugsteuer entsprechend Abs. 5 Satz 5 (§ 73 f Satz 2 EStDV).

Doppelbesteuerungsabkommen: Gem. FinMin. NRW v. 22. 7. 1988 (StEK EStG § 50 a Nr. 57 = DB 1988, 1774) darf der Beauftragte den StAbzug nur

unterlassen bzw. nach einem niedrigeren Satz vornehmen, wenn eine entsprechende Bescheinigung des BfF vorliegt (§ 50 d).

165–169 Einstweilen frei.

170

Erläuterungen zu Abs. 7 aF: Steuerabzug für Vergütungen an ausländische Werkvertragsunternehmer

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 31. 5. 1999, BStBl. I, 491; v. 11. 8. 1999, BStBl. I, 728; OFD Rostock v. 23. 8. 1999, FR 1999, 1150.

Schrifttum: BIRK/KULOSA, Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 433; DAUTZENBERG, Internationale Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes, StuB 1999, 184; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Steuerbereinigungsgesetz, IWB F. 3 Gr. 3, 1291; GRÜTZNER, Das Steuerabzugsverfahren nach § 50 a EStG unter Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1249; HANDZIK, Steuerabzug gegenüber dem ausländischen Vergütungsgläubiger nach § 50 a Abs. 7 EStG, NWB F. 3, 10785; HEY/LIEBER, Steuerabzugspflicht bei Zahlungen an ausländische Werkvertragsunternehmen, IWB F. 3 Gr. 3, 1211; HOFFMANN, Praxishinweise zur neuen Abzugssteuer für ausländische Werkvertragsunternehmer, DStR 1999, 1061; HORSCH/OBERHAUSER, Wirtschaftliche Folgen des Steuerabzugs bei ausländischen Nachunternehmern, BB 1999, 1173; KORN/STRAHL, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Übersicht und erste Beratungserkenntnisse, KÖSDI 1999, 11964; KROPPEN/SCHREIBER, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes, IWB F. 3 Gr. 3, 1227; KUMPF/ROTH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Einschneidende neue Einbehaltspflichten bei Zahlungen an Steuerausländer (§ 50 a Abs. 7 und Abs. 8 EStG), DB 1999, 815; DIES., Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132; DIES., Einführungserlass zu § 50 a Abs. 7 EStG, DB 1999, 1289; LETZSCH, Die neue Abzugsbesteuerung gemäß § 50 a Abs. 7 EStG, BB 1999, 1515; LÜDIKKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, ISr 1999, 193; SCHAHOFF, § 50 a Abs. 7 EStG oder Happy End beim Trauerspiel, ISr 1999, 499; STAPPERFEND, Der neue Steuerabzug gegenüber ausländischen Werkunternehmern aus europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Sicht, FR 1999, 742; STICKAN/SCHWENKER, Anwendungsprobleme bei der neuen Abzugsbesteuerung von Vergütungen für Werkleistungen ausländischer Unternehmen, FR 1999, 733; THÖMMES/SCHIEPERS, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Internationales Steuerrecht, DStR 1999, 609; DE WEERTH, Neues zum aufgehobenen § 50 a Abs. 7 EStG: Erstattung der Abzugssteuer, ISr 2000, 210.

Einführung des Steuerabzugsverfahrens: Mit dem durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 2) eingefügten Abs. 7 wurde eine unbedingte gesetzliche Verpflichtung des Vergütungsschuldners zum StAbzug iHv. 25 vH für ab dem 1. 4. 1999 gezahlte Vergütungen an ausländ. Werkvertragsunternehmer für die Herstellung eines Werkes eingefügt, sofern nicht bereits nach anderen Vorschriften ein StAbzug vorzunehmen war. Mit dieser Regelung sollten vor allem ausländ. Unternehmen des Bausektors erfaßt werden, die auf deutschen Baustellen tätig waren. Der Vergütungsschuldner durfte vom StAbzug nur absehen, wenn eine entsprechende Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen FA oder des BfF (bei StBefreiung oder -ermäßigung nach einem DBA) im Vorhinein vorlag. Der StAbzug hatte keine abgeltende Wirkung (Abs. 7 Satz 5 aF).

Aufhebung des Steuerabzugsverfahrens: Durch das StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (s. Anm. 2) wurde Abs. 7 aF rückwirkend wieder aufgehoben. Bereits im Vorgriff auf diese beabsichtigte rückwirkende Abschaffung der Neu-

regelung ordnete das BMF mit Schreiben vom 3. 8. 1999 (BSStBl. I, 728) an, von der Erhebung des StAbzugs mit sofortiger Wirkung abzusehen und bereits abgeführte Steuer zu erstatten, soweit die Voraussetzungen für eine Freistellung vom StAbzug oder für die Erstattung der Steuer erfüllt sind. Die Abschaffung des StAbzugsverfahrens war die Folge erheblicher Kritik sowohl in der inländ. Wirtschaft wie auch in den Nachbarstaaten im Hinblick auf die Höhe des StAbzugs (25 vH unterstellt einen Reingewinn in Höhe von 50 vH), den Umfang der umfaßten Leistungen und die Praktikabilität der Umsetzung. Die EU-Kommission hatte zuvor beschlossen, der Bundesrepublik ein Fristsetzungsschreiben (Art. 226 EG-Vertrag) zu übermitteln (s. BB 1999, 1640).

Schadensersatzanspruch wegen Einführung des Abs. 7 aF? Umstritten ist, ob wegen der durch die Einführung des Abs. 7 aF verursachten Kosten oder Liquiditätsnachteile Schadensersatzansprüche wegen legislativen Unrechts gegen die öffentliche Hand entstanden sind. In der Literatur ist dies umstritten. Unter Hinweis auf das genannte Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission (s. Anm. 166) wird ein Schadensersatzanspruch von DE WERTH bejaht (IStR 2000, 210). Demgegenüber sieht SCHAUHOFF (IStR 1999, 499 [501]) den Tatbestand des legislativen Unrechts noch nicht als erfüllt an.

Einstweilen frei.

171–179

Erläuterungen zu Abs. 7 nF: Steuerabzug durch Anordnung des Finanzamts

Schrifttum: STRECK, Die Anordnung eines Steuerabzugs für beschr. Stpfl. nach § 50 a Abs. 7 des EStG, BB 1984, 846; MÜLLER, Zweifelsfragen bei der Anordnung des Steuerabzugs gemäß § 50 a Abs. 7 EStG, DB 1984, 2221; UNTERBUSCH, Zur Frage der Rückwirkung des § 50 a Abs. 7 EStG, DB 1985, 302; GRÜTZNER, Steuerabzugs- und Freistellungsverfahren bei beschränkt Steuerpflichtigen, IWB F. 3 Gr. 3, 769 (1985); DELCKER, Der Sicherstellungsbescheid nach § 50 a Abs. 7 EStG bei beschr. Stpfl., RIW 1985, 472; DELCKER, Sicherstellung von Einkommen- und Lohnsteuer beschränkt Steuerpflichtiger, RIW 1990, 744; LIEVEN, Ausländische Werkvertragsunternehmen und der Steuerabzug nach § 50 a Abs. 7 EStG, IStR 1996, 153; KUMPF/ROTH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Einschneidende neue Einbehaltungspflichten bei Zahlungen an Steuerausländer (§ 50 a Abs. 7 und Abs. 8 EStG), DB 1999, 815; DIES., Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132; GRÜTZNER, Steuerabzug nach § 50 a EStG, in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPEN, DBA, Anhang (2002).

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 21. 5. 2002, BSStBl. I, 710.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

I. Überblick zu Abs. 7

180

Abs. 7 regelt keinen gesetzlichen StAbzug, sondern enthält lediglich eine Anordnungsermächtigung. Hieraus ergeben sich Probleme hinsichtlich seiner Rechtsnatur (s. Anm. 182).

Der StAbzug hat ausschließlich den Zweck, Steueransprüche gegenüber beschr. Stpfl. sicherzustellen (Anm. 194). Hieraus erklärt sich der vorläufige Charakter dieser Maßnahme, die weder Abgeltungswirkung entfaltet, noch den Ausschluß von Steueranrechnungen gegenüber dem Steuerschuldner bewirkt (Anm. 210).

Der StAbzug hat auf Anordnung des FA durch den Vergütungsschuldner auf Rechnung des Vergütungsgläubigers zu erfolgen. Letzterer bleibt dabei der Steuerschuldner. Der Wortlaut wurde insoweit ab dem VZ 1996 klargestellt.

Der auf den StAbzug anzuwendende Steuersatz ist seit dem JStG 1996 (s. Anm. 181) mit im Regelfall 25 vH festgelegt, während zuvor das FA die Höhe unter Berücksichtigung der voraussichtlich auf die abzugspfl. Einnahmen entfallenden Steuer festlegen konnte (s. Anm. 206).

Ab dem VZ 1996 ist das Verfahren durch den zunächst teilweisen und ab VZ 2000 vollständigen Verweis auf Abs. 5 gesetzlich geregelt (s. Anm. 208). Die zuvor bestehenden Unklarheiten verfahrensrechtlicher Art sind damit weitestgehend beseitigt. Die Norm enthält eine Sanktionsmöglichkeit für das FA. Die Haftung des Vergütungsschuldners ist nunmehr in Abs. 7 Satz 3 über den Verweis auf Abs. 5 geregelt (s. Anm. 208).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 7

Vierte VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutze des inneren Friedens v. 8. 12. 1931 (RGBl. I, 699): Hierdurch wurde § 88 a in das EStG 1925 eingefügt. Die Vorschrift enthielt zum einen die Ermächtigung des Reichsministers der Finanzen, bei beschr. stpfl. Einkünften die ESt. im Wege des StAbzugs anzuordnen; zum anderen wurde die Festsetzung des Steuersatzes nach „Lage des einzelnen Falles“ den FÄ anheimgestellt.

EStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1005; RStBl. 1261): Der StAbzug bei beschr. stpfl. Einkünften wurde in § 50 Abs. 6 aufgenommen. Die Norm stellt den StAbzug dem Grunde und der Höhe nach in das Ermessen des FA. Erstmals wurde die Sicherstellung des Steueranspruchs als Normzweck und als Voraussetzung des StAbzugs genannt.

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Der bisherige § 50 Abs. 6 wurde unverändert nach § 50 a als Abs. 7 übernommen.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): In Abs. 7 wurde Satz 1 dergestalt neu gefaßt, daß das FA den StAbzug zur Sicherstellung des Steueranspruchs anordnen kann. Der Gläubiger hat die Möglichkeit, den im geänderten Satz 2 festgelegten Standardsatz von 25 vH der gesamten Einnahmen durch Nachweis einer geringeren tatsächlichen Steuer zu vermindern. Abs. 5 Sätze 1–5 finden Anwendung mit der Folge der Haftungslosigkeit des Vergütungsschuldners. Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 wird durch den neuen Satz 4 ausdrücklich ausgeschlossen.

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): In Satz 3 wird nunmehr nicht mehr auf Abs. 5 Satz 3 Bezug genommen. Dadurch spricht die Abzugsanordnung das für den beschr. Stpfl. örtlich zuständige FA aus.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Durch Einfügung eines neuen Abs. 7 wurde der bisherige Abs. 7 mit kleinen Änderungen Abs. 8. Gleichzeitig wurde ab 1. 4. 1999 das FA des Vergütungsschuldners durch Änderung von Satz 1 und 3 das für den StAbzug iSd. Abs. 8 zuständige FA.

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13): Durch rückwirkende Aufhebung des durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügten Abs. 7 wurde Abs. 8 – ebenso wie vor diesem Gesetz – wieder zu Abs. 7 und

gleichzeitig geändert. Ab VZ 2000 ist das FA des Vergütungsgläubigers nach Abs. 7 Satz 1 nunmehr wieder für die Anordnung des StAbzugs zuständig. In § 73 e EStDV wurde Satz 6 hinzugefügt.

StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): Satz 3 bestimmt jetzt, daß die vom Vergütungsschuldner einzubehaltende Steuer an das für die Besteuerung des beschr. stpfl. Vergütungsgläubigers zuständige FA abzuführen und bei diesem auch anzumelden ist. Eine entsprechende Ergänzung des § 73 e Satz 6 EStDV erfolgte ebenfalls.

III. Bedeutung des Abs. 7

1. Rechtsnatur

182

Der StAbzug nach Abs. 7 ist kein gesetzlicher StAbzug, denn das Gesetz ordnet den StAbzug nicht selbst an, sondern ermächtigt das FA, ihn nach pflichtgemäßem Ermessen anzuordnen. Es gilt § 5 AO (vgl. BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63; BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 85; FROTSCHER, § 50 a Rn. 37; STRECK, BB 1984, 846 [848]; DELCKER, RIW 1985, 472 [475]).

Aus der fehlenden gesetzlichen Bestimmung des Sicherstellungsabzugs (DELCKER, RIW 1985, 472 [475]) ergibt sich sein vorläufiger Charakter. Insoweit weist er Ähnlichkeit mit der Steuervorauszahlung nach § 37 auf (vgl. BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U aaO; FG Berlin v. 27. 1. 1967, EFG 1967, 513 [514]). Soweit der BFH und ihm folgend das überwiegende Schrifttum aus dieser Ähnlichkeit allerdings weitergehende Folgerungen insbes. für die rückwirkende Anordnung des StAbzugs zieht (vgl. Anm. 200), kann dem nicht gefolgt werden (wie hier FROTSCHER, § 50 a Rn. 34; UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [304]). Vielmehr bestehen erhebliche Unterschiede zwischen Vorauszahlungen und dem Sicherstellungsabzug nach Abs. 7, die wie folgt zum Ausdruck kommen:

- ▷ *Unterschiedliche Zwecksetzung* (s. UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [304]): Zweck der Festsetzung von Vorauszahlungen ist es, in steuertechnischer Sicht, eine rasche Anpassung an geänderte Verhältnisse zu ermöglichen (s. BFH v. 27. 9. 1976 VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33), in wirtschaftspolitischer Sicht, stabilisierend zu wirken (so die Begr. zu § 35 Abs. 2 Satz 3 idF des StabG v. 8. 6. 1967, BTDrucks. V/1890, 17 f.) und in verfassungsrechtlicher Sicht, die zeitliche Diskrepanz zwischen Entstehung der Steuerschuld und Entrichtung der Steuer zu vermindern und damit zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beizutragen (s. zur Bedeutung der Vorauszahlungen auch § 37 Anm. 12 f.).

Demgegenüber dient der StAbzug aufgrund der Anordnung des FA gem. Abs. 7 der Sicherstellung des Steueranspruchs (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1315]) und damit der ordnungsgemäßen Heranziehung der beschr. Stpfl. (s. Begründung zu § 50 Abs. 6 EStG 1934, RStBl. 1935, 60).

- ▷ *Unterschiedliche Anwendungshäufigkeit*: Während die Festsetzung von Vorauszahlungen aufgrund ihrer allgemeinen Zwecksetzung Regelcharakter hat, kommt dem Sicherstellungsabzug Ausnahmecharakter zu (s. UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [305]). Der Ausnahmecharakter des Sicherstellungsabzugs kam in den EStR 1934 (D. 5, abgedr. bei STRECK, BB 1984, 846) dadurch zum Ausdruck, daß dort bestimmt war, daß „von dieser Vorschrift nur in Einzelfällen Gebrauch zu machen“ ist.

▷ *Unterschiedliche Erhebung:* Vorauszahlungen werden immer vom Stpfl. selbst erhoben und sind weder zeitlich noch dem Grunde nach an Geldzuflüsse, sondern ausschließlich an voraussichtliche Einkunftsverwirklichung gebunden. Diese kann auch ohne Geldzufluß zB im Rahmen einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen geschehen.

Der Sicherstellungsabzug dagegen richtet sich an einen Dritten und ist ausschließlich an Geldzuflüsse von Seiten des Dritten gebunden (s. FROTSCHER, § 50 a Rn. 34).

183 2. Rechtliche und verfassungsrechtliche Bedeutung des Steuerabzugs

Rechtlich: Die Bedeutung des StAbzugs nach Abs. 7 liegt in der Möglichkeit, zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Besteuerung auf das Vermögen eines beschr. Stpfl. zuzugreifen, bevor es in seinen tatsächlichen Herrschaftsbereich gelangt und durch Verbringung in das Ausland dem Zugriff des deutschen Fiskus endgültig entzogen ist (vgl. BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1315]; s. auch UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [305]).

Verfassungsrechtlich: Vereinzelt sind verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Sicherstellungsabzug nach Abs. 7 erhoben worden (s. STRECK, BB 1984, 846 [849]). Diese Bedenken richten sich gegen die gesetzliche Ermächtigung des FA zur Anordnung des StAbzugs nach eigenem Ermessen. Hierin wird ein Verstoß gegen das Gebot der Gesetz- und Tatbestandsmäßigkeit geschehen (so STRECK aaO, unter Berufung auf TIPKE, Steuerrecht, 9. Auflage 1983, 41 f., 43). UE sind verfassungsrechtliche Bedenken gegen Abs. 7 sowohl in der Fassung vor VZ 1996 und erst Recht in der nunmehr geltenden Fassung unbegründet (ebenso für Fassung vor VZ 1996 DELCKER, RIW 1985, 473 [481 f.]). Mit der Anordnung des Sicherstellungsabzugs übt das FA lediglich hinsichtlich des Zeitpunkts der Steuerzahlung ein Ermessen aus, nicht hinsichtlich der Begründung bzw. der Höhe der Steuerschuld. Diese entsteht von Gesetzes wegen und in gesetzlich bestimmter Höhe, nicht aufgrund der Anordnung des FA. Eine gewisse Unbestimmtheit enthielt die Anordnungsermächtigung des Abs. 7 hinsichtlich des Zeitpunkts der Leistungspflicht vor dem VZ 1996, als der Verweis auf Abs. 5 noch nicht enthalten war. Allerdings war diese Unbestimmtheit ihrerseits begrenzt auf das am Normzweck auszurichtende pflichtgemäße Ermessen des FA. Damit war sie auf einen auch im Steuerrecht zulässigerweise verwendbaren (vgl. BVerfG v. 19. 4. 1978 2 BvL 2/75, BStBl. II, 548 [551 ff.]) unbestimmten Rechtsbegriff „zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig“ zurückgeführt. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, daß die Anordnungsermächtigung des Abs. 7 Ausnahmecharakter hat und ihre Rechtfertigung letztlich in dem rechtsstaatlichen Gebot der allgemeinen und gleichmäßigen Durchsetzung des Steueranspruchs auch gegenüber beschr. Stpfl. hat, die sich aufgrund ihrer Exterritorialität leichter dem Zugriff der FinVerw. entziehen können als unbeschr. Stpfl. Dies rechtfertigt uE die in Abs. 7 auch vor dem VZ 1996 gegebenen Ermessensspielräume bei der Durchführung der Besteuerung.

184 3. Bedeutung in der Steuerpraxis

In der stl. Praxis scheint die Anordnung des StAbzugs durch das FA erst Mitte der achtziger Jahre eine zunehmende Rolle zu spielen (s. STRECK, BB 1984, 846; MÜLLER, DB 1984, 2221; DELCKER, RIW 1985, 472; DERS., RIW 1990, 744 f.).

Für beschr. stpfl. Artisten enthielt Abschn. 227 b EStR 1984 eine allgemeine Anordnung des StAbzugs nach Abs. 7. Hierbei war die Steuerhöhe idR mit 15 vH

der Einnahmen festzusetzen (zur rechtlichen Problematik einer allgemeinen Anordnung vgl. Anm. 199). Nach Inkrafttreten des StBereinG 1985 ist Abschn. 227 b idF der EStR 1984 nicht mehr anzuwenden und demzufolge seit 1987 in den EStR nicht mehr enthalten.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften über den Steuerabzug

185

Der StAbzug auf Anordnung des FA nach Abs. 7 hat im Verhältnis zum gesetzlichen StAbzug (LSt., KapErtrSt., Bauabzugsteuer, StAbzug nach Abs. 1 bzw. 4) subsidiären Charakter. Dies bedeutet, daß für bereits dem StAbzug unterliegende Einnahmen der StAbzug nach Abs. 7 nicht zusätzlich angeordnet werden kann (für Bauabzugsteuer s. § 48 Abs. 4 Nr. 2 bzw. § 48 b Abs. 5: StAbzug nach § 50 a Abs. 7 unterbleibt, wenn die Bauabzugsteuer angemeldet und abgeführt wurde bzw. eine Freistellungsbescheinigung vorliegt). Auch ist es nicht zulässig, den StAbzug nach Abs. 7 anstatt eines anderen StAbzugs anzuordnen. Denn während es sich bei dem StAbzug nach Abs. 7 um eine bloße Anordnungsermächtigung handelt, haben alle anderen Formen des StAbzugs hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit zwingenden Charakter. Umgekehrt schließt dies aber nicht aus, daß in Fällen, in denen ein gesetzlicher StAbzug nicht vorgesehen ist, beispielsweise im Rahmen der Bauabzugsteuer bei Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen (§ 48 Abs. 1 Satz 2), eine Sicherungsanordnung ergehen kann.

2. Verhältnis zu Steuervorauszahlungen

186

Der StAbzug nach Abs. 7 weist hinsichtlich seines vorläufigen Charakters Ähnlichkeit mit der Steuervorauszahlung auf. Allerdings bestehen auch erhebliche Unterschiede zwischen beiden Instrumenten (vgl. Anm. 182).

Der StAbzug kann neben, nicht jedoch anstelle von Steuervorauszahlungen angeordnet werden, wenn der Steueranspruch anderenfalls gefährdet wäre. § 37 hat insoweit zwingenden Charakter.

Ein infolge des Nachholverbots (s. Anm. 200) nicht mehr im Rahmen einer Abzugsanordnung abziehbarer Steuerbetrag kann gleichwohl im Rahmen einer nachträglichen Steuervorauszahlung gem. § 37 Abs. 3 Satz 3 vom beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger erhoben werden.

3. Verhältnis zu § 50 Abs. 5

187

Nach § 50 Abs. 5 Satz 1 hat der StAbzug nach § 50 a bei beschr. Stpfl. grundsätzlich abgeltende Wirkung (zu den Ausnahmen s. § 50 Abs. 5 Satz 2). Dies gilt für den vom FA nach Abs. 7 angeordneten StAbzug gem. Satz 4 ausdrücklich nicht (s. Anm. 210).

Dies galt auch vor Ergänzung des Abs. 7 um den Satz 4 durch das JStG 1996 ab dem VZ 1996, da der StAbzug ausschließlich Sicherungscharakter hat. Er kann auch die Steuer nicht endgültig festsetzen, da er selbst nicht gesetzlich normiert, sondern in das Ermessen des FA gestellt ist (so auch BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63, sowie das ganz überwiegende Schrifttum: STRECK, BB 1984, 846 [847]; MÜLLER, DB 1984, 2221; DELCKER, RIW 1985, 472 [474]; aA lediglich KLEIN/FLOCKERMANN/KÜHR, EStG, 3. Aufl. 1981, § 50 a Rn. 28 a).

188 **4. Verhältnis zu §§ 2, 5 AStG**

Der StAbzug nach Abs. 7 kann auch für Einkünfte angeordnet werden, die der erweiterten beschr. StPflcht nach §§ 2, 5 AStG unterliegen. Dies ergibt sich daraus, daß der StAbzug für alle beschr. stpfl. Einkünfte angeordnet werden kann, soweit diese nicht bereits dem StAbzug unterlegen haben. Zwar wird der Kreis der beschr. stpfl. Einkünfte in erster Linie durch § 49 bestimmt, jedoch erfährt diese Vorschrift eine sachliche Erweiterung durch §§ 2, 5 AStG (glA DELCKER, RIW 1985, 472 [475] mit eingehender Begründung).

189 **5. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen**

Die DBA verwehren grundsätzlich die Anordnung des Sicherungsabzugs nicht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das deutsche Besteuerungsrecht durch das DBA nicht eingeschränkt ist. Im übrigen sind zwei Fälle zu unterscheiden:

Kein oder eingeschränktes deutsches Besteuerungsrecht: Unklar ist, ob und inwieweit bereits auf der Tatbestandsebene die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts beim Erlaß einer StAbzugsanordnung zu berücksichtigen ist und diese verhindert, sofern Deutschland uneingeschränkt kein Besteuerungsrecht besitzt. § 50 d Abs. 1 verweist uneingeschränkt auf § 50 a, so daß insoweit das DBA einem Abzug nicht entgegen steht. Der BFH entschied im AdV-Verfahren, daß eine doppelbesteuerungsrechtliche StFreistellung nicht die Pflicht zum StAbzug berührt (§ 50 d Abs. 1) und es danach zumindest denkbar ist, „daß sie den Erlaß einer Abzugsanordnung nach § 50 a Abs. 7 EStG ebenfalls nicht hindert“ (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1316]). Gleichwohl unterscheidet sich der StAbzug nach Abs. 7 von den übrigen Tatbeständen des § 50 a, da er nur durch behördliche Anordnung begründet wird. Daß ein DBA für bestimmte Einkünfte den deutschen Besteuerungsanspruch ausschließt, wird deshalb im Rahmen der Ermessensausübung im Hinblick auf das Ob und die Höhe des StAbzugs nach Abs. 7 zu berücksichtigen sein (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 84; ebenso KIRCHHOF/GOSCH IV. § 50 a Rn. 50; aA LIEVEN, IStR 1996, 153 [154]; s. auch § 50 d Anm. 33). Eine etwaige Anordnung durch das FA wäre dann bei fehlerhafter Ermessensausübung uE rechtswidrig, da sie dem Gesetzeszweck, nämlich einen vorhandenen Steueranspruch sicherzustellen, nicht entspräche. Anders ist die Rechtslage wohl zu sehen, wenn Deutschland aufgrund von DBA nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht hat, beispielsweise bei Steuersatzbeschränkungen oder wenn der Ausschluß des Besteuerungsrechts an bestimmte Bedingungen geknüpft ist. In diesen Fällen könnte ein StAbzug solange vorgenommen werden, bis eine Bescheinigung nach § 50 d über eine entsprechende Minderung der Steuer vorliegt.

Anrechnung ausländischer Steuern: Soweit in Sonderfällen ein DBA die Anrechnung ausländ. Steuern bei beschr. Stpfl. vorsieht (so zB Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz, vgl. Einf.-Schreiben zum DBA-Schweiz, BMF v. 26. 3. 1975, BStBl. I, 479 Tz. 2.2 ff.), kann der Sicherungsabzug nach Abs. 7 angeordnet werden. Voraussetzung ist, daß kein anderweitiger StAbzug zur Anwendung kommt.

190 Einstweilen frei.

B. Festsetzung des Steuerabzugs durch das Finanzamt (Abs. 7 Satz 1)

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Beschränkt Einkommensteuerpflichtiger

191

Der StAbzug nach Abs. 7 kann nur bei beschr. Stpfl. angeordnet werden. Bestehen Zweifel an der beschr. StPfl. des Vergütungsgläubigers, so hat dieser dem anordnenden FA durch Bescheinigung seines zuständigen FA nachzuweisen, daß er unbeschr. stpfl. ist (§ 73 e Satz 5 EStDV analog). Das den Abzug anordnende FA hat seine Anordnung daraufhin unverzüglich zu widerrufen.

Der Sicherungsabzug nach Abs. 7 kommt auch für beschr. kstpfl. Vergütungsgläubiger in Betracht (§ 31 Abs. 1 KStG).

2. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

192

Der Sicherungsabzug darf nur bezüglich beschr. stpfl. Einkünfte iSd. § 49 angeordnet werden. Darüber hinaus ist die Anordnung des StAbzugs durch das FA rechtswidrig. Abs. 7 Satz 1 ist uE so zu verstehen, daß der StAbzug nur insoweit zulässig ist, als damit die Sicherstellung des Steueranspruchs auf beschr. stpfl. Einkünfte bezweckt wird (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1315]; s. auch DELCKER, RIW 1985, 472 [475]).

Beispiel: Ein beschr. Stpfl. hatte inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 aus der Vermietung eines im Inland belegenen und im Privatvermögen befindlichen Wohnhauses bezogen. Als das FA vom Verkauf des Grundstückes erfährt, ordnet es zur Sicherstellung des Steueranspruchs auf die bisher nicht versteuerten Mieteinnahmen beim Käufer den StAbzug nach Abs. 7 vom Kaufpreis an.

Die Anordnung ist rechtswidrig, da die Einnahmen aus der Veräußerung des Gebäudes nicht zu den beschr. stpfl. Einkünften iSd. § 49 gehören.

Ferner ist im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigen, ob Einkünfte vorliegen, die aufgrund eines DBA oder anderer gesetzlicher Vorschriften von der ESt. befreit sind, da es insoweit an einem Sicherungszweck fehlen kann (s. Anm. 189 und 194).

Bei unbeschränkter StPfl. greift der StAbzug nicht ein. Davon ausgenommen ist die unbeschr. StPfl., die auf § 1 Abs. 3 beruht. Gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 ist in diesen Fällen der StAbzug nach § 50 a vorzunehmen (s. § 1 Anm. 230 ff. und Anm. 296).

3. Kein anderweitiger Steuerabzug

193

Der Sicherungsabzug kommt nur subsidiär in Betracht. Er darf weder zusätzlich zu einem gesetzlichen StAbzug noch anstatt eines solchen angeordnet werden (s. Anm. 185).

Somit verbleiben die folgenden beschr. stpfl. Einkünfte für die Anordnung des Sicherungsabzugs (vgl. auch DELCKER, RIW 1985, 472):

- *Einkünfte aus LuF* (§ 49 Abs. 1 Nr. 1);
- *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*, außer den Einkünften aus künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a–c und e–f) sowie außer den Einkünften, die dem StAbzug nach § 48 unterliegen;

§ 50 a Anm. 193–196 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

- *Einkünfte aus selbständiger Arbeit* (§ 49 Abs. 1 Nr. 3), außer den ARVergütungen (§ 50 a Abs. 1) und den Einkünften, die nach § 50 a Abs. 4 dem StAbzug unterliegen;
- *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* (§ 49 Abs. 1 Nr. 4), soweit mangels eines inländ. ArbG (s. § 38 Abs. 1) kein LStAbzug durchgeführt wird;
- *Einkünfte aus Kapitalvermögen* (§ 49 Abs. 1 Nr. 5), soweit sie nicht nach § 43 der KapErtrSt. unterliegen (s. dazu § 49 Anm. 815);
- *Einkünfte aus VuV von unbeweglichen Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten* (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 außer Einkünften iSd. § 50 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3);
- *Sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften* (§ 49 Abs. 1 Nr. 8);
- *Abgeordnetenbezüge* (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 a).

194 4. Sicherstellung des Steueranspruchs

Die Anordnung des StAbzugs durch das FA setzt voraus, daß

- ein Steueranspruch besteht
- und der StAbzug zur Sicherstellung dieses Anspruchs zweckmäßig ist.

Bestehen eines Steueranspruchs: Der StAbzug darf ausschließlich zur Sicherstellung eines Steueranspruchs iSd. § 37 Abs. 1 AO angeordnet werden (vgl. BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1315]). Er ist unzulässig, soweit er sich auf Haftungsansprüche oder Ansprüche aus stl. Nebenleistungen bezieht.

Der Steueranspruch muß sich aus beschr. stpfl. Einkünften ergeben, die nicht einem anderweitigen StAbzug unterliegen (s. Anm. 193). Ferner ist der Sicherungsabzug uE beschränkt auf den Steueranspruch aus den Einkünften, die er betrifft. Dies ergibt sich aus der grammatikalischen Auslegung.

Zweckmäßigkeit zur Sicherstellung des Steueranspruchs: Der StAbzug nach Abs. 7 darf nur zur Sicherstellung des Steueranspruchs aus beschr. stpfl. Einkünften angeordnet werden. Dies setzt die anderweitige Gefährdung des Steueranspruchs voraus (s. Anm. 198). Bloße Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens reicht als Begründung nicht aus. Der StAbzug muß der Sache nach möglich bzw. durchsetzbar sein. Hieran mangelt es jedoch in den Fällen, in denen Naturalvergütung vereinbart wird und der Barlohn nicht ausreicht, den StAbzug zu decken, oder der StAbzug beim Vergütungsschuldner aus anderen Gründen nicht durchgesetzt werden kann, weil er zB weder unbeschr. noch beschr. stpfl. ist.

195 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolgen

196 1. Überblick

Sind sämtliche oben genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, kann das FA im Rahmen seines Ermessensspielraums den StAbzug anordnen.

Der Vergütungsschuldner ist aufgrund der Anordnung zum Einbehalt und zur Abführung der Steuer verpflichtet. Das Abzugsverfahren entspricht den Regeln des § 50 a Abs. 5 (s. Anm. 208). Der Vergütungsschuldner haftet für den Einbehalt und die Abführung der Steuer (s. Anm. 208).

Dem Steuerschuldner gegenüber wirkt der StAbzug wie eine Steuervorauszahlung. Er hat keine Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 5 Satz 1 (Abs. 7 Satz 4, s. Anm. 210) und bewirkt keine Einschränkung des Verlustausgleichs.

2. Anordnung des Steuerabzugs

a) Anordnung durch das FA

197

Die Anordnung hat durch das für den Vergütungsgläubiger (beschr. Stpfl. als Steuerschuldner) zuständige FA zu dessen Steuernummer zu erfolgen. Dies ist im Gesetz nunmehr ausdrücklich festgelegt.

Bis zum VZ 1995 war dies auch ohne ausdrückliche Erwähnung im Gesetzeswortlaut das zuständige FA (STRECK, BB 1984, 846 [847]). Ab dem VZ 1996 wurde durch JStG 1996 v. 11. 10. 1996 (s. Anm. 181) Satz 3 neu eingefügt. Dieser verwies uneingeschränkt auf Abs. 5, so daß das FA des Vergütungsschuldners zuständig wurde. Mit dem JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (s. Anm. 181) wurde in Satz 3 der Verweis auf Abs. 5 Satz 3 gestrichen, so daß das FA des Vergütungsgläubigers ab dem VZ 1997 zuständig war. Durch StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 181) wurde das FA des Vergütungsschuldners als zuständiges FA für die Anordnung des StAbzugs in Satz 1 festgelegt. Nachdem sich insbesondere bei mehreren Vergütungsschuldnern im Verhältnis zu einem beschr. Stpfl. diese Regelung als unpraktikabel herausgestellt hat (vgl. GRÜTZNER in BECKER/HÖPPNER/GROTHERR/KROPPE, DBA, Anhang, Rn. 282), wurde durch das StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (s. Anm. 181) für VZ ab 2000 Satz 1 wieder geändert und die ursprüngliche Rechtslage wiederhergestellt.

Sachliche Zuständigkeit: Nach § 17 Abs. 2 FVG iVm. § 16 AO kann die sachliche Zuständigkeit für bestimmte Aufgaben einem FA für die Bezirke mehrerer FA übertragen werden. Dies geschieht durch RechtsVO der Landesregierung bzw. in ihrem Auftrag durch oberste Landesbehörden (vgl. zB Bad.-Württ. v. 24. 6. 1983, BStBl. I, 393 Ziff. 13).

Örtliche Zuständigkeit: Nach §§ 19 Abs. 2, 24 Abs. 4 AO ist bei beschr. Stpfl. das FA örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen des Stpfl. befindet bzw. in dessen Bezirk er seine Tätigkeit vorwiegend ausübt oder verwertet. Ein durch ein örtlich unzuständiges FA angeordneter StAbzug ist rechtswidrig. Die Rechtswidrigkeit kann weder nach § 126 AO (Heilung von Verfahrens- und Formfehlern) noch nach § 127 AO (Unerheblichkeit der örtlichen Zuständigkeit) geheilt werden. § 127 AO ist nicht anwendbar, weil die Anordnung eine Ermessensentscheidung voraussetzt (s. STRECK, BB 1984, 846 [848]; DELCKER, RIW 1985, 472 [479]).

b) Anordnung nach Ermessen

198

Die Anordnung des Sicherungsabzugs durch das FA ist Ermessensausübung und als solche am Zweck der Vorschrift zu messen (§ 5 AO). Das FA ist an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebunden (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 85). Da sie die Sicherstellung des Steueranspruchs bezweckt, hat die Ermessensentscheidung des FA nur bei Gefährdung des Steueranspruchs zu erfolgen (ebenso DELCKER, RIW 1985, 472 [476]; STRECK, BB 1984, 846 [848]; FROTSCHER, § 50 a Rn. 37). Der Ansicht von MÜLLER (DB 1984, 2221 [2222]), wonach die Anordnung nicht von der Gefährdung des Steueranspruchs auszugehen habe, sondern der Sicherstellung lediglich nicht zuwiderlaufen dürfe (ähnlich BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 85: zur Sicherstellung zweckmäßig ist), kann nicht zugestimmt werden. Diese Meinung verkennt die in seiner Rechtsnatur begründeten Besonder-

§ 50 a Anm. 198–200 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

heiten des Sicherungsabzugs im Verhältnis zur Steuervorauszahlung (vgl. Anm. 182).

Zu den Voraussetzungen, unter denen eine Gefährdung des Steueranspruchs vorliegen kann, vgl. DELCKER, RIW 1985, 472 (475); FG Berlin v. 27. 1. 1967, EFG 1967, 513, rkr. Der BFH, der ebenfalls den Sicherungszweck in Abs. 7 sieht, geht davon aus, daß jede Notwendigkeit einer Vollstreckung im Ausland eine Gefährdung des Steueranspruchs als zumindest möglich erscheinen läßt und deshalb eine Anordnung nach Abs. 7 rechtfertigt (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1315]; ebenso bereits BFH v. 3. 12. 1996 I B 44/96, BStBl. II 1997, 306 [307], und FROTSCHER, § 50 a, Rn. 36). Wird die ESt. bereits durch Vorauszahlungen nach § 37 entrichtet, ist eine Gefährdung des Steueranspruchs und damit die Anordnung eines StAbzugs nach Abs. 7 regelmäßig ausgeschlossen. Die Ermessensausübung durch das FA unterliegt der gerichtlichen Nachprüfung nach den Vorschriften der AO.

Ist eine Steuer bereits festgesetzt worden, ist ebenfalls eine Anordnung des StAbzugs nicht mehr möglich. Sie darf auch nicht der Beitreibung bereits festgesetzter Steuern dienen (vgl. BFH v. 31. 5. 1978 I R 105/77, BStBl. II, 596 [597]). Die Anordnung ist insbesondere auch kein Vollstreckungersatz (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 85).

Bei der Ermessensausübung ist die Rechtslage nach einem jeweils anwendbaren DBA zu berücksichtigen. Zwar stehen DBA grundsätzlich dem StAbzug gem. § 50 d Abs. 1 nicht entgegen (s. bereits Anm. 189). Steht jedoch von vornherein fest, daß wegen der Beschränkung im anwendbaren DBA uneingeschränkt kein deutsches Besteuerungsrecht für die im Inland erzielten Einnahmen besteht, besteht kein Grund zur Sicherung der Besteuerung. Die Anordnung des StAbzugs wäre in diesem Fall ermessensfehlerhaft (ebenso BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 90) und darf nicht als zusätzliche Beitreibungsmöglichkeit verstanden werden (UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [305]).

Die Ermessensentscheidung ist zu begründen. Sie hat Ausführungen zu enthalten, weshalb der StAbzug zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig ist und warum zur Sicherstellung der StAbzug angeordnet wird. Es ist jeweils auf den konkreten Einzelfall abzustellen. Formelhafte Wendungen sind ungeeignet (FROTSCHER, § 50 a Rn. 37).

199 c) **Einzelanordnung, generelle Anordnung**

Aus der Zweckbestimmung des StAbzugs nach Abs. 7 als Sicherungsinstrument ergibt sich uE unmittelbar, daß die Abzugsanordnung nur im Einzelfall unter Berücksichtigung der konkreten Gefährdung aufgrund besonderer Umstände erfolgen kann (s. ESt-KStRL 1934 unter D. 5, zitiert bei STRECK, BB 1984, 846; s. ferner GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 769 [780], 1985). Eine allgemeine Anordnung des Sicherungsabzugs für bestimmte Einkünfte bzw. Gruppen von beschr. Stpfl., wie dies durch Abschn. 227 b EStR 1984 für Artisten vor Inkrafttreten des StBereinG 1986 geregelt war, ist uE rechtswidrig.

200 d) **Zeitliche Begrenzung des Steuerabzugs**

Zukünftige Zahlungen: Die Anordnung des StAbzugs durch das FA kann sich ausschließlich auf solche Zahlungen beziehen, die nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts erfolgen (s. FG Berlin v. 27. 1. 1967, EFG 1967, 513). Eine nachträgliche Anordnung des StAbzugs auf bereits geleistete Zahlungen ist unmöglich zu befolgen und damit unwirksam (s. MÜLLER, DB 1984, 2221 [2224]).

Keine Nachholung: Ob die Tatsache, daß früher geleistete Zahlungen nicht dem StAbzug unterlegen haben, bei der Bemessung der Höhe der Abzugsteuer von zukünftigen Zahlungen berücksichtigt werden kann, ist unstritten. Sowohl Befürworter als auch Gegner der Rückwirkung berufen sich auf BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63.

Für die Rückwirkung: MÜLLER, DB 1984, 2221 (2224); UNTERBUSCH, DB 1985, 303 (305); BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 89. *Gegen die Rückwirkung:* STRECK, BB 1984, 846 (847); FROTSCHER, § 50 a Rn. 34. Das BMF läßt einen StAbzug für bereits an den beschr. stpfl. Gläubiger geleistete Zahlungen zu, wenn diese Teilzahlungen einer Gesamtvergütung waren. Ein StAbzug soll dann noch von den verbleibenden Teilvergütungen angeordnet werden können (BMF v. 21. 5. 2002, BStBl. I, 710).

UE kann der StAbzug nicht rückwirkend festgesetzt werden in dem Sinne, daß er die ESt. *früherer* VZ einbezieht. Soweit die Rückwirkung mit der analogen Anwendung von § 37 Abs. 3 Satz 3 begründet wird, ist dem nicht zuzustimmen, da StAbzug nach Abs. 7 und Vorauszahlungen auf die ESt. sich wesentlich voneinander unterscheiden (s. FROTSCHER, § 50 a Rn. 34; UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [304]; zur Rechtsnatur des StAbzugs vgl. Anm. 182). Insoweit kann auch dem Urteil des BFH v. 26. 8. 1954 IV 341/53 U (aaO) nicht gefolgt werden, das jedoch wegen der damals fehlenden Möglichkeit rückwirkender Vorauszahlungen zu einem Rückwirkungsverbot auch für den StAbzug nach Abs. 7 kam. Weiterhin läßt sich entgegen UNTERBUSCH (DB 1985, 302 [306], der die Grenze allein in der Verjährung sieht) die Rückwirkung auch nicht aus Abs. 7 selbst herleiten. UE ist Abs. 7 seinem Wortsinn nach so auszulegen, daß der StAbzug die auf die betroffenen beschr. stpfl. Einkünfte voraussichtlich entfallende ESt. erfassen soll. Da die ESt. eine Jahressteuer ist, würde jede weitere Auslegung dem Abschnittsprinzip der ESt. widersprechen. Der Zweck der Vorschrift, nämlich den Steueranspruch sicherzustellen, rechtfertigt eine rückwirkende Anordnung des StAbzugs ebenfalls nicht. Soweit Steueransprüche aus früheren VZ bestehen, sind sie ggf. im Rahmen der Schätzung durch StBescheid festzusetzen und im Rahmen der Vollstreckung zu verwirklichen. Insoweit bedarf es UE nicht des zusätzlichen Mittels des rückwirkenden StAbzugs.

Werden Zahlungen nach Ergehen der Abzugsanordnung geleistet, die Einkünfte früherer VZ betreffen, so ist der StAbzug nur insoweit möglich, als hinsichtlich dieser Einnahmen noch keine Veranlagung durchgeführt worden ist (s. FROTSCHER, § 50 a Rn. 36).

Eine Nachholung des StAbzugs auf frühere Zahlungen des laufenden VZ ist uE ebenfalls nicht zulässig (ebenso FROTSCHER, § 50 a Rn. 34).

Beispiel: Ein ausländ. Unternehmer wird aufgrund zweier Bauausführungen im Inland beschr. estpfl. Das FA erfährt von der Bauausführung A aufgrund einer Kontrollmitteilung. Es ordnet daraufhin den StAbzug nach Abs. 7 in Höhe der auf den geschätzten Gewinn aus der Bauausführung A entfallenden Steuer an. Die Bauausführung B bleibt dem FA bis zu ihrer Abrechnung unbekannt. Wird dem FA die Bauausführung vor Ablauf des auf die Abrechnung folgenden Kj. bekannt und ist noch keine Veranlagung erfolgt, so kann das FA eine Vorauszahlung festsetzen, und zwar in der Höhe, in der die voraussichtliche ESt. die im Abzugswege erhobene ESt. übersteigt. Die Anordnung des StAbzugs nach Abs. 7 ist dagegen nach Zahlungsabwicklung ausgeschlossen; ebenso die Berücksichtigung der Bauausführung B bei der Bemessung der Abzugsteuer für Bauausführung A.

Begründung derselben Steuerschuld: Der StAbzug kann nur für Einnahmen angeordnet werden, die zur Begründung derselben Steuerschuld führen (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 89; STRECK, BB 1984, 846 [847]; aA MÜLLER, DB 1984,

§ 50 a Anm. 200–203 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

2221 [2224]; DELCKER, RIW 1985, 472 [477]; UNTERBUSCH, DB 1985, 302 [306]). Außer Betracht bleiben andere Zahlungen desselben Zahlungsschuldners aus anderen Rechtsverhältnissen (BLÜMICH/WIED aaO; aA MÜLLER aaO).

201 e) Inhalt und Bekanntgabe der Anordnung

Der Anordnungsbescheid ist kein StBescheid iSd. § 155 AO. Er unterliegt den allgemeinen Vorschriften über Verwaltungsakte (§§ 118 ff. AO). Insbesondere muß der Bescheid

- ▷ *inhaltlich hinreichend bestimmt sein* (§ 119 Abs. 1 AO), dh. er muß den Zeitraum sowie die Einkünfte, auf die sich der StAbzug bezieht, angeben, sowie den Betrag der Steuer bzw. den anzuwendenden Steuersatz enthalten und den Abzugsverpflichteten bezeichnen;
- ▷ *schriftlich, elektronisch, mündlich oder in anderer Weise erlassen werden* (§ 119 Abs. 2 Satz 1 AO), ein mündlich erteilter Bescheid ist schriftlich zu bestätigen, wenn hieran ein berechtigtes Interesse besteht und der Betroffene dies unverzüglich verlangt (§ 119 Abs. 2 Satz 2 AO);
- ▷ *unterschrieben werden oder die Namenswiedergabe des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines Beauftragten enthalten* (§ 119 Abs. 3 AO); sofern die Anordnung schriftlich erlassen wird, kann auf die Unterschrift nicht verzichtet werden (s. STRECK, BB 1984, 846 [848]), was sich daraus ergibt, daß eine formularmäßige Anordnung dem Prinzip der Einzelanordnung widerspricht;
- ▷ *begründet werden* (§ 121 AO); dies gilt sowohl dem Steuerschuldner als auch dem Abzugsverpflichteten gegenüber (s. STRECK aaO; MÜLLER, DB 1984, 2221 [2222]).

Der Anordnungsbescheid ist sowohl dem Steuerschuldner als auch dem Abzugsverpflichteten bekanntzugeben (§ 122 AO). Vgl. dazu im einzelnen DELCKER, RIW 1985, 472 (478); MÜLLER, DB 1984, 2221 f.

202 f) Rechtsbehelf

Gegen die Abzugsanordnung ist der Einspruch (§ 347 AO) und ggf. die Klage gegeben. Befugt, den Rechtsbehelf einzulegen, sind sowohl der Steuerschuldner (beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger) als auch der Abzugsverpflichtete als Vergütungsschuldner (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314). Letzterer ist berechtigt, alle Gründe, die gegen die Rechtmäßigkeit der Anordnung sprechen, vorzubringen (s. MÜLLER, DB 1984, 2221 [2223]; STRECK, BB 1984, 846 [848]). Zum Verfahren des Steuerschuldners ist der Abzugsschuldner zwingend hinzuzuziehen und umgekehrt (§ 360 Abs. 3 AO). Beide können AdV beantragen (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98 aaO). Gegenüber dem beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger kann AdV grundsätzlich nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden (BLÜMICH/WIED, § 50 a Rn. 94). Eine Ausnahme kommt nur dann in Betracht, wenn der Vergütungsschuldner dem Antrag auf AdV ohne Sicherheitsleistung zugestimmt hat, wenn nur durch eine AdV ohne Sicherheitsleistung die Existenz des Vergütungsgläubigers gerettet werden könnte oder wenn die Abzugsanordnung ohne jeden Zweifel und ohne Heilungsmöglichkeit rechtswidrig wäre (BFH v. 24. 3. 1999 I B 113/98 aaO [1315]).

203 3. Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Vergütungsschuldner

Der Vergütungsschuldner wird aufgrund der Anordnung des FA verpflichtet, die Steuer in der angeordneten Höhe von Zahlungen an den beschr. stpfl. Vergütungsschuldner auf dessen Rechnung einzubehalten und abzuführen. Dies

wurde durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (s. Anm. 181) ausdrücklich klarstellend in den Wortlaut der Norm aufgenommen. Die Anordnung ist konstitutiv und begründet die Anmeldungs-, Einbehaltungs- und Abführungsverpflichtung. Der Vergütungsschuldner ist Stpfl. iSd. § 33 Abs. 1 AO, nicht jedoch Steuerschuldner, da er für Rechnung des beschr. stpfl. Vergütungsgläubigers tätig wird (Abzugsverpflichteter). Der Anspruch des FA auf Durchführung des StAbzugs ist nach hM kein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis iSd. § 37 Abs. 1 AO, da er sich nicht auf eine Geldleistung bezieht (BOEKER in HHSp., § 37 AO Rn. 8). Zum Abzugsverfahren und zur Haftung s. u. Anm. 208.

Auch ohne daß die Formulierung „anordnen, daß der Schuldner der Vergütung für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner)“ in das Gesetz aufgenommen wurde, ergaben sich diese Rechtsfolgen (vgl. STRECK, BB 1984, 846 [848]; MÜLLER, DB 1984, 2221; GERBER, DB 1984, 954 mwH für den LStAbzug; aA DELCKER, RIW 1985, 472 [479] ohne Begründung). Die Gesetzesänderung mit dem JStG 1996 hatte insoweit nur klarstellende Bedeutung.

4. Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Steuerschuldner

204

Obwohl der Sicherungsabzug sich seiner Rechtsnatur nach von der Steuervorauszahlung unterscheidet (vgl. Anm. 182), entfaltet er gegenüber dem beschr. stpfl. Steuerschuldner die gleiche Wirkung. Im einzelnen gilt:

Keine Abgeltungswirkung: Im Gegensatz zu den Formen des gesetzlichen StAbzugs wirkt der Sicherheitsabzug nicht abgeltend (Satz 4, s. Anm. 210).

Keine Einschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs: Die Einschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs nach § 50 Abs. 2 sind Folge des Abgeltungsprinzips und deshalb nach hM ebenfalls nicht auf den Sicherungsabzug anzuwenden (s. 50 Anm. 131; DELCKER, RIW 1985, 472 [476]).

Veranlagung: Da der Sicherungsabzug keine abgeltende Wirkung hat, sind die betroffenen Einkünfte in die Veranlagung des beschr. Stpfl. einzubeziehen. Die durch StAbzug erhobene ESt. ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die veranlagte ESt. anzurechnen.

Einstweilen frei.

205

C. Höhe des Steuerabzugs: 25 vH (Abs. 7 Satz 2)

206

Steuersatz generell 25 vH: Während bis zum VZ 1995 die Höhe des StAbzugs gänzlich im Ermessen des FA lag, ist ab dem VZ 1996 der Steuersatz bei Anordnung des StAbzugs mit 25 vH vorgeschrieben. Ein höherer Steuersatz ist unzulässig. Ein niedrigerer Steuersatz kommt zur Anwendung, wenn (bis zum 31. 3. 1999: solange) der beschr. Stpfl. Gläubiger glaubhaft macht, daß die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist (s. u.).

Zum Teil wird die Auffassung vertreten, der Steuersatz in Abs. 7 Satz 2 hätte zusammen mit den Steuersatzsenkungen in Abs. 4 Satz 4 und 5 (s. Anm. 119 ff.) ebenfalls gesenkt werden müssen (SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 50 a Rn. 11). Da Abs. 7 eine Sicherungsanordnung darstellt ist dies uE nicht zwingend geboten.

Zur Rechtslage bis zum VZ 1995 vgl. DELCKER, RIW 1985, 472 (476).

Gesamte Einnahmen als Bemessungsgrundlage: Die Formulierung weicht zwar von Abs. 4 Satz 2 ab, der als Bemessungsgrundlage den „vollen Betrag der Einnahmen“ benennt. Daraus ist aber keine andere Bemessungsgrundlage abzuleiten, so daß insoweit auf Anm. 116 verwiesen werden kann, sofern dem nicht die Unterschiede des Abs. 7 zum Abs. 4 Satz 2 entgegenstehen. Dies ist uE ins-

besondere bei fehlender Barvergütung der Fall (s. Anm. 194). Die Formulierung erfaßt zu Recht nicht die Beträge iSd. § 3 Nr. 13 und Nr. 16. Sie gelten nur für ArbN, für die ohnehin bereits eine StAbzugsverpflichtung besteht, so daß insoweit kein StAbzug nach Abs. 7 in Betracht kommt. Abzüge für BA, SA usw. sind nicht zulässig, sofern der beschr. Stpfl. dem FA nicht eine voraussichtlich niedrigere Steuer glaubhaft macht. In die Bemessungsgrundlage ist auch die USt. einzubeziehen, wenn der Vergütungsgläubiger Schuldner der USt. ist (BMF v. 21. 5. 2002, BStBl. I, 710).

Niedrigerer Steuersatz nur bei Glaubhaftmachung voraussichtlich niedrigerer Steuer: Der beschr. stpfl. Gläubiger kann glaubhaft machen, daß voraussichtlich eine niedrigere Steuer als 25 vH geschuldet wird. Folglich ist nicht der Abzugsverpflichtete, sondern nur der Vergütungsgläubiger in der Lage, den StAbzug zu vermindern. Der Vergütungsschuldner kann sich insoweit auf die Anordnung des FA für die Höhe des StAbzugs berufen. Glaubhaft machen ist weniger als beweisen. Ein erhebliches Maß an Wahrscheinlichkeit (§ 294 ZPO) ist ausreichend. In Betracht kommen in erster Linie Kalkulationsunterlagen über die vom StAbzug betroffenen Einkünfte.

207 Einstweilen frei.

208 D. Steuerabzugsverfahren (Abs. 7 Satz 3)

Während bis zum VZ 1995 das Verfahren für den StAbzug nach Abs. 7 in dieser Norm nicht gesetzlich kodifiziert war, ist ab dem VZ 1996 durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (s. Anm. 181) mit Satz 3 ein Verweis auf Abs. 5 eingefügt. Danach gelten nunmehr die Grundsätze für den StAbzug nach Abs. 1 und Abs. 4 auch für Abs. 7.

Zum Verfahren bis zum VZ 1995 s. STRECK, BB 1984, 846 ff.; DELCKER, RIW 1985, 472 ff.

Steuereinstellung bei Zufluß: Durch den Verweis auf Abs. 5 Satz 1 findet das Zuflußprinzip beim StAbzug nach Abs. 7 Anwendung, so daß die Steuer beim Zufluß entsteht (s. § 73 c EStDV und Anm. 130).

Zuflußzeitpunkt als Steuerabzugszeitpunkt: Der Verweis auf Abs. 5 Satz 2 bedeutet, daß der Vergütungsschuldner iSd. Abs. 7 Satz 1 zum Zeitpunkt des Zuflusses seiner Zahlung der Vergütung den StAbzugsbetrag einzubehalten hat (s. Anm. 131).

Abzugspflicht nur eines inländischen Vergütungsschuldners? Beim StAbzug nach Abs. 4 ist zu Abs. 5 Satz 2 umstritten, ob nur der inländ. oder auch der ausländ. Vergütungsschuldner zum StAbzug verpflichtet ist (s. im einzelnen dazu Anm. 132). Aufgrund des Sicherungscharakters des Abs. 7 dürfte die Einschränkung nicht bestehen, so daß auch ausländ. Vergütungsschuldner zum StAbzug nach Abs. 7 verpflichtet werden können.

Zuständiges Finanzamt: Die Anordnung hat durch das für den Vergütungsgläubiger (beschr. Stpfl. als Steuerschuldner) zuständige FA zu dessen Steuernummer zu erfolgen (zur Entwicklung der Zuständigkeit s. Anm. 197).

Abführungs- und Anmeldezeitpunkt:

► *Bis VZ 1995 war der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer gleichzeitig der Anmelde- und Abführungszeitpunkt.*

- ▶ *Im VZ 1996 war kalendervierteljährlich* jeweils zum 10.4., 10.7., 10.10. und 10.1. die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer anzumelden und abzuführen.
- ▶ *In den VZ 1997–1999 war jeweils im Zuflußzeitpunkt* die einbehaltene Steuer abzuführen, da aufgrund Wegfalls des zunächst mit dem JStG 1996 eingefügten Verweises auf Abs. 5 Satz 3 im JStG 1997 v. 20.12.1996 (s. Anm. 181) auch die Regelung zur quartalsweisen Anmeldung und Abführung der Abzugsteuer entfallen ist. Auffallend ist, daß in diesem Zeitraum eine Steueranmeldung nicht abzugeben war (FROTSCHER, § 50a Rn 40).
- ▶ *Ab VZ 2000 ist wieder jeweils kalendervierteljährlich* zum 10.4., 10.7., 10.10. und 10.1. die innerhalb des Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer anzumelden und abzuführen. Nach Änderung des Satzes 3 durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (s. Anm. 181) verweist Satz 3 nunmehr wieder uneingeschränkt auf Abs. 5 und in § 73e EStDV wurde Satz 6 hinzugefügt, so daß die bereits zuvor geltende Rechtslage wiederhergestellt wurde.

Beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger bleibt Steuerschuldner: Obwohl bereits in Abs. 7 Satz 1 durch Klammerdefinition bestimmt, legt über den Verweis auf Abs. 5 Satz 4 dieser nochmals fest, daß der beschr. Stpfl. auch beim angeordneten StAbzug nach Abs. 7 der Steuerschuldner ist.

Haftung des Vergütungsschuldners: Erstmals durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. Anm. 181) wurde über den Verweis auf Abs. 5 Satz 5 eine Haftung des Vergütungsschuldners für die Einbehaltung und Abführung der Steuer gesetzlich im Abs. 7 geregelt (vgl. dazu Anm. 141 ff.). Die Einschränkung der Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers in Abs. 5 Satz 6 besteht allerdings erst ab dem VZ 2000, da mit dem StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (s. Anm. 181) erstmals uneingeschränkt auf Abs. 5 und damit auch auf Abs. 5 Satz 6 verwiesen wird. Folglich kommt eine Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers nur in Betracht, wenn der Vergütungsschuldner die Vergütungen nicht ordnungsgemäß gekürzt hat, oder wenn der Vergütungsgläubiger es unterläßt, das FA davon zu unterrichten, daß der Vergütungsschuldner nach seiner Kenntnis die einbehaltene Steuer nicht ordnungsgemäß abgeführt hat (zu den Einzelheiten s. Anm. 144).

Eine Haftung des Vergütungsschuldners ist uE dann ausgeschlossen, wenn die Vollziehung der Abzugsanordnung ausgesetzt wurde und der Vergütungsschuldner während dieses Zeitraums die geschuldete Vergütung vollständig an den Vergütungsgläubiger ausgezahlt hat. Dies hat der BFH in seiner Entscheidung v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314, offengelassen (BLÜMICH/WIED, § 50a Rn. 95 aE).

Zur Haftung für VZ vor Normierung in Abs. 7 vgl. STRECK, BB 1984, 846 (848); MÜLLER, DB 1984, 2221 (2224 f.).

Steuerbescheinigung: Der Vergütungsschuldner ist ab dem VZ 2000 verpflichtet, dem Vergütungsgläubiger auf Verlangen eine StBescheinigung nach amtlichem Muster zu erteilen. Der uneingeschränkte Verweis auf Abs. 5 beinhaltet auch Satz 7 (zu den Einzelheiten der Bescheinigung s. Anm. 147 f.).

210

E. Keine Abgeltungswirkung (Abs. 7 Satz 4)

Ab dem VZ 1996 wird durch den mit dem JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. Anm. 181) angefügten Satz 4 ausdrücklich klargestellt, daß § 50 Abs. 5 Satz 1 keine Anwendung findet und der StAbzug nach Abs. 7 damit keine abgeltende Wirkung entfaltet. Der StAbzugsbetrag ist eine Vorauszahlung auf die durch die Veranlagung festzusetzende Steuer. Dem StAbzugsverfahren hat ein Veranlagungsverfahren nachzufolgen, in dem die einbehaltene ESt. oder KSt. auf die sich danach ergebende endgültige Steuer angerechnet wird (GRÜTZNER in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Anhang, Rn. 280).

Auch zuvor war dies schon herrschende Meinung: § 50 Anm. 245; MÜLLER, DB 1984, 2221; STRECK, BB 1984, 846 (847).

211–249 Einstweilen frei.

250

ABC des Steuerabzugs

Abfindungen: Soweit es sich um Entlassungsabfindungen an einen beschr. stpfl. ArbN handelt, ist iHd. nach § 3 Nr. 9 stfreien Betrags vom StAbzug abzu- sehen (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 [450 f.]). Ggf. kann die Aufteilung der Abfindung notwendig sein. Nach BFH v. 24.2.1988 – I R 143/84 (BStBl. II 1988, 819) stellt die Abfindung kein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit dar und ist nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz ausschließ- lich im Wohnsitzstaat des ArbN stpfl. Vgl. auch Anm. 116.

Abführung der Abzugsteuer (Abs. 5 Satz 3, § 73e Satz 1 EStDV): bis zum 10. des einem Kalendervierteljahr folgenden Monats (vgl. Anm. 134). Dies gilt nun- mehr auch für die Abführung der Abzugsteuer nach Abs. 7 (§ 73e Satz 6 EStDV); vgl. Anm. 208.

Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 5): s. dazu allg. Anm. 3. Zur abgeltenden Wir- kung des StAbzugs nach Abs. 4 vgl. Anm. 53. Zur fehlenden Abgeltungswir- kung des Einbehalts nach Abs. 7 vgl. Anm. 210 und § 50 Anm. 245; zu den Aus- nahmen von der Abgeltungswirkung s. § 50 Abs. 5 Satz 2 sowie „Erstattung der Abzugsteuer“ und „Veranlagung auf Antrag“.

Abtretung: Die Abzugsteuer ist zu Lasten des Abtretenden einzubehalten (vgl. Anm. 22 betr. ARSteuer und Anm. 133).

► *Minderung der Bemessungsgrundlage:* Nur wenn die Abtretung dem (Lizenz-) Schuldner zugute kommt, handelt es sich um eine die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer herabsetzende Einkommensminderung.

Verwendet der (Lizenz-) *Gläubiger* die Lizenzeinnahmen zu eigenen Zwecken, so liegt eine nicht zu berücksichtigende Einkommensverwendung vor (FG Hamb. v. 6.3.1972, EFG 1972, 490, rkr.; s. Anm. 116).

Abzugsteuer als Teil der Bemessungsgrundlage: vgl. Anm. 29 (ARSteuer) und Anm. 116 (Abzugsteuer nach Abs. 4). Zu den sich dadurch bei Übernahme der Abzugsteuer durch den Vergütungsschuldner ergebenden Nettosteuersätzen vgl. Anm. 10.

Abzugsverpflichteter ist der Vergütungsschuldner (Abs. 5 Satz 2; vgl. Anm. 132), für den StAbzug nach Abs. 7 vgl. Anm. 203. Ausnahme: Zahlung von Urheberrechtsvergütungen an Beauftragte (Abs. 6; vgl. Anm. 160 ff.). Der Abzugsverpflichtete haftet für Einbehalt und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 5; vgl. Anm. 141). Für den StAbzug nach Abs. 7 war bis zum VZ 1995

keine Haftung vorgesehen; ab dem VZ 1996 ist nunmehr über den Verweis in Abs. 7 Satz 3 die Haftungsregelung des Abs. 5 Satz 5 anwendbar (vgl. Anm. 208).

Agentur (s. auch „Konzertdirektion“): Vergütungen, die an eine ausländ. Konzert- oder Künstleragentur für die Vermittlung eines Künstlers, Artisten usw. zu zahlen sind, werden für Leistungen im Zusammenhang mit einer Darbietung erbracht und sind nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 abzugsplf.

Alleinunterhalter: s. „Künstler“.

Alleinvertriebsrecht (s. auch „Vertriebslizenz“): Es handelt sich um ein immaterielles WG. „Lizenz“-Zahlungen dafür an eine ausländ. Körperschaft ohne inländ. BS sind mangels StPflcht nicht abzugsplf. Dagegen besteht Steuer- und Abzugspflicht, wenn die Vergütung für das Recht gezahlt wird, selbst Waren der angemeldeten Art mit dem Warenzeichen zu versehen.

BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101 (102); v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393 (394).

Amateursportler: Soweit ein Amateursportler im Rahmen seiner Sportausübung oder damit zusammenhängenden Tätigkeiten (zB Werbung) gewerblich tätig wird, kommt der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 in Betracht. Sportler, die bei Sportveranstaltungen Startgelder und Siegprämien erhalten, werden als gewerblich angesehen (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 6 Beisp. 2). Im Einzelfall kann auch ein Arbeitsverhältnis vorliegen; dann hat unter bestimmten Voraussetzungen der LStAbzug gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 Vorrang, s. im einzelnen „Arbeitnehmer“. Dagegen ist ein StAbzug nach Abs. 4 nicht vorzunehmen bei „echten“ Amateursportlern, da insoweit keine beschr. stpfl. Einkünfte erzielt werden. Zur Begriffsabgrenzung vgl. DZIADKOWSKI, Zur Unternehmereigenschaft von Sportlern, BB 1986, 2377; REISCH/REICHARDT/URBANKE, DB 1988, 359.

Anfechtung der Steueranmeldung: Kann sowohl durch den Vergütungsschuldner als auch durch den Vergütungsgläubiger erfolgen, s. Anm. 135. Die Anfechtungsberechtigung liegt beim Vergütungsschuldner bereits vor, wenn Zweifel an der sachlichen StPflcht der Vergütungen besteht (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BFH/NV 2004, 869).

Anmeldung der Abzugsteuer (§ 73e Sätze 2 bis 4 EStDV): s. Anm. 135. Die Abzugsteuer nach Abs. 7 ist an das FA, das den Abzug angeordnet hat, vorzunehmen (Abs. 7 Satz 3, § 73e Satz 6 EStDV; s. zu den wechselnden Zuständigkeiten in der Vergangenheit Anm. 197).

Antragsveranlagung für EU/EWR-Arbeitnehmer: s. „Veranlagung auf Antrag“.

Arbeitnehmer: (s. auch „Amateursportler“, „Artisten“, „Entlassungsabfindungen“): Soweit ihre Einkünfte auch unter die Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 fallen, keine Freistellung aufgrund eines DBA vorliegt und ein Arbeitsverhältnis zu einem inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Nr. 1 besteht, hat ab dem VZ 1996 der LStAbzug Vorrang vor dem StAbzug nach § 50a (s. Anm. 89).

Soweit die Einkünfte nicht unter Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 fallen (zB nichtselbst. Artisten, Show-Master, Unterhalter) und LSt. mangels eines inländ. ArbG nicht einzubehalten ist, kann zur Sicherung des StAnspruchs der StAbzug nach Abs. 7 angeordnet werden (s. Anm. 193).

Zu Entlastungen bei Unbilligkeit des Vorrangs von Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vgl. Anm. 90; für in der ehemaligen DDR ansässige ArbN vgl. auch § 50 Anm. 500

„Deutsche Demokratische Republik“. Zur Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bei Eingreifen eines DBA vgl. Anm. 92.

Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat: Zur Vornahme des StAbzugs vgl. Anm. 22. BA können nicht in Ansatz gebracht werden (s. Anm. 27).

Artisten: Soweit sie *nicht ArbN* sind, unterliegen sie mit ihren im Inland erbrachten bzw. verwerteten Darbietungen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Es handelt sich insoweit um beschr. stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Zur Rechtslage vor 1.1.1986 vgl. § 49 Anm. 501. UE war die generelle Anordnung des StAbzugs nach Abschn. 227b EStR 1984 vor Inkrafttreten des StBereinG 1986 (Anm. 36) rechtswidrig.

Soweit sie *ArbN* sind und keine Freistellung nach DBA erfolgt, unterliegen sie mit ihrem auf inländ. Tätigkeit bzw. Verwertung anteilig entfallenden Arbeitslohn dem LStAbzug (s. Anm. 89 und „Arbeitnehmer“).

Soweit der LStAbzug mangels inländ. ArbG nicht durchzuführen ist, kann zur Sicherung des StAnspruchs der Abzug nach Abs. 7 angeordnet werden (vgl. Anm. 193).

Art. 17 OECD-MA (vgl. dazu Anm. 77 und 92) schließt Artisten ein (MASSBAUM in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, 1997, Rn. 60; STOCKMANN in Vogel, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 17 Rn. 34).

Aufführungen als abzugspfl. Darbietungen: s. § 49 Anm. 559 „Aufführungen“.

Aufnahmeleiter: s. „Filmschaffende“.

Aufsichtsratsvergütung: Sie unterliegt bei beschr. stpfl. Empfängern dem StAbzug iHv. 30 vH nach Abs. 1 bis 3 (ARSteuer; vgl. Anm. 18 ff.). Zur ARVergütung gehören Vergütungen jeder Art für die Überwachung der Geschäftsführung außer Reisekosten, soweit sie die tatsächlichen Auslagen nicht übersteigen (vgl. Anm. 21).

Aufteilung von Vergütungen: vgl. Anm. 97 und 116 „anteilige Einnahmen“.

Aufzeichnungspflichten (§ 73d EStDV): vgl. Anm. 136. Abs. 7 enthält für den Sicherungsabzug keine besonderen Aufzeichnungsvorschriften. § 73d EStDV ist nicht anzuwenden; abweichend von § 73e EStDV enthält er ausschließlich bereits dem Wortlaut nach nur Aufzeichnungspflichten für Schuldner der ARVergütungen und Vergütungen iSd. Abs. 4 (vgl. auch Anm. 208).

Auskünfte an ausländ. FinVerw.: vgl. Anm. 136.

Ausländischer Veranstalter: s. „Veranstalter“.

Ausländischer Vergütungsschuldner: s. „Vergütungsschuldner“.

Auslandskorrespondenten: s. BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351. Sie unterliegen mit ihren Bezügen als Journalisten dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2. Dies gilt auch für unselbst. tätige Korrespondenten, soweit kein inländ. ArbG vorliegt (vgl. „Arbeitnehmer“). Soweit sie Beiträge für inländ. Zeitungsunternehmen und Rundfunkanstalten liefern, wurde bis zum 31.12.1992 nach § 50 Abs. 7 vom StAbzug abgesehen; s. § 50 Anm. 500 „Auslandskorrespondenten“; vgl. auch STUHR, Steuerabzug bei Korrespondenten, Autoren und Verlagen im Ausland, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 678 (1983). *Keine* Korrespondenten sind danach: Fotografen, Fotobeschafter, Zeichner, Autoren, Bildberichterstatter (wenn sie lediglich Fotos mit Bildunterschriften liefern), Presseagenturen; vgl. auch Anm. 83.

Außenprüfung: s. Anm. 136.

Aussetzung der Vollziehung: s. „Anfechtung der Steueranmeldung“ und Anm. 135.

Ausstellungen (s. auch „Galerie“): Sie können Darbietungen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 sein (s. § 49 Anm. 523 und 559 „Ausstellungen“). Verkaufsausstellungen sind Teil der Verwertung künstlerischer Tätigkeit, der StAbzug ist nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 durchzuführen; von Bedeutung ist dies im Hinblick auf die Anwendung von DBA, die den Begriff der „Verwertung“ nicht enthalten (s. Anm. 77).

Ausübung (s. auch „Textdichter“): Sie erfolgt regelmäßig dort, wo der Stpfl. persönlich tätig wird (vgl. § 49 Anm. 670 ff.). Zu Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 s. auch „Darbietung“, zu Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vgl. Anm. 86. Zur Abgrenzung von der „Verwertung“ s. dort.

Soweit die Tätigkeit iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 im Inland ausgeübt wird oder wurde, betrug der Abzugsteuersatz bis zum VZ 1995 15 vH statt 25 vH im Falle der Verwertung (s. Anm. 86). Ab dem VZ 2002 kommt der Staffeltarif nach Abs. 4 Satz 5 für Einnahmen bis 1 000 € nur im Falle der Ausübung zur Anwendung (s. Anm. 120).

Auswahlmessen: s. Anm. 142.

Autogrammstunden von Berufssportlern: Es kann sich bei Nachhaltigkeit um eine gewerbliche Tätigkeit handeln, vgl. § 49 Anm. 559 „Autogrammstunden“. Zur Rechtslage bis VZ 1985 vgl. KESSLER, FR 1984, 172. Nach Einfügung von Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 ab dem VZ 1986 unterliegen die Vergütungen für die Autogrammstunden dann dem StAbzug, wenn die Autogrammstunde im Zusammenhang mit einer sportlichen Darbietung im Inland steht; vgl. auch FG Hamb. v. 17.1.1997, EFG 1997, 621 (623), insoweit durch aufhebenden Beschl. des BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700, nicht berührt.

Autor (s. auch „Dichterlesung“, „Filmschaffende“, „Roman“): Er kann abzugspfl. Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (schriftstellerische Tätigkeit, Anm. 80 ff.) und iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (Nutzung oder Recht auf Nutzung von Urheberrechten, Anm. 95 ff.) beziehen.

Seine Tätigkeit wird dort *verwertet*, wo er dem Verleger die Autorenrechte überläßt (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87). Zur Verwertung der Filmrechte an einem im Inland geschriebenen Roman durch den Autor vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372. In diesem Fall dominiert die Ausübung über die Verwertung (s. Anm. 123). Am Herstellungs- oder Verkaufsort des Buches verwertet der Verleger und nicht der Autor seine Rechte. Zur Ausübung und zur Verwertung einer Tätigkeit im Inland s. Anm. 86.

Autorennen als sportliche Darbietung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1: s. § 49 Anm. 559 „Automobilrennen“.

Ballettanz als künstlerische Darbietung: s. „Aufführungen“.

Bandenwerbung: Übertragung von Werbemöglichkeiten durch ausländ. Gesellschaft bei Sportveranstaltungen (Bandenwerbung) auf ein inländ. Unternehmen ist nicht stpfl. iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d. StAbzug gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nur, wenn Überlassung der Werbemöglichkeit Nutzung oder Recht auf Nutzung von Rechten darstellt, nicht aber solche für die Veräußerung von Rechten (H 227a EStR); letzteres nahm der BFH an, da sich die Rechtsüberlassung mit jeder Sportveranstaltung „verbraucht“, BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641; vgl. Anm. 99.

Beauftragte als Abzugsverpflichtete (Abs. 6, § 73f EStDV): vgl. Anm. 160 ff.

Belgien: s. „Bühnenbildner“.

Beratung: s. „Dienstleistung“.

Berufssportler (s. auch „Amateursportler“, „Autogrammstunden“): Er ist gewerblich tätig, so daß ein StAbzug sowohl nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (sportliche Darbietung oder Verwertung einer sportlichen Darbietung im Inland; vgl. Anm. 55) als auch nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Berufssportler; vgl. Anm. 80) in Frage kommt. Zur Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch DBA vgl. Anm. 77 und 92.

Betriebspension: s. „Nachträgliche Einnahmen“.

Bild-Kunst, Gesellschaft zur Wahrnehmung und Verwertung der Rechte und Ansprüche bildender Künstler: Beauftragte iSv. Abs. 6 (vgl. BMF v. 18.4.1974, BStBl. I 1974, 360, und Anm. 161).

Bildberichterstatter: Vergütungen für die Tätigkeit als Bildberichterstatter (vgl. Anm. 83) fallen unter die Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (vgl. dazu Anm. 80 ff.); s. auch „Auslandskorrespondenten“. Zur Einschränkung des Besteuerungsrechts bei Eingreifen eins DBA vgl. Anm. 90.

Bildplattenaufnahme (DVD) (s. auch „Schallplattenaufnahme“): Bildplattenaufnahmen in Studios unterliegen als Darbietungen dem StAbzug nach Abs. 4 (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1986, 89, Tz. 2.2.1; s. auch § 49 Anm. 522). Bis zum VZ 1995 unterlagen wegen der Verwandtschaft zur Mitwirkung an Filmproduktionen Vergütungen für in inländ. Studios ausgeübte Tätigkeiten nach Ansicht der FinVerw. dem ermäßigten StAbzug von 15 vH (s. FinMin. NRW v. 22.11.1974, DB 1974, 2437). Ab dem VZ 2002 kommt der Staffeltarif nach Abs. 4 Satz 5 für Einnahmen bis 1 000 € nur im Falle der Ausübung zur Anwendung (s. Anm. 120).

Billigkeitsmaßnahmen: s. „Erlaß“.

Bruttosteuersystem: s. dazu allgemein Anm. 3.

Buchherstellungs- und -verkaufsort: s. „Autor“.

Bühnenbildner: Sie üben eine künstlerische Tätigkeit aus. Wird ein im Ausland entworfenes und gebautes Bühnenbild im Rahmen einer im Inland stattfindenden künstlerischen Darbietung überlassen, so unterliegt die hierfür gezahlte Vergütung dem StAbzug nach Abs. 4 in Höhe von 25 vH. Der ermäßigte StSatz kommt insoweit nicht in Betracht (s. Anm. 122).

Zur Einordnung eines Bühnenbildners und Regisseurs unter Art. 17 DBA Belgien vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 75/88, BFHE 160, 513, sowie unter Art. 12 Abs. 2 Satz 2 DBA Frankreich BFH v. 2.12.1992 – I R 77/91, FR 1993, 241 = BFHE 170, 127.

Bundesamt für Finanzen (s. auch „Informationszentrale Ausland“): Nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG ist es für die Entlastung (Erstattungen und Freistellungen) von deutschen Abzugsteuern aufgrund von DBA zuständig. Zum Entlastungsverfahren vgl. § 50d. Das Bundesamt hält Merkblätter bereit für den StAbzug nach § 50a, den StAbzug bei Künstlern und den StAbzug bei Filmschaffenden. Sie können von der Internetseite (www.bff.de) in mehreren Sprachen heruntergeladen werden.

Bürokräfte und -räume: s. „Sachausstattung“.

Büttenredner: s. § 49 Anm. 559 „Büttenredner“.

Choreograph: s. „Filmschaffende“.

Conferencier (s. auch „Künstler“): Je nach künstlerischer Gestaltungshöhe wird es sich um künstlerische oder gewerbliche Tätigkeit handeln (s. auch § 49 Anm. 559 „Conferencier“). Der StAbzug erfolgt demgemäß entweder nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 1 (ähnliche Darbietung).

Container (s. auch „Nutzung beweglicher Sachen“): Da die beschr. StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 für die Vermietung beweglicher Sachen die Nutzung im Inland voraussetzt, unterliegen Mieten für Container auf hoher See oder im Ausland nicht dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, da sie keine inländ. Einkünfte sind (s. BLÜMICH/WIED, § 50a Rn. 66).

Darbietungen: s. § 49 Anm. 521.

Datenbank: Da Zahlungen für das Recht auf Nutzung des in der Datenbank gespeicherten Know-Hows gezahlt werden, sind sie bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (vgl. Anm. 95 ff.) abzugspl. nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3.

Ebenso vgl. PANKOW, Nationalbericht Deutschland, in: International Fiscal Association (Hrsg.), Steuerliche Behandlung von „computer software“, CDFI, Vol. LXXIIIb, Deventer 1988, 151.

Deutsche Demokratische Republik: Zu Billigkeitsmaßnahmen für Künstler, Schriftsteller, Komponisten und ArbN, bei denen ein StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 in Frage kam, vgl. § 50 Anm. 500 „Deutsche Demokratische Republik“.

Zur Befreiung von an Vergütungsberechtigte in der DDR gezahlten Filmlicenzen: Solange Gegenseitigkeit bestand, wurde keine Abzugsteuer auf Vergütungen für Filmlicenzen erhoben (BdF v. 19.2.1981, StEK EStG § 50a Nr. 32). Nachdem durch gesetzliche Anordnung eines StAbzugs in der DDR die Gegenseitigkeit nicht mehr bestand, ordnete das BdF die Wiederaufnahme des StAbzugs nach Abs. 4 für alle nach dem 30.6.1986 gezahlten Vergütungen an (BdF v. 22.8.1986, BStBl. I 1986, 443). Da die DDR jedoch keinen Einbehalt von bestimmten Vergütungen praktizierte, galt die Befreiung vom StAbzug für Vergütungen weiter, die die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten und das ZDF zahlten (BdF v. 3.2.1987, StEK EStG § 50a Nr. 53 = IWB F. 1 Kurznachrichten S. 22). Nachdem auch die DDR eine Befreiung auf Gegenseitigkeit eingeführt hatte, stellte das BdF den ursprünglichen Zustand (kein StAbzug nach Abs. 4) wieder her (BdF v. 6.8.1987, StEK EStG § 50a Nr. 56).

Dichterlesung im Inland: StAbzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, StStz 15 vH (vgl. KESSLER, FR 1984, 172) bis zum VZ 1995 sowie ab VZ 2002 Staffeltarif bei Einnahmen bis 1000 €.

Dienstleistung: Keine Know-how-Überlassung, sondern Anwendung des Know-how durch den Berater (s. BFH v. 16.12.1970 – I R 44/67, BStBl. II 1971, 235). Daher keine Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 100).

Dirigent (s. „Filmschaffende“, „Kulturvereinigung“): Der Erlaß der Abzugsteuer bei Kulturvereinigungen ist nicht anwendbar auf die Vergütung, die dem Dirigenten gewährt wird (vgl. FinSen. Hamb. v. 1.4.1987, StEK EStG § 50 Nr. 26).

Doppelbesteuerungsabkommen können den StAbzug nach § 50a ausschließen oder in der Höhe begrenzen. Zu den einzelnen Vergütungsgruppen vgl. für ARVergütungen Anm. 15, für Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Anm. 77, für Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Anm. 92, für Vergütungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 Anm. 106 und für Abs. 7 Anm. 189. Zum Entlastungsverfahren s. § 50d.

Doppelerstattung bei zu Unrecht einbehaltenem StAbzug hat Erstattungsverpflichtung des Vergütungsschuldners, nicht des Vergütungsgläubigers zur Folge (FG Köln v. 26.2.2004, EFG 2004, 1053 [1055], nrkr., Rev.: I R 33/04). Zur Vermeidung einer Doppelerstattung soll der Vergütungsschuldner die von ihm ausgestellte Originalsteuerbescheinigung (Abs. 5 Satz 7) vom Vergütungsschuldner zurückfordern und dem FA vorlegen (OFD Chemnitz v. 4.8.2004, FR 2004, 1082).

Drehbuch: s. „Filmrecht“.

Drehbuchübersetzer: s. „Filmschaffende“.

Eigenveranstaltungen ausländ. Künstler ohne inländ. Veranstalter: Künstler kann nur durch Nachforderungsbescheid direkt in Anspruch genommen werden, s. Anm. 132 und BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 6 Beisp. 3.1.

Einnahmen, Einkünfte: Dem StAbzug unterliegen nur stbare Einnahmen, nicht jedoch Kostenerstattungen durch den ArbG bzw. Auftraggeber in dessen ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse. Vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; s. auch „Reisekosten“ und Anm. 116. Zum Verhältnis Einnahmen zu Einkünften vgl. Anm. 37 und 47.

Entlassungsabfindungen iSd. § 3 Nr. 9: Soweit eine an einen beschr. stpfl. ArbN für eine der in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 genannten Tätigkeiten gewährte Abfindung anlässlich der Auflösung seines Arbeitsverhältnisses nach § 3 Nr. 9 stfrei ist, ist sie nicht in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug einzubeziehen; s. auch BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449, sowie „Abfindungen“ und Anm. 116 „Steuerfreie Einnahmen“. Soweit Entlassungsabfindungen stpfl. sind, unterliegen sie dem StAbzug, und zwar ohne Ermäßigung.

Entlastungsverfahren bei Anwendbarkeit eines DBA: s. § 50d.

Entschließungsermessen: s. Anm. 142.

Entstehung der Abzugsteuer nach § 50a mit Zufluß (Abs. 5 Satz 1): vgl. Anm. 130.

Erlaß nach § 50 Abs. 7 oder nach der AO s. Anm. 50 f., bei Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 vgl. Anm. 75 f., bei Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vgl. Anm. 90 f., bei Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 vgl. Anm. 105, bei selbst. Tätigen aufgrund Gleichheitssatzes vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; s. auch Anm. 4 und 116.

Ermessen bei Haftungsinanspruchnahme: s. Anm. 142.

Erstattung der Abzugsteuer (Durchbrechung der abgeltenden Wirkung): s. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3: Unterliegen die Einnahmen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 und sind die mit diesen Einnahmen im unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben höher als die Hälfte der Einnahmen, ist eine (teilweise) Steuererstattung auf Antrag möglich; s. § 50 Anm. 390 ff. Zur Erstattung bei Einbehalt ohne rechtlichen Grund vgl. Anm. 133.

Erstattungsverfahren bei Eingreifen eines DBA: s. § 50d.

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG): s. Anm. 5.

Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 und 3): Der StAbzug nach § 50a ist nicht vorzunehmen, da die Vergütungsgläubiger nicht beschr. stpfl. sind.

Europarechtswidrigkeit: s. Anm. 4.

Fernsehfunk: s. „Filmschaffende“, „Live-Übertragung“, „Reisekosten“, „Rundfunk“, „Übertragungsrechte“.

Fernsehlizenz: s. „Übertragungsrechte“ und Anm. 99.

Fernsehschaffende (s. auch „Filmschaffende“, „Lohnsteuerabzug“): Zur Abgrenzung der selbst. von der nichtselbst. Tätigkeit bei Fernsehschaffenden vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.3.

Filmarchitekt: s. „Filmschaffende“.

Filmaufführungsort: s. „Filmherstellung“.

Filmaufnahmen: s. „Filmherstellung“, „Bildplattenaufnahmen“.

Filmherstellung (s. auch „Bildplattenaufnahmen“): Bei einem im Ausland gedrehten und im Inland hergestellten Film wird die Tätigkeit des Schauspielers im Inland verwertet (BFH v. 15.9.1971 – I R 202/67, BStBl. II 1972, 281 [283]). Am Filmaufführungsort wird dagegen das Recht des Filmherstellers verwertet.

Vgl. BFH v. 12.11.1986 – I R 144/80, BFH/NV 1987, 761; v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381.

Vgl. auch § 49 Anm. 751 „Filmschauspieler“. Zur Übernahme von Reisekosten s. Anm. 116; s. auch „Kleindarsteller“.

Filmkopierkosten: Nach FinMin. NRW v. 5.2.1979 (FR 1979, 175) können dem beschr. Stpfl. erstattete Kosten für zusätzliche Filmkopien dem StAbzug nach Abs. 4 unterliegen; vgl. dazu auch KESSLER, FR 1979, 12).

Filmlizenzen (s. auch „Filmverleih“) an Vergütungsberechtigte in der ehemaligen DDR: s. „Deutsche Demokratische Republik“.

Filmrecht: Vergibt ein Autor ein Filmrecht an einem im Inland verfaßten Roman, so unterliegt die Vergütung dafür aufgrund der Ausübung der Tätigkeit der Besteuerung im Inland, so daß bis zum VZ 1995 der ermäßigte StAbzug von 15 vH (s. Anm. 36) zur Anwendung kam, auch wenn die Vergabe nach Wegzug aus dem Inland erfolgt (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372). Zahlungen für die Überlassung der ausschließlichen Nutzungsrechte an einem Drehbuch sind nach BFH (v. 1.12.1982 – I B 11/82, BStBl. II 1983, 367) Vergütungen für die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten, die damit bei Verwertung in einer inländ. BS oder anderen Einrichtung beschr. stpfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 sein können. Dann ist auch Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 gegeben.

Filmschaffende (s. auch „Kleindarsteller“):

► *Klassifizierung:* Filmschaffende sind zunächst nach der Art ihrer Tätigkeit zu unterscheiden (zur Abgrenzung von selbst. zur nichtselbst. Tätigkeit vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638):

- ▷ Filmschaffende, bei denen die Vermutung dafür spricht, daß sie künstlerisch tätig sind und deren Einnahmen deshalb dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 unterliegen: Schauspieler, Regisseure, Autoren, Komponisten, Dirigenten und Musiker, musikalische Aufnahmeleiter, Filmarchitekten, Choreographen;
- ▷ Filmschaffende, die nicht dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, sondern ggf. dem LStAbzug nach § 39d unterliegen: Aufnahmeleiter, Kamera- und Regieassistenten, Produktionsleiter, Tonmeister, ggf. aber auch zB Schauspieler und Regisseure, die nichtselbst. tätig sind (s. auch „Lohnsteuerabzug“);
- ▷ Filmschaffende, bei denen das FA im Einzelfall entscheiden muß, ob sie eine selbst. künstlerische Tätigkeit ausüben: Komparsen, Kameramänner, Drehbuchübersetzer.

► *Verfahren:* Soweit Freistellung nach DBA in Frage kommt (insbes. bei Tätigkeit im Ausland, Anm. 77 und 92), ist entweder *Freistellung* für Vergütungen iSd. Abs. 4 gem. § 50d beim BfF im Vorhinein (§ 50d Abs. 2) oder für Arbeitslohn nach § 39b Abs. 6 beim Betriebsstätten-FA zu beantragen. Lag eine Freistellungsbescheinigung im Vorhinein nicht vor, ist *Erstattung* der Steuer zu beantragen (vgl. auch BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521). Für die Freistellungsanträge hält das BfF allg. Vordrucke bereit. Spezielle Vordrucke gibt es im Verhältnis zu Polen, zur Schweiz, zu Tschechien und den USA. Sie können beim BfF im Inter-

net heruntergeladen werden (www.bff.de). Bei Vergütungen iSv. Abs. 4 steht zur Vereinfachung unter bestimmten Voraussetzungen das *Kontrollmeldeverfahren* zur Verfügung (s. „Kontrollmeldeverfahren“; s. auch „Kleindarsteller“).

Filmverleih: Seit 1.7.1982 keine unilaterale Ermäßigung des StSatzes mehr auf 5 vH (BdF v. 25.2.1982, BStBl. I 1982, 372); s. § 50 Anm. 500 „Filmverleih“.

„for services of (fso)“-Klausel in englischsprachigen Vertragstexten kann sowohl eine Vertreterklausel wie auch eine Vereinbarung, mit der sich eine Partei selbst für die Leistung eines Dritten verpflichtet, wie auch eine echte Vereinbarung zugunsten Dritter beinhalten. Es bedarf der Auslegung im Einzelfall (FG Köln v. 18.7.2002, EFG 2002, 1457, rkr.).

Forschung und Entwicklung: Kostenumlagen und Vergütungen für Auftrags- und Gemeinschaftsforschung lösen als solche keine Abzugspflicht aus (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 4.4; § 49 Anm. 1110; aA BLÜMICH/WIED, § 50a Rn. 72; s. Anm. 100). Zur Geltendmachung von Quellensteuer auf Lizenzgebühren, die den Poolmitgliedern als solche insgesamt zustehen, sowie zum Ausgleich zwischen den Poolmitgliedern bei nur einem einzelnen Poolmitglied zustehender Quellensteuerstattung vgl. BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 4.4. StAbzug nach Abs. 4 ist vorzunehmen, wenn ein ausländ. Poolmitglied einem Leistungserbringenden inländ. Poolmitglied immaterielle WG entgeltlich zur Nutzung überläßt (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122 Tz. 4.4).

Fotografen fallen nach STUHR (IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 678 [1983] nicht unter die Sonderregelung für „Auslandskorrespondenten“ (s. dort).

Freiberufler:

Schrifttum: GÖRL, Die freien Berufe im Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, München 1983; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991.

Für Vergütungen aus bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten (s. „Bildberichterstatte“, „Journalist“, „Künstler“, „Schriftsteller“) besteht bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; vgl. Anm. 80 ff.

Freie Mitarbeiter bei Rundfunk- bzw. Fernsehgesellschaften: s. „Filmschaffende“. Zur Abgrenzung von selbst. zur nichtselbst. Tätigkeit vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638. Soweit eine selbst. Tätigkeit ausgeübt wird, kann noch in besonders gelagerten Fällen ein Gewerbebetrieb anzunehmen sein (vgl. § 18 Anm. 52).

Freistellungsbescheid und -bescheinigung bei DBA: s. § 50d; s. auch Anm. 133. Haftung bei Nichtvorliegen einer Freistellungsbescheinigung: s. Anm. 143 „Freistellungsbescheinigung“. Freistellungsbescheid als Grundlage für eine Erstattung bei Einbehalt ohne rechtlichen Grund: s. Anm. 133; zur Aussetzung der Vollziehung bei Ablehnung eines Freistellungsbescheids s. BFH v. 13.4.1994 – I B 212/93, BStBl. II 1994, 835; zu den mit der langsamen Bearbeitung der Freistellungsanträge in der Praxis verbundenen Nachteilen s. HOLT-HAUS, IStR 2004, 199, mit Anm. WASSERMAYER, IStR 2004, 200; zur Freistellungsbescheinigung „mit Rückwirkung“ bei Antragstellung vor dem Auftrittstag eines Künstlers und Erteilung nach dem Zuflußzeitpunkt der Vergütung s. OFD Chemnitz v. 4.8.2004, FR 2004, 1082.

Freistellungsverfahren bei Eingreifen eines DBA (BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521; BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904; v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916); bis 31.12.1988 gem. § 73h EStDV (s. Anm. 133 aE); ab 1.1.1989 § 50d (s. Anm. 133).

Galerie: Haftung für Abzugsteuer nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 für an einen ausländ. Künstler ohne DBA-Schutz überwiesene Erlöse aus dem Verkauf seiner Kunstwerke im Inland: s. FG Ba.-Württ. v. 18.5.1978, EFG 1978, 546, rkr.; OFD Frankfurt v. 19.2.2004, StEK EStG § 50a Nr. 118 = DB 2004, 1016). Gegen Annahme einer Verwertung selbst. Arbeit durch Kunstwerkverkauf Risse, BB 1974, 915, mit Hinweis, daß keine inländ. Einkünfte vorliegen, wenn ein gewerblicher ausländ. Kunsthändler ohne inländ. BS oder stV zwischengeschaltet ist.

Gema: Beauftragter iSv. Abs. 6 (§ 73f Satz 1 EStDV; vgl. Anm. 161).

Geschmacksmuster: s. „Gewerbliche Schutzrechte“.

Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Vergütungsschuldner: Die Gesellschaft kann als Vergütungsschuldner zum StAbzug verpflichtet sein (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 6 Beisp. 2a). Jeder Gesellschafter kann in voller Höhe für die Abzugsteuer im Haftungswege in Anspruch genommen werden (s. FG München v. 22.7.1985, EFG 1986, 76, rkr.); s. auch Anm. 139.

Gesellschaft zur Verwertung von Leistungsschutzrechten mbH (GVL): Beauftragte iSv. Abs. 6 (vgl. NRW v. 22.7.1988, StEK EStG § 50a Nr. 57, und Anm. 161).

Gewerbliche Schutzrechte (s. auch „Lizenzen“): zur Definition vgl. § 73a Abs. 3 EStDV. Vergütungen für ihre Nutzung oder für das Recht ihrer Nutzung lösen Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus (vgl. Anm. 99). Zur Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch DBA vgl. Anm. 106.

Gratifikationen: s. „Aufteilung der Vergütungen“, „Nachträgliche Einnahmen“.

Grundlagenforschung: Das Initiieren und Fördern von Grundlagenforschung führt nicht zu einer Nutzung des Forschungsergebnisses, so daß kein StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 vorzunehmen ist, wenn das Forschungsergebnis frei veröffentlicht wird und lediglich in wissenschaftlichen Kreisen des Initiators der Forschung das Ergebnis erörtert wird (FG Hamb. v. 19.10.2000, EFG 2001, 289, rkr.)

Grundvermögen: Miete für im Inland belegenes Grundvermögen unterliegt nicht der Abzugspflicht nach Abs. 4 (s. Anm. 98).

Haftungsbescheid (§ 73g EStDV): s. Anm. 141. Für den StAbzug nach Abs. 7 wurde eine Haftung mit dem JStG 1996 v. 11.10.1995 eingeführt (s. Anm. 208).

Hongkong: s. Anm. 143 für die rechtswidrige Inanspruchnahme einer KapGes. für ESt.

Hörfunk: s. „Rundfunk“.

Informationszentrale Ausland (IZA) des Bundesamts für Finanzen: Nach BMF v. 15.9.1975 (BStBl. I 1975, 1018) waren die StAnmeldungen (§ 73e EStDV) nach Ablauf des KJ. von den FA der IZA zuzusenden. Das BMF-Schr. v. 29.4.1997 (BStBl. I 1997, 541, ergänzt durch FinMin. Nds. v. 16.3.2000, StEK Doppelbesteuerung Nr. 187) sieht diese Meldungen nicht mehr vor.

Inländische Einkünfte iSv. § 49 sind die Voraussetzung für einen StAbzug nach § 50a. Zu ARVergütungen als inländ. Einkünfte vgl. Anm. 12. Für eine Übersicht über die durch Abs. 4 erfaßten Gruppen inländ. Einkünfte vgl. Anm. 35.

Inländische Unternehmungen: Wenn sie zu den in Abs. 1 aufgeführten Unternehmensarten gehören, müssen sie von den Vergütungen an die beschr. stpfl. Mitglieder ihrer Aufsichtsgremien die ARSteuer einbehalten (s. Anm. 20).

Inländischer Vergütungsschuldner: s. „Vergütungsschuldner“.

Interviewpartner (s. auch § 49 Anm. 559 „Interviews“): Werden prominenten Künstlern, Sportlern, Artisten oder sonstigen Angehörigen der Unterhaltungsbranche für ein Interview Vergütungen gezahlt, so sind diese Einnahmen Ausfluß der freiberuflichen bzw. gewerblichen Tätigkeit dieser Personen. Die Vergütungen können dem StAbzug unterliegen nach

- Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, wenn das Interview im Rahmen einer Darbietung, zB Talkshow, oder im Zusammenhang mit einer Darbietung, zB anlässlich einer Sportveranstaltung, gemacht wird;
- Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 bei Künstlern, Journalisten, usw.

Jahreskontrollmeldung: Zusammenfassende Meldung von Jahresbruttovergütungen und Abzugsteuer im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens (s. „Kontrollmeldeverfahren“).

Journalist: Vergütungen für die Tätigkeit als Journalist (vgl. Anm. 83) fallen unter die Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (vgl. dazu Anm. 80 ff.). Zum Erlaß des StAbzugs s. „Auslandskorrespondenten“. Zur Einschränkung des Besteuerungsrechts bei Eingreifen eines DBA vgl. Anm. 92.

Kameraassistent: s. „Filmschaffende“.

Kameramann: s. „Filmschaffende“.

Kapitalertragsteuerabzug: Der StAbzug nach § 50a und der KapErtrStAbzug überschneiden sich nicht. Damit bestimmt sich bei beschr. Stpfl. der StAbzug bei Kapitalerträgen allein nach §§ 43 ff. Für beide Abzugsformen gemeinsam gilt für nach dem 31.12.1988 zugeflossene Erträge das Entlastungsverfahren bei Eingreifen eines DBA nach § 50d.

Kettenlizenzverträge: s. „Lizenzen“.

Kleindarsteller: Für Kleindarsteller gilt nach Abs. 5 Satz 5 für nach dem 31.12.2001 zufließende Vergütungen der Staffeltarif (s. Anm. 120).

Für Vergütungen bis 200 DM pro Film war in BMF v. 30.1.1978 (RIW 1978 350) ein vereinfachtes Kontrollmeldeverfahren vorgesehen. Dies wurde ersetzt durch BMF v. 21.12.1993 (BStBl. I 1994, 4) und v. 18.12.2002 (BStBl. I 2002, 1386), die keine Kleindarstellerregelung mehr enthalten (s. auch „Kontrollmeldeverfahren“ und § 50d).

Know-how:

Schrifttum: SONNTAG, Die Besteuerung von Einkommen aus dem Transfer von Technologie, Deutscher Nationalbericht zum Thema I des 51. IFA-Kongresses, IWB F. 1 IFA-Mitteilung, 1427.

Vergütungen für die Überlassung seiner Nutzung oder des Rechts auf seine Nutzung unterliegen der Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (vgl. dazu Anm. 100). Zur Definition vgl. § 49 Anm. 1110. Zur Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch DBA vgl. Anm. 106 (s. auch „Dienstleistungen“, „Forschung und Entwicklung“).

Komparse: s. „Kleindarsteller“.

Komponist: s. „Filmschaffende“. Für in der ehemaligen DDR ansässige Komponisten s. „Deutsche Demokratische Republik“.

Kontrollmeldeverfahren: s. § 50d Abs. 5; vgl. BMF v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1386, und Merkblatt des BfF, abrufbar unter www.bff.de.

Konzernumlagen: s. „Kostenumlagen“.

Konzertdirektion, Künstlerverleihgesellschaft: Ab 1986 kann StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und die entsprechende Abzugspflicht nach Abs. 4

Satz 1 Nr. 1 bestehen (s. Anm. 55, 73 und § 49 Anm. 525, 527). Zu den praktischen Schwierigkeiten bei Fehlen eines inländ. Veranstalters vgl. Anm. 132. Zum Erlaß und zur Notwendigkeit von Billigkeitsmaßnahmen bei hohen BA s. „Erlaß“; zum deutschen Besteuerungsrecht bei Eingreifen eines DBA vgl. Anm. 77.

Vor 1986 bestand für ausländ. Konzertdirektionen und Künstlerverleihgesellschaften im Inland regelmäßig mangels inländ. BS keine StPflcht; Abzugsteuer nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 war nicht einzubehalten (s. Anm. 81).

Körperschaftsteuerpflichtige (s. auch „Liechtensteinische Anstalt“): Für beschr. stpfl. Vergütungsempfänger gelten die Steuereinbehalte nach Abs. 4 und Abs. 7 (s. Anm. 5).

Korrespondenten: s. „Auslandskorrespondenten“.

Kostenumlagen (s. auch „Forschung und Entwicklung“) lösen keine Quellensteuer aus, wenn sie den Voraussetzungen der Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen intern. verbundenen Unternehmen entsprechen (BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 4.4; s. Anm. 100; § 49 Anm. 1110; aA BLÜMICH/WIED, § 50a Rn. 72).

Kreuzfahrt: s. „Schiff“.

Kulturaustausch (s. auch „Kulturvereinigung“): Zur Einschränkung des StAbzugs aufgrund DBA vgl. STOCKMANN in Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 17 Rn. 92 ff., MASSBAUM in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Art. 17 OECD-MA Rn. 291 ff., und Anm. 77, 92. Zur unilateralen Einschränkung des StAbzugs vgl. Anm. 74.

Kulturvereinigung:

Schrifttum: HOLTHAUS, Befreiung von der Abzugsteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen – Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage, IStR 2003, 120.

Nach § 50 Abs. 7 iVm. BMF v. 20.7.1983 (BStBl. I 1983, 382, in der überarbeiteten Fassung v. 30.3.1995, BStBl. I 1995, 336) kann bei Kulturvereinigungen vom StAbzug abgesehen werden; s. zum Erlaß der Steuer Anm. 74 sowie im einzelnen auch § 50 Anm. 500 „Kulturvereinigungen“. Zu verfahrensrechtlichen Fragen ab 1985 vgl. FinSen. Hamb. v. 1.4.1987, StEK EStG § 50 Nr. 16; zur Ausübung des Ermessens im Rahmen der Entscheidung der FinVerw. s. FG Bdb. v. 20.6.2001, EFG 2001, 1284, rkr. Zur Ausübung des Ermessens in BMF v. 20.7.1983 (BStBl. I 1983, 382) hinsichtlich solistisch besetzter Ensembles s. Nds. FG v. 21.9.1999, EFG 2000, 220, rkr.). Eine evtl. Freistellung vom StAbzug nach § 50a Abs. 4 aufgrund des o.g. Kulturorchesterlasses setzt voraus, daß der Inhaltsadressat der Bescheinigung gleichzeitig Vergütungsschuldner des beschr. stpfl. Vergütungsgläubigers ist (FG München v. 19.5.2004, EFG 2004, 1538, rkr.).

Kundenadressen: Einkünfte aus der Überlassung unterliegen auch bei vorheriger Selektion nach best. Kriterien mangels Überlassung von know-how nicht dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (H 227a EStH; BFH v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249).

Kunsthändler: s. „Galerie“.

Künstler: s. auch „Konzertdirektion“, „Künstlerverleihgesellschaft“, „Lohnsteuerabzug“; BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89; v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521; BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904.

Schrifttum: BODE/HUBER/STÄHLIN, Zur zwischenstaatlichen Besteuerung von Künstlern und Sportlern mit Hinweisen auf andere Länder, DStR 1989, 130; MASSBAUM, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steu-

erabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; GRAMS, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern, Herne/Berlin 1999.

► **Tätigkeit:** Vergütungen für die Tätigkeit als Künstler (vgl. Anm. 81) unterliegen, sofern die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind, der Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2; vgl. Anm. 80 ff. Weiterhin besteht Abzugspflicht für (gewerbliche) Einkünfte durch künstlerische Darbietungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (vgl. Anm. 55 ff.). Zum Reisekostenersatz als Teil der Bemessungsgrundlage s. Anm. 116.

► **Verwertung:** Entgelte für die Verwertung der künstlerischen Tätigkeit unterliegen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 (s. Anm. 73 und 86). Nach FG Ba.-Württ. v. 18.5.1978 (EFG 1978, 546, rkr.) stellt der Verkauf selbst geschaffener Kunstwerke eine Verwertung selbst. Arbeit dar (s. auch „Galerie“).

► **DDR:** Für in der damaligen DDR ansässige Künstler vgl. „Deutsche Demokratische Republik“.

► **DBA:** Zur Einschränkung des Besteuerungsrechts bei Eingreifen eines DBA vgl. Anm. 77 und 92. Zum Begriff des Künstlers nach Art. 17 OECD-MA vgl. § 49 Anm. 508.

Künstlerverleihgesellschaft: s. „Konzertdirektion“.

Leasing über die Grenze:

Schrifttum: KIEFFER, Steuerliche Wirkungen des grenzüberschreitenden Mobilien-Leasing, Berlin 1983.

Leasingzahlungen an beschr. stpfl. Leasinggeber können als Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 unterliegen (s. Anm. 98). Bei Eingreifen eines DBA kann das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder eingeschränkt sein (vgl. Anm. 106).

In der Höhe des StAbzugs (25 vH) könnte wegen der geringen Margen im Leasinggeschäft ein Verstoß gegen das Übermaßverbot liegen (s. GEISSEN/HAARMANN, 7. Generalthema, JbFfStR 1987/88, 456 f.). Wegen der Gefahr einer Überbesteuerung hat die OECD (Trends in international Taxation, 1985, 13) empfohlen, in zukünftigen DBA eine Quellenbesteuerung im Ursprungsland durch Umgliederung der Leasingzahlungen von Art. 12 (Lizenzen) in Art. 7 (Unternehmensgewinn) OECD-MA auszuschließen. In 1992 wurde deshalb in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA der Begriff Ausrüstungen gestrichen, so daß eine Zuweisung des Besteuerungsrechts in diesen Fällen nunmehr nach Art. 7 OECD-MA bei Vorliegen einer BS erfolgt (s. dazu PORTNER in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Art. 12 OECD-MA Rn. 12). Nicht alle bilateralen DBA enthalten aber diese Neuregelung.

Leihgaben: s. „Ausstellungen“.

Leistungsschutzrechte (s. auch „Autoren“, „Urheberrechte“) gehören zu den Urheberrechten iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (s. FG Hamb. v. 29.1.1975, EFG 1975, 368, rkr. durch Rücknahme der Rev., und Anm. 99). Vergütungen für Autorenhonorare unterliegen nicht der beschr. StPfl. nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 (kein Entgelt für Überlassung gewerblichen Erfahrungswissens), sondern ggf. nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Nr. 3 oder Nr. 6 (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 174/85, BStBl. II 1989, 87 [89]).

Liebhaberei: Liegt sogenannte stl. unbeachtliche Liebhaberei zB im Reitsport vor, ist mangels vom Vergütungsgläubiger erzielter beschr. stpfl. Einkünfte kein StAbzug vorzunehmen. Die Grundsätze der Liebhaberei sind auch bei beschr. Stpfl. anzuwenden (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; s. auch Anm. 47).

Lichtensteinische Anstalt als Vergütungsgläubiger: Sie ist kstpfl. Daher ist die Inanspruchnahme ihres Vergütungsschuldners für „Einkommensteuerschul-

den“ rechtswidrig (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; aA FG Hamb. v. 14.5.1998, EFG 1998, 1412 [1413], rkr.; s. auch Anm. 143).

Live-Übertragung (s. auch „Satellitenübertragung“, „Übertragungsrechte“) von Bild und/oder Ton einer Darbietung ist Teil der Darbietung selbst und nicht Verwertung derselben (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 2.2.1., 2.3; KRABBE, FR 1986, 425 [427]; KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]; s. auch § 49 Anm. 538 und 559 „Live-Übertragungen“).

Lizenzen (s. auch „Abtretung“, „Spanien“):

Schrifttum: SONNTAG, Die Besteuerung von Einkommen aus dem Transfer von Technologie, Deutscher Nationalbericht zum Thema I des 51. IFA-Kongresses, IWB F. 1 IFA-Mitteilung, 1427; JANSSEN, Lizenzvereinbarungen in der Filmwirtschaft, StBp. 2004, 185.

Verwaltungsanweisungen: BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916.

► **Grundsatz:** Werden Lizenzen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Rechten oder Know-how gezahlt, so sind sie nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 abzugsteuerpfl. (vgl. im einzelnen Anm. 95 ff.).

► **Form und Bezeichnung:** Ob nach deutschem Recht abzugspfl. Vergütungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 vorliegen, ist unabhängig von Form und Bezeichnung (zB Lizenzen). Die DBA knüpfen dagegen an den Ausdruck Lizenz an, den sie regelmäßig im Abkommen definieren (vgl. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA).

► **DBA** schränken regelmäßig das deutsche Besteuerungsrecht bei von StAusländern aus Deutschland bezogenen Lizenzen ein; vgl. Anm. 106. Zur Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer bei Lizenzen nach Luxemburg vgl. Anm. 52. Zu Kettenlizenzverträgen iVm. Treaty-Shopping vgl. KRAMER, IStR 1998, 557.

► **EG-Richtlinie 2003/49/EG** („Zins- und Lizenzrichtlinie“, ABIEG L 157 v. 26.6.2003, 49ff): Aufgrund dieser EG-Richtlinie sind Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in der EU vollständig vom Quellensteuerabzug befreit. Die Richtlinie war zum 1.1.2004 in nationales Recht umzusetzen, wurde aber erst durch das „EG-Amthilfe-Anpassungsgesetz“ v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148) in nationales Recht durch den neu eingefügten § 50g umgesetzt. Zur Anwendung der Richtlinie ab dem 1.1.2004 bis zur Umsetzung vgl. BMF v. 26.4.2004, BStBl. I 2004, 479; DÖRR/KRAUSS/SCHREIBER, IStR 2004, 469; zur Umsetzung s. FORST/BUSCH, EStB 2005, 35.

Lohnfortzahlung: s. „Aufteilung von Vergütungen“.

Lohnsteuerabzug (s. auch „Filmschaffende“, „Fernschaffende“):

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638; v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707.

Der Abzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 geht dem LStAbzug vor; anders bei nichtselbst. Arbeit und Vorliegen eines inländ. ArbG (vgl. Anm. 89). Bei gastspielverpflichteten Künstlern an Theaterbetrieben, freien Mitarbeitern für den Hör- oder Fernsehfunk oder Mitarbeitern in der Film- und Fernsehproduktion, die als nichtselbst. angesehen werden und vom ArbG für höchstens sechs zusammenhängende Monate beschäftigt werden, kann aus Vereinfachungsgründen ein pauschaler LStAbzug vorgenommen werden (BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707, Tz. 4; zur Kritik s. Anm. 89 aE).

Luxemburg: zur Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer bei Lizenzen vgl. Anm. 52.

Mäzen: zur Durchführung des StAbzugs bei Zahlung durch Dritte vgl. Anm. 132 aE.

Miete: s. „Grundvermögen“, „Leasing“, „Nutzung beweglicher Sachen“.

Motorradrennen als sportliche Veranstaltung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1: s. § 49 Anm. 559 „Motorradrennen“.

Musiker: s. „Filmschaffende“.

Muster: s. „Know-how“.

Nachträgliche Einnahmen: Hierzu gehören ua. Betriebspensionen und Jahresgratifikationen. Stehen nachträgliche Einnahmen sowohl zu abzugsplf. als auch zu nichtabzugsplf. bzw. nicht stpfl. Einkünften im Zusammenhang, ist ggf. nur bezüglich des abzugsplf. Anteils der StAbzug durchzuführen (vgl. Anm. 97 und 126 „Anteilige Einnahmen“).

Nachträgliche Herabsetzung von Vergütungen: Der ursprüngliche StAbzug wird durch die nachträgliche Herabsetzung bzw. Rückgewähr von Vergütungen nicht berührt (vgl. BFH v. 13.11.1985 – I R 275/82, BStBl. II 1986, 193). „Negative“ Einnahmen aus der Rückgewähr von Vergütungen können mit anderen, nicht dem StAbzug unterliegenden Vergütungen ausgeglichen werden. Ein Ausgleich mit Vergütungen, die dem StAbzug unterliegen, ist dagegen ausgeschlossen (§ 50 Abs. 2 Satz 1; s. § 50 Anm. 136, 550 „Negative Einnahmen“).

Namensrechte: zur Nutzung von Namensrechten für Werbezwecke s. „Persönlichkeitsrechte“.

Negative Einnahmen: s. „Nachträgliche Herabsetzung von Vergütungen“.

Nettosteuersätze: s. H 227c EStH und Anm. 10. Zur Anwendung des Nettosteuersatzes im allgemeinen s. Anm. 119 sowie im Haftungsverfahren s. Anm. 143.

Nettovergütungsvereinbarung: s. „Nettosteuersätze“.

Nullregelung bei der Umsatzsteuer (§ 52 Abs. 2 UStDV aF): s. „Umsatzsteuer“ und Anm. 116.

Nutzung beweglicher Sachen (s. auch „Container“, „Leasing“): Vergütungen dafür lösen bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus (s. Anm. 98). Zur Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch DBA vgl. Anm. 106.

Nutzung von Rechten (s. auch „Gewerbliche Schutzrechte“, „Lizenz“, „Urheberrechte“): Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten unterliegen, wenn die sonstigen Voraussetzungen von Abs. 4 vorliegen, dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 99).

Optionsgebühren: Abzugspflicht. Vergütung für Überlassung des Rechts auf Nutzung iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (s. NIELAND, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 821 [1985]).

Organisationssystem (s. auch „Dienstleistung“): Vergütung für Planung und Überwachung der Einführung löst keine Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus (s. Hess. FG v. 8.3.1973, EFG 1973, 496, rkr.).

Panama: s. Anm. 143 für die rechtswidrige Inanspruchnahme einer KapGes. für ESt.

Patent: s. „Gewerbliche Schutzrechte“.

Patentrechtsverletzung: Dafür geleisteter Schadenersatz ist eine Abzugspflicht auslösende Vergütung iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 99).

Patentverwertung im Ausland: keine Abzugspflicht bei Patentverwertung in ausländ. Tochtergesellschaft (– RR –, FR 1978, 485) oder in ausländ. BS (BFH v. 23.5.1973 – I R 163/71, BStBl. II 1974, 287; s. Anm. 99).

Pauschalierter Lohnsteuerabzug: s. „Lohnsteuerabzug“.

Persönlichkeitsrechte: Überlassung der Rechte eines prominenten Sportlers am eigenen Namen und Bild auf Zeit durch einen Dritten zur Durchführung einer Werbekampagne kann zu dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 unterliegenden Einkünften führen (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BFH/NV 2004, 869, 870; WILD/EIGELSHOVEN/REINFELD, DB 2003, 1867; SCHAUHOFF, IStR 2004, 706). Auch ein Künstlerauftritt kann in die Überlassung des Künstlers und die Übertragung des Namensrechts zur Nutzung aufgespalten werden (FG Köln v. 8.6.2000, DStRE 2001, 750; NZB wegen Unzulässigkeit abgewiesen: BFH v. 27.6.2001 – I B 153/00, BFH/NV 2001, 1563).

Personalgestellung: s. „Dienstleistung“.

Personenvereinigungen des öffentlichen und privaten Rechts: Zur Frage, wann sie inländ. Unternehmungen iSd. ARSteuer sind, vgl. Anm. 20.

Pferderennen als sportliche Veranstaltung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1: s. § 49 Anm. 531; s. auch „Liebhaberei“.

Pkw: s. „Sachausstattung“.

Pläne: s. „Know-how“.

Preise, Preisgelder: s. „Start- und Preisgelder“, „Sachleistungen“.

Presseagenturen fallen nach STUHR (IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 679 [1983]) nicht unter die Sonderregelung für „Auslandskorrespondenten“ (s. dort).

Produktionsleiter: s. „Filmschaffende“.

Profisportler: s. „Berufssportler“.

Rechte: Vergütungen für die Nutzung oder für das Recht ihrer Nutzung lösen Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus; vgl. Anm. 99. Diese kann durch DBA eingeschränkt oder ausgeschlossen sein (vgl. Anm. 106).

Regieassistent: s. „Filmschaffende“.

Regisseur: s. „Filmschaffende“. Zur Einordnung eines Regisseurs und Bühnenbildners unter Art. 17 DBA-Belgien vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 75/88, BFHE 160, 513.

Reisekosten sind keine abziehbaren WK bzw. BA. Sie dürfen die Bemessungsgrundlage für den StAbzug nicht mindern (Abs. 4 Satz 3). Gesondert gewährter Reisekostensatz an beschr. stpfl. AR ist, soweit er die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigt, stpfrei; vgl. Anm. 30. Dies gilt nicht bei beschr. stpfl. Einkünften iSd. Abs. 4 (Abs. 4 Satz 2); s. im einzelnen und zur Kritik an der unterschiedlichen Behandlung in Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 Anm. 116.

Reverse Charge Verfahren bei der Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG: Umkehr der Steuerschuldnerschaft): s. „Umsatzsteuer“.

Roman: Der StSatz bei Vergabe der Filmrechte an einem im Inland verfaßten Roman betrug aufgrund der Ausübung der Tätigkeit bis VZ 1995 15 vH (s. zur Änderung der StSätze Anm. 119), auch wenn die Vergabe erst nach dem Wegzug aus dem Inland erfolgt (s. BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372).

Rückforderung eines erstatteten StAbzugsbetrags setzt Aufhebung des der Erstattung zugrundeliegenden Freistellungsbescheids voraus (s. BFH v. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 521).

Rückgewähr von Vergütungen: s. „Nachträgliche Herabsetzung von Vergütungen“.

Rundfunk (s. auch „Übertragungsrechte“, „Wiederholungshonorar“): Klarstellend zusammen mit dem Fernsehfunk in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 als Empfänger der dort als abzugsplf. bestimmten Tätigkeiten genannt (s. Anm. 84).

Sachausstattung (Büroräume, Bürokräfte, Pkw) ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer, es sei denn, sie wird (auch) zur privaten Nutzung überlassen; s. Anm. 29 „ARSteuer“ und Anm. 116 „StAbzug nach Abs. 4“.

Sachleistungen, Sachpreise: Soweit die Barvergütung nicht zur Deckung des StAbzugs ausreicht, unterbleibt der StAbzug (s. Anm. 116). Der Vergütungsschuldner haftet insoweit nicht.

Satellitenübertragung: Die Nutzung eines Transponders auf einem Satelliten zur Verbreitung eines Fernsehprogramms ist eine technische Dienstleistung, aber keine isolierte Sachüberlassung oder Rechtsnutzung. Mangels Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 oder § 49 Abs. 1 Nr. 9 iVm. § 22 Nr. 3 scheidet ein Quellensteuerabzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus (BFH v. 17.2.2000 – I R 130/97, BFH/NV 2000, 1182; RABE, RIW 1992, 135; KESSLER, BB 1986, 1890 [1896]).

Schadenersatz stellt eine abzugsplf. Vergütung iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 dar (s. Anm. 99).

Schall(platten)aufnahmen (ebenso Compact-Disc-Aufnahmen) in inländ. Studios (s. auch „Bildplattenaufnahmen“): Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich auch bei nichtöffentlichen Studioaufnahmen um Darbietungen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 im Inland (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 2.2.1.; s. auch § 49 Anm. 522) bzw. Ausübung der Tätigkeit iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 im Inland (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 2.3) Ein einheitliches Entgelt für die Aufnahme und die spätere Verwertung wird wegen des Vorrangs des Ausübungstatbestands einheitlich behandelt. Die von der FinVerw. (s. FinMin. NRW v. 21.8.1972, FR 1972, 422) vertretene Auffassung zur Aufteilung des Entgelts dürfte überholt sein (s. § 49 Anm. 538).

Schauspieler (s. auch „Bildplattenaufnahmen“, „Filmschaffende“): Bei einem im Ausland gedrehten und im Inland hergestellten Film *verwertet* der Schauspieler seine Tätigkeit im Inland (s. Anm. 86).

Schiff als Inland: Schiffe können zum Inland gehören (s. § 1 Anm. 57). Beschr. stpfl. Einkünfte können dem StAbzug unterliegen, wenn der Inlandsbezug (s. Anm. 47) auf dem Schiff hergestellt wird, zB durch Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit.

Schriftsteller (s. auch „Autor“, „Dichterlesung“, „Roman“): Vergütungen für die Tätigkeit als Schriftsteller (vgl. Anm. 83) fallen unter die Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (vgl. dazu Anm. 80 ff.). Für in der ehemaligen DDR ansässige Schriftsteller s. „Deutsche Demokratische Republik“. Zur Einschränkung des Besteuerungsrechts bei Eingreifen eines DBA vgl. Anm. 92.

Showmaster: s. „Freie Mitarbeiter“, „Künstler“.

Software:

Schrifttum: KORN, Software im Steuerrecht, KÖSDI 1985, 6190; PANKOW, Nationalbericht Deutschland, in International Fiscal Association (Hrsg.), Steuerliche Behandlung von „computer software“, CDFI, Vol. LXXIIIb, Deventer 1988, 139; LÜDEMANN, Die ertragsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, FR 2000, 83; KESSLER, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht, IStR 2000, 70 u. 98; URBAHNS/STRAATMANN, Steuerabzug bei der Nutzung ausländischer Lizenzen und ähnlicher Rechte am Beispiel eines US-amerikanischen Lizenzgebers, INF 2002, 202.

Zahlungen für die Nutzungsüberlassung von Software unterliegen bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der Abzugsteuerpflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (vgl. Anm. 95 ff.). Zur Erfassung von Veräußerungsentgelten vgl. Anm. 99 (str.). Vergütungen aus dem Vertrieb von Standardsoftware führen nicht zu dem StAbzug unterliegenden Vergütungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (OFD München v. 28.5.1998, DB 1998, 1307).

Solidaritätszuschlag: Zum auf den StAbzug zu erhebenden Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG) vgl. FG München v. 3.6.1998, EFG 1998, 1266, rkr.; KESSLER, Zum Solidaritätszuschlag bei der Kapitalertragsteuer und bei der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG, DStR 1991, 1209.

Solist: Zur Freistellung ausländ. Solisten bei Auftritten im Inland nach § 50 Abs. 7 s. § 50 Anm. 500 „Solisten“.

Spanien: Zur Behandlung von Lizenzzahlungen an spanische Lizenzgeber vgl. FRIESE/WILM (RIW 1988, 920) mit Entgegnung SELLING (RIW 1989, 75).

Sponsor: Zur Durchführung des StAbzugs bei Zahlung durch Dritte vgl. Anm. 132.

Sportler: s. „Amateursportler“, „Berufssportler“.

Sportveranstaltungen sind sportliche Darbietungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (s. auch § 49 Anm. 530 ff.).

Start- und Preisgelder (s. auch „Sachleistungen“) für sportliche Darbietungen bei Sportveranstaltungen im Inland unterliegen bei Gewerblichkeit der Sportausübung dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (§ 49 Anm. 559 „Start- und Preisgelder“); zur Einschränkung der deutschen Besteuerung bei Anwendbarkeit eines DBA vgl. Anm. 77. Bei Amateursportlern lösen sie keine Abzugspflicht aus (s. „Amateursportler“).

Statist: s. „Kleindarsteller“.

Steuerabzug ohne rechtlichen Grund: Anspruch des Vergütungsgläubigers auf Erstattung (vgl. Anm. 133).

Steueraufsicht bei StAbzug nach § 50a: s. Anm. 136.

Steuererstattung auf Antrag: § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3; s. § 50 Anm. 390 ff.

Steuerfreie Einnahmen (s. auch „Reisekosten“) sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; s. im einzelnen Anm. 29 betr. ARSteuer und Anm. 116 „Steuerfreie Einnahmen“ betr. StAbzug nach Abs. 4).

Steuersätze: s. Anm. 10 für die bei den einzelnen Vergütungsformen geltenden Brutto- und Nettosteuersätze.

Steuerschuldner ist der Vergütungsgläubiger (Abs. 5 Satz 2 und Satz 4; vgl. Anm. 133 und 139). Er kann nur unter den Voraussetzungen von Abs. 5 Satz 6 für die Abzugsteuer in Anspruch genommen werden (vgl. Anm. 144). Ein etwaiger Steuerbescheid wird aber nicht dem Steuerschuldner, sondern dem Vergütungsschuldner bekanntgemacht (vgl. Anm. 135).

Studioaufnahmen: s. „Bildplattenaufnahme“, „Filmaufnahme“, „Live-Übertragungen“, „Schallplattenaufnahme“. Nach Auffassung der FinVerw. handelt es sich auch bei nichtöffentlichen Studioaufnahmen um Darbietungen iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 im Inland (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 2.2.1.; s. auch § 49 Anm. 522) bzw. Ausübung der Tätigkeit iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 im Inland (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 2.3).

Talkshow: Sowohl die Tätigkeit des Talkmasters als auch der Auftritt der Interviewpartner in der Talkshow führt nicht zu dem StAbzug unterliegenden Einkünften iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 (BFH v. 21.4.1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254; s. § 49 Anm. 559).

Tanzkapelle: Soweit die Musik rein handwerksmäßig dargeboten wird, fehlt es an künstlerischer Gestaltungshöhe (s. RICHTER, NWB F. 3, 6917, 6228 [1988]). Die Einnahmen unterliegen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1.

Technisches Personal: Vergütungen an ein mit der technischen Vorbereitung und Betreuung der Darbietung beauftragtes Unternehmen stellen Vergütungen für Leistungen dar, die im Zusammenhang mit einer Darbietung erbracht werden, und unterliegen daher dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (s. § 49 Anm. 549).

Textdichter (s. auch „Autor“): Er übt seine Tätigkeit dort aus, wo sich die schöpferische Leistung in Form des Verfassens der Texte vollzieht (s. BFH v. 28.2.1973 – I R 145/70, BStBl. II 1973, 660).

Tonmeister: s. „Filmschaffende“.

Tourneetheater: Nach einer Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz ist von Vergütungen an schweizerische Tourneetheater ab 1.7.1987 ein StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 von 15 vH vorzunehmen. Unbillige Besteuerungen in Einzelfällen sollen im Verständigungsverfahren behoben werden (s. BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 371; zur Bemessungsgrundlage des StAbzugs bei schweizerischen Tourneetheatern s. OFD Münster v. 21.6.1989, RIW 1989, 666).

Trick- und Zauberkünstler: s. „Zirkusveranstaltung“.

Trikotwerbung: s. „Werbung“.

Überlassung

- beweglicher Sachen: s. „Nutzung beweglicher Sachen“;
- geschützter Rechte: s. „Rechte“;
- ungeschützter Rechte: s. „Know-how“.

Übertragungsrechte: s. auch „Live-Übertragung“, „Rundfunk“.

► *Künstlerische Veranstaltungen:* Der Veranstalter hat ein dem Urheberrecht verwandtes Schutzrecht iSd. § 81 UrhG, dessen Nutzung übertragen werden kann. Die aus der Übertragung erzielten Einkünfte unterliegen entweder als Live-Übertragung oder als Verwertung einer Darbietung dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder bei Rechteübertragung unabhängig von einer Darbietung dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3.

► *Sportveranstaltungen:* Anders als bei künstlerischen Veranstaltungen genießt der Veranstalter von Sportveranstaltungen kein dem Urheberrecht verwandtes Schutzrecht. Je nach Fallgestaltung können ihm zum Schutz seiner wirtschaftlichen Interessen Ansprüche aus § 823 Abs. 1 BGB (Recht am eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb), aus § 826 BGB oder wettbewerbsrechtlichen Ansprüchen (§ 1 GWB) zustehen. Als Besitzer oder Eigentümer des Veranstaltungsorts kann er ferner sein Hausrecht (§§ 854, 1004 BGB) gegenüber Dritten geltend machen. Die Erlaubnis des Veranstalters zur Fernsehübertragung einer Sportveranstaltung ist daher im Rechtssinn keine Übertragung von Rechten, sondern eine Einwilligung in Eingriffe, die der Veranstalter aufgrund der genannten Rechtspositionen verbieten könnte (BGHZ 110, 371, 383 f.; auch RABE, RIW 1991, 317 ff.). Einkünfte aus der Live-Übertragung oder deren Verwertung

unterliegen dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Sofern und soweit der Veranstalter seinem Vertragspartner genehmigt, seine Einwilligung an einen Dritten (gegen Entgelt) zu übertragen, kann in der Übertragung der Gestattung eine Verwertung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 liegen; s. auch BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 6 Beisp. 10.

Umlageverträge: s. „Konzernumlagen“.

Umsatzsteuer als Teil der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer, auch im Falle der sog. Nullregelung nach § 52 Abs. 2 UStDV aF bis zum VZ 2001, sowie zur Anwendung des sogen. Reverse Charge Verfahrens (Umkehr der Steuerschuldnerschaft) nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; Vgl. Anm. 28 (ARSteuer) und Anm. 116 (StAbzug nach Abs. 4); zur Beurteilung von Sportlern als Unternehmer iSd. UStRechts vgl. DZIADKOWSKI, Zur Unternehmereigenschaft von Sportlern, BB 1986, 2377.

Umzugskosten sind „Beträge iSd. § 3 Nr. 13 und 16“ und deshalb grds. Teil der Bemessungsgrundlage iSd. § 50a Abs. 4 Satz 2; s. dazu „Reisekosten“.

Urheberrechte (s. auch „Leistungsschutzrechte“, „Verteilungsplan“): zur Definition vgl. § 73a Abs. 2 EStDV. Vergütungen für ihre Nutzung oder für das Recht ihrer Nutzung lösen Abzugspflicht nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aus; vgl. Anm. 99. Der Steuereinbehalt kann unter den Voraussetzungen von Abs. 6 durch Beauftragte erfolgen; vgl. Anm. 160 ff. Zur Abgrenzung gegenüber der Verwertung künstlerischer usw. Darbietungen (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1) und Tätigkeiten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) vgl. Anm. 40. Zur Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bei Anwendbarkeit eines DBA vgl. Anm. 106.

Urlaubsgeld: vgl. „Aufteilung von Vergütungen“.

Veranlagung auf Antrag: Nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 können beschr. stpfl. ArbN, die Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedsstaats sind, in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben und Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, auf Antrag zur ESt. veranlagt werden; s. im einzelnen § 50 Anm. 360 ff.

Veranstalter (s. auch „Konzertdirektion“, Künstlerverleihgesellschaft“): Zum StAbzug bei Fehlen eines inländ. Veranstalters vgl. Anm. 132.

Veräußerung: Zur Abzugspflicht bei Veräußerung von Rechten vgl. Anm. 99, bei der Veräußerung von Know-how vgl. Anm. 100.

Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren: s. „Steuererstattung“.

Verfahren

- für den StAbzug nach § 50a: Regelung in Abs. 5 (vgl. Anm. 130 ff.) und Abs. 6 (vgl. Anm. 160 ff.),
- als Teil einer Know-how-Übertragung: s. „Know-how“.

Verfassungsmäßigkeit (s. auch „Leasing“): zur grundsätzlichen Verfassungsmäßigkeit des Abzugs gem. § 50a bei gleichzeitig verfassungsrechtlich gebotenen Erlaß in Einzelfällen vgl. Anm. 4.

Vergütungsgläubiger: Er ist der Steuerschuldner (Abs. 5 Satz 2 und 4; vgl. Anm. 133), kann aber nur unter den Voraussetzungen von Abs. 5 Satz 6 (vgl. Anm. 144) in Anspruch genommen werden.

Vergütungsschuldner (s. auch „Gesellschaft bürgerlichen Rechts“): Er ist Abzugsverpflichteter (Abs. 5 Satz 2). Zur Einschränkung auf inländ. Vergütungsschuldner vgl. Anm. 132. Der Vergütungsschuldner haftet für Einbehalt und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 5; vgl. Anm. 141).

Verjährung des Haftungsanspruchs: vgl. Anm. 143; zu unterschiedlichen Fristen beim Quellensteuerabzug und beim Erstattungsanspruch aufgrund § 50d iVm. einer Freistellung vom oder Minderung des Quellensteuerabzugs vgl. BUNZECK, DStR 1997, 750.

Verlag (s. auch „Auslandskorrespondent“, „Autoren“): zu den StAbzugspflichten eines inländ. Verlags und der Situation ausländ. Verlage mit Vergütungen aus dem Inland vgl. STUHR, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 677 (1983).

Verleger: s. „Verlag“.

Vermittler, die tatsächlich eine Vermittlungsfunktion zwischen Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger einnehmen und nur eine Vergütung für die Vermittlung erhalten, unterliegen mit diesen Einkünften nicht dem StAbzug (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 6 Beisp. 4b). Zur Auslegung einer „for services of (fso)“-Klausel s. „for services of“.

Verteilungsplan: Die sich danach ergebenden Beträge sind Bemessungsgrundlage für den durch Beauftragte nach Abs. 6 (vgl. Anm. 160 ff.) vorzunehmenden StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 bei Vergütungen für Urheberrechte (s. BFH v. 24.6.1964 – I 166/61 U, BStBl. III 1964, 544).

Vertriebslizenz (s. auch „Alleinvertriebsrecht“): Vergütung für Überlassung der Nutzung eines Rechts und daher abzugspl. nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. FG München v. 6.3.1985, EFG 1985, 351; dazu Anm. von HEINICKE, FR 1985, 674. Der BFH (v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393) hat das Ur. aus anderen Gründen aufgehoben, dabei aber darauf hingewiesen, daß im zu entscheidenden Fall ein nicht stpfl. Alleinvertriebsrecht vorliegt; ebenso BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101.

Verwaltungsratsvergütung: Sie unterliegt bei beschr. stpfl. Empfängern dem StAbzug iHv. 30 vH nach Abs. 1 bis 3 (sog. Aufsichtsratssteuer); vgl. Anm. 18 ff.

Verwertung (s. auch „Autor“, „Künstler“, „Roman“, „Schauspieler“): Sie ist von der Ausübung zu trennen, da für sie unterschiedliche Regelungen beim StAbzug gelten: Bei Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 ist jede Verwertung der aufgeführten Darbietungen im Inland erfaßt, bei Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 muß die Verwertung durch den ausübenden Stpfl. erfolgen.

Bei Verwertung betrug der StAbzug 25 vH bis zum VZ 1995 (Anm. 36) gegenüber 15 vH bei Ausübung, ab VZ 1996 einheitlicher StSatz, ab VZ 2002 Staffeltarif für Darbietungen, nicht aber Verwertung.

DBA-Regelungen schränken in vielen Fällen das deutsche Besteuerungsrecht bei Verwertung im Inland ein. Zur Verwertung bei den Darbietungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 vgl. Anm. 55 und bei den Tätigkeiten iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vgl. Anm. 86. Es können sich Überschneidungen mit Vergütungen zur Überlassung der Nutzung von Urheberrechten ergeben; s. dazu Anm. 40.

Verwertungsgesellschaft Wort vereinigt mit der Verwertungsgesellschaft Wissenschaft: Beauftragte iSv. Abs. 4 (vgl. FinMin. Bayern v. 17.11.1986, StEG EStG § 50a Nr. 52, und Anm. 161).

Videoaufnahmen: s. „Bildplattenaufnahme“, „Filmherstellung“.

Vorträge wissenschaftlicher und literarischer Art sind keine sonstigen Darbietungen iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und lösen daher nicht die entsprechende Abzugspflicht aus (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89, Tz. 2.2.1).

Warenzeichen (s. auch „Gewerbliche Schutzrechte“, „Vertriebslizenz“): Zahlungen für das Recht, Waren der angemeldeten Art mit dem Warenzeichen zu versehen, sind steuer- und abzugspl., nicht dagegen Zahlungen für das Recht, Wa-

ren mit einem bestimmten Warenzeichen zu *vertreiben* (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; s. auch Anm. 99 aE)

Wechsel: zum Zuflußzeitpunkt vgl. RICHTER (StBp. 1978, 251).

Werbeeinnahmen: s. § 49 Anm. 543, 549 u. 551 (mit künstlerischen und sportlichen Darbietungen zusammenhängende Leistungen) sowie § 49 Anm. 559 „Werbeeinnahmen“.

Werbekampagne (s. auch „Persönlichkeitsrechte“, „Werbeeinnahmen“): Die Mitwirkung eines prominenten Sportlers an einer Werbekampagne sowie die vertragliche Vereinbarung mit einem Dritten, diese Mitwirkung zu verschaffen, sind gewerbliche Einkünfte, die mangels BS oder stV im Inland nicht dem StAbzug nach Abs. 4 unterliegen (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BFH/NV 2004, 869 [870]).

Wiederholungshonorar: Wiederholungshonorare sind der Einkunftsart zuzuordnen, zu welcher das Ersthonorar gehört hat. Dies gilt auch dann, wenn das Wiederholungshonorar nicht vom Schuldner des Ersthonorars gezahlt wird. Ist das Ersthonorar im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit zugeflossen und wird das Wiederholungshonorar durch einen Dritten gezahlt, so ist ein LStAbzug nicht vorzunehmen (BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638, Tz. 1.5)

Wohnsitzbestätigung durch die Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaates als Voraussetzung für Freistellung: § 50d Abs. 4.

Zahlung durch Dritte: zur Durchführung des StAbzugs vgl. Anm. 132.

Zirkusveranstaltung als artistische bzw. ähnliche Darbietung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1: s. § 49 Anm. 559 „Zirkusveranstaltung“.

Zuflußzeitpunkt: s. § 73c EStDV; mit dem Zufluß entsteht die Abzugsteuer nach § 50a (Abs. 5 Satz 1; vgl. Anm. 130).

