§ 50a

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch des JStG v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

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

1. **bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische unterhaltende 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 bis 4 und 9), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die bereits dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 unterliegen,**
2. **bei Einkünften aus der inländischen Verwertung von Darbietungen im Sinne der Nummer 1 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6),**
3. **bei Einkünften, die aus Vergütungen 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, sowie bei Einkünften, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9),**
4. **bei Einkünften, die Mitgliedern des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder anderen mit der Überwachung der Geschäftsführung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes beauftragten Personen sowie von anderen inländischen Personenvereinigungen des privaten und öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 3).**

(2) [1]Der Steuerabzug beträgt 15 Prozent, in den Fällen des Abs. 1 Nr. 4 beträgt er 30 Prozent der gesamten Einnahmen. [2]Vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten gehören nur insoweit zu den Einnahmen, als die Fahrt und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 übersteigen. [3]Bei Einkünften im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 wird ein Steuerabzug nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen.

(3) [1]Der Schuldner der Vergütung kann von den Einnahmen in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 1, 2 und 4 mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, die ihm ein beschränkt Steuerpflichtiger in einer für das Bundeszentralamt für Steuern nachprüfbaren Form nachgewiesen

hat oder die vom Schuldner der Vergütung übernommen worden sind. [2]Das gilt nur, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. [3]Es gilt entsprechend bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 32 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes. [4] In diesen Fällen beträgt der Steuerabzug von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden Einnahmen (Nettoeinnahmen), wenn

1. **Gläubiger der Vergütung eine natürliche Person ist, 30 Prozent,**
2. **Gläubiger der Vergütung eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist, 15 Prozent.**

(4) [1]Hat der Gläubiger einer Vergütung seinerseits Steuern für Rechnung eines anderen beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers einzubehalten (zweite Stufe), kann er vom Steuerabzug absehen, wenn seine Einnahmen bereits dem Steuerabzug nach Absatz 2 unterlegen haben. [2]Wenn der Schuldner der Vergütung auf zweiter Stufe Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach Absatz 3 geltend macht, die Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 beantragt oder die Erstattung der Abzugsteuer nach § 50d Absatz 1 oder einer anderen Vorschrift beantragt, hat er die sich nach Absatz 2 oder Absatz 3 ergebende Steuer zu diesem Zeitpunkt zu entrichten; Absatz 5 gilt entsprechend.

(5) [1]Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. [2]In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. [3]Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. [4]Der Schuldner der Vergütungen haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. [5]Der Steuerschuldner kann in Anspruch genommen werden, wenn der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat. [6]Der Schuldner der Vergütungen ist verpflichtet, dem Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. **den Namen und die Anschrift des Gläubigers;**
2. **die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro;**
3. **den Zahlungstag;**
4. **den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach Absatz 2 oder Absatz 3;**
5. ***das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.***

(6) Die Bundesregierung kann durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, dass bei Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Absatz 1 Nr. 3), die nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistet werden, anstelle des Schuldners der Vergütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) [1]Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des 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. [2]Der Steuerabzug beträgt 25 Prozent der gesamten Einnahmen, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15 Prozent der gesamten Einnahmen, wenn der Vergütungsgläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. [3]Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat. [4]§ 50 Abs. 2 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

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50a

		Anm.
I.	**Grundinformation zu § 50a**	1
II.	**Rechtsentwicklung des § 50a**	2
III.	**Bedeutung des § 50a**	
1.	Rechtssystematische Bedeutung	3
2.	Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	4
IV.	**Geltungsbereich des § 50a**	
1.	Geltung für beschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige	5
2.	Beschränkung des § 50a auf bestimmte inländische Einkünfte	6
V.	**Verhältnis zu anderen Vorschriften**	
1.	Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	7
2.	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	8
VI.	**Ermittlung**	10
VII.	**Verfahrensfragen**	11

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerabzug für bestimmte Einkünfte

		Anm.
I.	**Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1**	
1.	Grundinformationen zu Abs. 1	12
2.	Bedeutung des Abs. 1	13

Anm.

3. Geltungsbereich des Abs. 1 14
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften 15
5. Verfahren 19

II. Erhebung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs

1. Erhebung „bei beschränkt Steuerpflichtigen“ 21
2. Erhebung „bei“ bestimmten beschränkt steuerpflichtigen „Einkünften“ . 22
3. Rechtsfolge: „Erhebung der Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs“
a) Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer 23
b) Einschränkungen des Steuerabzugs 24
c) Abgeltungswirkung des Steuerabzugs 28
4. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 9 aus inländischen Darbietungen (Abs. 1 Nr. 1)
a) Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste Einkünfte 30
b) Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen und andere Leistungen, die mit diesen Leistungen zusammenhängen 31
c) Einkünfte aus Darbietungen iSd. Nr. 1 36
d) Zusammenhängende Leistungen 37
e) Unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen . 38
f) Lohnsteuerabzug bei inländischem Arbeitgeber (Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2) . . 39
g) Rechtsfolge: Steuerabzugspflicht für Einkünfte iSd. Nr. 1 40
h) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung . . . 41
5. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6 aus der Verwertung von Darbietungen (Abs. 1 Nr. 2)

Anm.

a) Von Nr. 2 erfasste Tätigkeiten 45
b) Darbietungen iSd. Nr. 1 . 46
c) Verwertung der Darbietung im Inland 47
d) Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6 . . . 48
e) Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Verwertungen iSd. Nr. 2 49
f) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung . . . 50
6. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten (Abs. 1 Nr. 3)
a) Einkünfte aus bestimmten Vergütungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9) 55
b) Durch Nr. 3 erfassten Einkünfte aus bestimmten Vergütungsgruppen
aa) Überblick 57
bb) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten . . . 58
cc) 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 59
dd) Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit einen Berufsportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten 60
c) Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Vergütungen iSd. Nr. 3 61
d) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung
7. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 aus Aufsichtstätigkeiten (Abs. 1 Nr. 4)
a) Überblick 76

Anm.

b) Die von Abs. 1 Nr. 4 erfassten Einkünfte 77
c) Mitglied des Aufsichtsrats usw. 78
d) Mitglied des Aufsichtsrats bestimmter inländischer Unternehmen 79
e) Einkünfte für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütung) 80
f) Rechtsfolge: Steuerabzugspflicht 81
g) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung . . . 82

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Steuersätze und Bemessungsgrundlage

Anm.

I. Höhe des Steuerabzugs (Abs. 2 Satz 1)

1. Übersicht 90
2. Abzugsteuersatz 91
3. Bemessungsgrundlage (Sätze 1 und 2)
a) Überblick 92
b) Gesamte Einnahmen (Satz 1) 93

II. Reisekostenersatz (Abs. 2 Satz 2)

1. Überblick 95
2. Reisekosten 96
3. Reisekostenerstattung vom Vergütungsschuldner durch Ersatz oder Übernahme 97

III. Geringfügigkeitsfreigrenze (Abs. 2 Satz 3)

1. Tatbestandsvoraussetzung . . 98
2. Rechtsfolge: Kein Steuerabzug 102

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug bei EU/EWR-Gläubigern

Anm.

I. Allgemeine Erläuterung . . 105

II. Nachgewiesene Betriebsausgaben/Werbungskosten (Abs. 3 Satz 1)

1. Betriebsausgaben/Werbungskosten 106
2. Nachweis der Betriebsausgaben/Werbungskosten 107

III. EU/EWR-Angehörige (Abs. 3 Satz 2 und 3) 108

IV. Rechtsfolge: Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten und besonderer Steuersatz (Abs. 3 Satz 4) 109

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Befreiung vom Steuerabzug auf 2. Stufe

Anm.

I. Überblick 115

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

1. Mehrstufiges Leistungsverhältnis (Abs. 4 Satz 1) . . . 116
2. Kein Vorliegen der Ausnahmen (Abs. 4 Satz 2) 117

III. Rechtsfolge: Kein Steuerabzug 118

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

Anm.

I. Entstehung der Steuer mit Zufluss der Vergütung (Abs. 5 Satz 1) 120

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

1. Zeitpunkt 121
2. Abzugspflicht des Vergütungsschuldners 122
3. Für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) 123

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

1. Abführung (§ 73e Satz 1 EStDV) 124
2. Anmeldung (§ 73e Sätze 2–5 EStDV) 125
3. Aufzeichnungen und Steueraufsicht (§ 73d EStDV) 126

Anm.

IV. Haftung des Vergütungsschuldners für Einbehaltung und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 4)

1. Vergütungsschuldner als Haftender 130
2. Ermessen bei Haftungsinanspruchnahme 131
3. Einzelfragen 132

V. Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Abs. 5 Satz 5) 133

VI. Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger (Abs. 5 Satz 6)

1. Überblick 136
2. Erteilung der Bescheinigung 137

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

Anm.

I. Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung

1. Abs. 6 als Ermächtigungsgrundlage 140
2. Ausfüllung der Ermächtigung durch § 73f EStDV . . . 141

Anm.

II. Abzugstatbestand des Abs. 6

1. An Beauftragte geleistete Vergütungen für Urheberrechte 142
2. Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Beauftragten 144

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

Anm.

I. Allgemeine Erläuterungen

1. Überblick 180
2. Bedeutung des Abs. 7 182
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften 185

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

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Beschränkt Einkommensteuerpflichtiger 191
b) Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte 192
c) Kein anderweitiger Steuerabzug 193
d) Sicherstellung des Steueranspruchs 194

2. Rechtsfolgen

a) Überblick 196
b) Anordnung des Steuerabzugs
aa) Anordnung durch das FA 197
bb) Anordnung nach Ermessen 198
cc) Einzelanordnung, generelle Anordnung 199
dd) Zeitliche Begrenzung des Steuerabzugs 200
ee) Inhalt und Bekanntgabe der Anordnung 201
ff) Rechtsbehelf 202
c) Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Vergütungsschuldner . . . 203
d) Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Steuerschuldner 204

III. Höhe des Steuerabzugs (Abs. 7 Satz 2) 206

IV. Steuerabzugsverfahren (Abs. 7 Satz 3) 208

V. Keine Abgeltungswirkung (Abs. 7 Satz 4) 210

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50a

Schrifttum: 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, 3. Aufl. Köln 2011; Hahn-Joecks, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, Baden-Baden 1999; Grams, Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern, Herne/Berlin 1999; Lang, Die Zukunft des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht in Ballwieser/Grewe, Wirtschaftsprüfung im Wandel, München 2008, 545; Lüdicke, Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a i.d.F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht, IStR 2009, 206. Vgl. auch Schrifttum zu Anm. 4.

I. Grundinformation zu § 50a

1 § 50a regelt den StAbzug für bestimmte beschr. stpfl. Einkünfte, die in Abs. 1 im Einzelnen aufgezählt werden. Mit dem StAbzug soll die Besteuerung bei beschr. Stpfl. sichergestellt werden. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe des StAzugs definieren Abs. 2 und 3. Den Steuerabzug auf der sog. 2. Stufe regelt Abs. 4. Abs. 5 und 6 legen das einzuhaltende Verfahren und Haftungstatbestände für den StAbzug fest. Abs. 7 gewährt dem FA die Möglichkeit des StAbzugs auf Anordnung zur Sicherstellung des Steueranspruchs.

II. Rechtsentwicklung des § 50a

2 **Entstehung der Aufsichtsratsteuer** (ARSt.): Im Rahmen der „Reichshilfe" wurde 1930 eine Sonderbelastung für Aufsichtsratsvergütungen allg. eingeführt (VO des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26.7.1930, RStBl. I 1930, 311). Für das Rj. 1931 wurde die Steuer in das System der Zuschläge zur ESt. eingebaut und auf 10 % der AR-Verg. festgesetzt (NotVO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 1.12.1930, RGBl. I 1930, 517, Zweiter Teil Kapitel IV).

Vierte VO des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutze des inneren Friedens v. 8.12.1931 (RGBl. I 1931, 699): Hierdurch wurde § 88a 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.

VO des Reichspräsidenten über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzen, der Wirtschaft und der Rechtspflege v. 18.3.1933 (RGBl. I 1933, 109): Die ursprüngliche Erhebung der AR-Steuer im Wege der Veranlagung wurde ab 1.4.1933 durch das StAbzugsverfahren ersetzt.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 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 1957 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 849; BStBl. I 1957, 352): Die §§ 45 und 45a 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 (Schriftl. Ber. des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen zu BTDrucks. 2/3509 und 3510, 9). Für beschr. Stpfl. wurde der StAbzug jedoch durch Einfügung eines neuen § 49a beibehalten. Der Steuersatz wurde von 40 % auf 30 % gesenkt.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung des § 50a in das EStG unter Zusammenfassung der bis dahin verstreuten Vorschriften über den StAbzug bei beschr. Stpfl.: der §§ 49a und 50 Abs. 6 EStG 1957, der VO über den StAbzug von Einkünften bei beschr. Stpfl. v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935, 160; RStBl. 1935, 214), des Abschn. 224 EStR 1956/57, des § 40 Abs. 1 LStDV 1957 und des Abschn. 62b LStR 1957.

2. StÄndG 1967 v. 21.12.1967 (BGBl. I 1967, 1254; BStBl. I 1967, 484): Im Zusammenhang mit der Einf. 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.

2. StÄndG 1973 v. 18.7.1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl. I 1974, 521): Abs. 4 Buchst. b (zwischenzeitlich Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, jetzt Abs. 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 1976, 3341; BStBl. I 1976, 694): Die Verfahrensregelungen beim StAbzug in Abs. 5 wurden neu gefasst, da wegen Aufhebung des StAnpG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld in § 50a zu regeln war.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 4 wurden die Sätze 4 und 5 angefügt, wonach der Bruttobetrag dem StAbzug unterliegt. Diese Regelung war bisher in § 73b EStDV 1977–1984 wörtlich enthalten, der aufgehoben wurde.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 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 mW v. 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.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Der zu § 50a ergangene § 73h EStDV wurde aufgehoben, da er durch die Einfügung des § 50d gegenstandslos geworden war.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 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 % (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 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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 mW ab VZ 1996 eingeführt wurde.

▸ *Abs. 4 wurde gekürzt*, indem die Sätze 3 und 4 mW ab VZ 1996 gestrichen wurden und damit auch für den Ausübungstatbestand der einheitliche Steuersatz von 25 % anzuwenden war.

▸ *Abs. 7 wurde 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 % der gesamten Einnahmen durch Nachweis einer geringeren tatsächlichen Steuer zu vermindern. Abs. 5 Sätze 1–5 finden Anwendung mit der Folge der Haftungsmöglichkeit des Vergütungsschuldners. Die Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 Satz 1 (jetzt § 50 Abs. 2 Satz 1) wird durch den neuen Satz 4 ausdrücklich ausgeschlossen.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 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 1999, 402; BStBl. I 1999, 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 wurden. Die Erweiterung der Abzugsverpflichtung entspricht der Erweiterung der beschr. StPflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (s. dazu § 49 Anm. 540).

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

▸ *Das FA des Vergütungsschuldners* wurde ab dem 1.4.1999 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 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Der durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingefügte Abs. 7 wurde rückwirkend wieder aufgehoben. Abs. 8 idF des StEntlG 1999/2000/2002 wurde – ebenso wie vor diesem Gesetz – wieder zu Abs. 7 und gleichzeitig geändert. Das FA des Vergütungsgläubigers war nach Abs. 7 Satz 1 ab VZ 2000 wieder für die Anordnung des StAbzugs zuständig. In § 73e EStDV wurde Satz 6 hinzugefügt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 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 1 000 € mit dem vollen Abzugsteuersatz vorgenommen. Gleichzeitig wurde der volle StSatz für den StAbzug von 25 % auf 20 % abgesenkt. Dies gilt für Vergütungen, die nach dem 31.12.2002 zufließen.

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

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird ausgedehnt auf Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten. Die Erweiterung der Abzugsverpflichtung entspricht der Erweiterung der beschr. StPflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f. In Abs. 4 Satz 4 und Satz 5 Nr. 4 wurde der StAbzugssatz jeweils von 25% auf 20% gesenkt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2, 4 Satz 4 und 5 Nr. 1 bis 4 und Abs. 7 Satz 2 jeweils redaktionelle Änderung von „vom Hundert" in „Prozent".

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 4 Satz 4 wurde der StAbzugssatz für beschr. stpfl. Körperschaften auf 15% gesenkt. Durch die Einfügung von Abs. 4 Satz 6 wurde dieser Senkung des StSatzes für die Anwendung des Staffeltarifs in Abs. 4 Satz 5 Rechnung getragen. In Abs. 7 Satz 2 wurde der StAbzugssatz für beschr. stpfl. Körperschaften ebenfalls auf 15 % gesenkt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wurde Halbs. 2 angefügt: Ausnahme von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Das StAbzugsverfahren für beschr Stpfl. in § 50a wurde mW auf nach dem 31.12.2008 zufließende Vergütungen als Folge der im Bereich der Besteuerung beschr. Stpfl. erforderlichen Anpassungen an die Rspr. des EuGH modifiziert und die Vorschrift neu strukturiert (s. dazu Kahle/Schulz, RIW 2009, 140; Köhler/Goebel/Schmidt, DStR 2010, 8).

▸ *Abs. 1 listet in Nr. 1–4* die Einkünfte auf, die dem StAbzug unterliegen und fasst damit die bisherigen Abs. 1 und 4 Satz 1 zusammen und definiert sie zT neu. Nicht mehr dem StAbzug unterliegen Einkünfte werkschaffender Künstler, die Verwertung ausländ. Darbietungen, die Nutzungsüberlassung von Sachen und die Veräußerung von Rechten.

▸ *Abs. 2 enthält Regelungen zur Bemessungsgrundlage* für den (Brutto-)Steuerabzug und regelt die anzuwendenden Steuersätze, die vor dem 1.1.2009 in Abs. 2, 3 und 4 Sätze 2–6 geregelt waren. Satz 3 enthält eine Freigrenze für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr.1.

▸ *Abs. 3 lässt für EU/EWR-Bürger und -Unternehmen* unter bestimmten Voraussetzungen einen StAbzug auf Nettobasis zu und legt den dafür anzuwendenden StSatz fest.

▸ *Nach Abs. 4 kann der StAbzug auf der 2. Stufe* unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben.

▸ *Abs. 5 regelt weiterhin das Verfahren zur Durchführung* des StAbzugsverfahrens mit inhaltlichen Anpassungen an die Neuregelungen. Die ergänzenden Regelungen in § 73a, 73c-g EStDV wurden ebenfalls inhaltlich angepasst und sehen nun insbes. zusätzl. Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten bei Geltendmachung von BA/WK vor.

▸ *Abs. 6* (StAbzug durch Beauftragte) und *Abs. 7* (StAbzug auf Anordnung) blieben mit geringen Anpassungen unverändert.

BegleitG zur 2. Föderalismusreform v. 10.8.2009 (BGBl. I 2009, 2702; BStBl. I 2009, 866): In Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 Satz 3 und in § 73d Abs. 1 Satz 3 und § 73g Abs. 1 EStDV wurde jeweils „Finanzamt" durch „Bundeszentralamt für Steuern" ersetzt. Abs. 5 Satz 6 Nr. 5 wurde gestrichen. In § 73e Sätze 1 und 2 und § 73g Abs. 2 EStDV wurde die StAnmeldung und die Abführung der Steuer an die Zentralisierung des StAbzugs beim BZSt. angepasst. Die Neuregelung findet nicht vor dem 31.12.2011 Anwendung und bedarf dazu einer RVO der Bundesregierung.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 1 Nr. 3 wurden die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte um solche erweitert, die aus der Vermittlung von Berufssportlern für einen begrenzten Zeitraum erzielt werden. Die Neuregelung findet nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2010 Anwendung; s. aber Anm. 60.

III. Bedeutung des § 50a

3 1. Rechtssystematische Bedeutung

§ 50a wurde 1958 zu dem Zweck in das EStG eingefügt, die besonderen Steuereinbehalte für beschr. Stpfl. in einer Vorschrift zusammenfassen (s. Anm. 2). Mit der Neuregelung durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) wollte der Gesetzgeber europarechtliche Vorgaben umsetzen (s. Anm. 4), die Norm den Regelungen der DBA annähern und eine effektive Besteuerung der Einkünfte beschr. Stpfl. erreichen (BTDrucks. 16/10189, 61; zur Kritik vgl. Lüdicke, IStR 2009, 206).

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. grds. nach § 50 Abs. 2 Satz 1 abgegolten ist.

Eine Sonderstellung nimmt der StAbzug auf Anordnung des FA ein (Abs. 7). Hier steht die Sicherung des Steueraufkommens – ausdrückliche Tatbestandsvoraussetzung – gegenüber der Verwaltungsvereinfachung im Vordergrund. Deshalb hat dieser StAbzug keine abgeltende Wirkung (Abs. 7 Satz 4).

Zu den Motiven der Einf. 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 StPflicht nicht begründen, sondern setzt beschr. stpfl. Einkünfte, dh. inländ. Einkünfte, nach § 49 voraus (vgl. Anm. 7).

Abgeltungswirkung: Der StAbzug nach Abs. 1 (nicht Abs. 7) hat – mit Einschränkungen – abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1; zu den Einschränkungen vgl. § 50 Abs. 2 Sätze 2 ff. und § 50 Anm. 200 ff.). Kein StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 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. 39).

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 4

Schrifttum: Molenaar/Grams, Veranlagungswahlrecht der Künstler und Sportler in den Niederlanden, IWB Fach 5 Niederlande Gr. 2 S. 329 f. (2002); Weber-Grellet, Finanzgerichte als Motor der EuGH-Rechtsprechung, NJW 2004, 1617; Thömmes/Nakhai, Steuerabzug bei Dienstleistern aus anderen EU-Mitgliedstaaten, IWB F 11A, 1053 (2006); Eicker/Seiffert, EuGH: Haftung des Vergütungsschuldners gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG trotz Beitreibungsrichtlinie?, BB 2007, 359; Grams, Anm. zu BFH v. 10.1.2007, IStR 2007, 408; Intemann/Nacke, Die EuGH-Entscheidung in der Rs. Scorpio, DB 2007, 1430; Kempermann, Anm. zu BFH v. 10.1.2007, FR 2007, 842; Lang, Steuerabzug, Haftung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17; Grams, Anm. zu BFH v. 29.11.2007, IStR 2008, 114; Grams/Schön, Die Künstlerbesteuerung nach dem Referentenentwurf des BMF und dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, IStR 2008, 656; Lüdicke, Probleme der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger im Inland, DStR 2008, Beihefter 1, 25; Nacke, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 2792; Rüping, Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union durch Änderung der §§ 50, 50a EStG im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, IStR 2008, 575; sch, Anm. zu BFH v. 29.11.2007, DStR 2008, 44; Staringer, Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten in DStJG 31 (2008), 135; Hartmann, Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009, 197; Nacke, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, NWB 2009, 1910.

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).

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; v. 9.2.2010 – 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327; 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, 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, Wassermeyer, DStJG 8 (1985), 49 (66 f.); Blümich/Wied § 50a Rn. 21; vgl. auch zur beschr. StPflicht BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/72, BVerfGE 43, 1.

Verfassungsrechtlich bedenklich könnte die selektive Auswahl der vom Steuerabzug erfassten Einkünfte sein (vgl. Staringer in DStJG 31 (2008), 135 [151 f.]; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 1; Lang, SWI 2007, 17 [23]; Lüdicke, DStR 2008, Beihefter 1, 25 [30]).

Der BFH stuft das StAbzugsverfahren nach § 50a als besondere Form der VorausZ 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 % nicht als verfassungswidrig angesehen (BVerfG v. 9.2.2010 – 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327; 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; v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190). Der StAbzug von den Einnahmen ohne Abzug führt im Ergebnis zu einer Bruttobesteuerung. Verfassungsrechtlich problematisch kann die abgeltende Wirkung der Bruttobesteuerung iVm. § 50 Abs. 2 Satz 1 sein, da grds. keine die Besonderheit des einzelnen Stpfl. berücksichtigenden Sachverhalte berücksichtigt werden. Bei EU/EWR-Angehörigen ist nunmehr grds. ein BA/WK-Abzug bereits beim StAbzug sowie ein Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 möglich. Soweit bei Drittstaatenangehörigen aufgrund

der Bruttobesteuerung und hoher WK im Zusammenhang mit den beschr. Stpfl. unterliegenden Einnahmen entsteht, können Billigkeitsregelungen iSd. §§ 163, 227 AO verfassungsrechtlich geboten sein.

▸ *EG-BeitrG:* Zur Verfassungswidrigkeit des StAbzug wegen des Vollzugsdefizits im Zusammenhang mit der Umsetzung der EG-Beitreibungsrichtlinie im EG-BeitrG und deren Anwendung durch die FinVerw. s. Hartmann, DB 2009, 197 (198) (vgl. dazu auch Rüping, IStR 2008, 575 [579]; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 10 aE).

Bis einschließlich VZ 2008: Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 50a in der bis zum VZ 2008 gültigen Fassung vgl. § 50a aF Anm. 4 (s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de).

Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag:

▸ *Derzeitige Regelung:* Den durch die EuGH-Rechtsprechung vorgegebenen Rahmenbedingungen folgend hat der deutsche Gesetzgeber § 50a mit dem JStG 2009 neu strukturiert und die Abziehbarkeit von in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen iSd. Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 stehenden BA/WK bereits beim StAbzug zugelassen, ein Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 geregelt und zugleich die Möglichkeit geschaffen, vom Steuerabzug auf der 2. Stufe nach Abs. 4 abzusehen. UE. entspricht die Neuregelung grds. den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung (ebenso Kirchhof/Gosch X. § 50a, Rn. 3).

▸ *Rechtsprechung des EuGH:* Der EuGH hatte in seinen Entscheidungen v. 12.6. 2003 (C-234/01, BStBl. II 2003, 859 – Arnoud Gerritse/FA Neukölln-Nord) und v. 3.10.2006 (C 290/04, BStBl. II 2007, 352 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH) entschieden, dass ein StAbzug bei beschr. Stpfl. ohne Berücksichtigung der vom Dienstleister mitgeteilten unmittelbar mit der Tätigkeit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden BA/WK bereits im StAbzugsverfahren gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 u. 60 EGV (jetzt Art. 49 u. 50) verstößt, wenn dies zu einer höheren Besteuerung führt als dies bei unbeschr. Stpfl. mit gleichen Einkünften der Fall wäre, und etwaige weitere Betriebsausgaben, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, ggf. in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können. Art. 59 (jetzt 49) EGV erfordert danach aber nicht, dass diese Regelungen zugleich auf einen Dienstleister anwendbar sind, der die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats besitzt. In seiner Entsch. v. 15.2. 2007 (C-345/04, DStRE 2007, 961 – Centro Equestre da Lezìria Grande L) hat der EuGH dann nochmals ausgeführt, dass in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen im Rahmen der im anderen Mitgliedsstaat ausgeübten Tätigkeit stehende BA des Stpfl. unabhängig vom Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung berücksichtigt werden müssen.

▸ *Rechtsprechung des BFH:* Der BFH ist diesen Entscheidungen für den StAbzug nach § 50a Abs. 4 und 5 gefolgt, hat die Vorgaben des EuGH in seiner Rspr. übernommen und für die bis zum VZ 2008 geltende Fassung des § 50a die Berücksichtigung von BA/WK bereits im StAbzugsverfahren verlangt (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BFH/NV 2004, 869 [871]; v. 10.1.2007 – I R 87/03, BStBl. II 2008, 23, Anm. Kempermann, FR 2007, 842; Anm. Grams, IStR 2007, 408; v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95; v. 29.11.2007 – I B 181/07, BStBl. II 2008, 195, Anm. „sch", DStR 2008, 44; Grams, IStR 2008, 114; v. 5.5. 2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814; v. 5.5.2010 – I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043; zur AdV: v. 16.6.2004 – I B 44/04, BStBl. II 2004, 882).

Bis einschließlich VZ 2008: Zur Rechtslage und Kritik an der EU-Rechtswidrigkeit des § 50a aF s. § 50a aF Anm. 4 s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de. Zur Problematik der Änderung erst ab VZ 2009 s. Nacke, NWB 2009, 1910 (1915).

▶ *Kritik:*

▷ *BA/WK-Abzug beim StAbzug:* Der EuGH hat in seiner Entsch. v. 3.10.2006 (Rs. C 290/04, BStBl. II 2007, 352 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH) als ausreichend angesehen, dass BA/WK dem Vergütungsschuldner zwecks Berücksichtigung im StAbzugsverfahren lediglich mitgeteilt werden. Abs. 3 schreibt nunmehr eine für das Finanzamt/BZSt. nachprüfbare Form vor. Damit wird der Vergütungsgläubiger gezwungen Einzelheiten seiner Aufwendungen und damit auch Vertragspartner, Kalkulation usw. offenzulegen (s. bereits die Vorlageentscheidung des BFH v. 28.4.2004 – I R 39/04 (BStBl. II 2004, 878 [882]). Dies ist ein erhebliches Hindernis in der Berücksichtigung von BA/WK bereits im StAbzugsverfahren (Rüping, IStR 2008, 575 [579]; Grams/Schön, IStR 2008, 656 [657]; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 22; Molenaar/Grams, IWB F. 5 Gr. 2, 329; nur für Kapitalgesellschaften: Hartmann, DB 2009, 197 [200]; Nacke, NWB 2009, 1910 [1915]; aA Intemann/Nacke, DB 2007, 1430 [1433]: kann aus Entsch. des EuGH nicht geschlossen werden; Nacke, DB 2008, 2792 [2799 f.]).

▷ *Beschränkung auf EU/EWR-Angehörige:* Der BA/WK-Abzug im StAbzugsverfahren nach Abs. 3 ist beschr. auf EU/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat. Dies ist in der Praxis wohl kaum überprüfbar. Hier sollten entsprechend der für VZ bis einschließlich 2008 noch anwendbaren Regelung des BMF-Schr. v. 3.11.2003 (BStBl. I 2003, 553) auch Drittstaatenangehörige unabhängig von Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt einbezogen werden (ebenso Thömmes/Nakhai, IWB F. 11A, 1053 [1056]).

▷ *Beitreibungsrichtlinie:* Zweifel an der EU-Rechtskonformität des StAbzugs bestehen auch im Hinblick auf die Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG. Durch § 1 Abs. 2 Nr. 7 EG-BeitrG ist diese auch für die direkten Steuern in nationales Recht umgesetzt, so dass aus Vollstreckungssicht der StAbzug gegen EU-Recht verstoßen könnte (Eicker/Seiffert, BB 2007, 358 [360 f.]; Rüping, IStR 2008, 575 [578]; vgl. auch BFH v. 29.11.2007 – I B 181/07, BStBl. II 2008, 195).

Vereinbarkeit mit dem GATS: Der StAbzug an der Quelle verstößt nicht gegen das General Agreement on Trade in Services (GATS), BFH v. 17.11.2004 (I R 75/01, BFH/NV 2005, 690).

IV. Geltungsbereich des § 50a

1. 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 und Abs. 7 Satz 1). Ist zweifelhaft, ob beschr. oder unbeschr. StPflicht vorliegt, so kann eine den StAbzug ausschließende unbeschr. StPflicht nur angenommen werden, wenn sie durch eine Bescheinigung des zuständigen FA nachgewiesen wird (§ 73e Satz 6 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. 332 ff.), ohne zur Gruppe der erweitert unbeschr. Stpfl. iSv. § 1 Abs. 2 (Auslandsbedienstete 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 im Falle von Abs. 1 Nr. 4 (Personen mit Überwachungsaufgaben) der Fall ist. Für beschr. KStpfl. gelten daher Abs. 1 Nr. 1–3. 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, allerdings ohne Abgeltungswirkung (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG).

6 2. Beschränkung des § 50a 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.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

Verhältnis zu § 49: Eine Abzugspflicht nach § 50a setzt grds. beschr. stpfl. und somit inländ. Einkünfte iSv. § 49 voraus, die dem beschr. Stpfl. zuzurechnen sind. 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. (vgl. § 1 Anm. 244, 297). Da § 50a eine Vorschrift des Steuererhebungsverfahrens darstellt, kann durch diese Norm die sachliche StPflicht, die in § 49 abschließend umschrieben ist, nicht erweitert werden (vgl. Anm. 12 mit einer Übersicht, welche Einkunftsgruppen des § 49 durch die Abzugspflichten von Abs. 1 erfasst sind).

Verhältnis zum Lohnsteuerabzug: Der StAbzug nach Abs. 1 Nr. 1 erfasst auch Einkünfte aus nichtselbständiger künstlerischer, sportlicher, unterhaltender oder ähnlicher Darbietung. Der LStAbzug hat aber seit 1996 dann Vorrang vor dem StAbzug nach Abs. 1 Nr. 1, wenn Einkünfte der genannten Berufsgruppen aus nichtselbständiger Arbeit bereits dem LStAbzug nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen (Abs. 1 Nr. 1 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.1 Nr. 1 (bis VZ 2008 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]). Soweit kein LStAbzug vorgeschrieben ist bleibt der Vorrang des StAbzugs nach § 50a.

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

Verhältnis zu § 50d: Im Verhältnis zu § 50d ist § 50a als Grundnorm anzusehen (Lademann/Nieland, § 50a Rn. 49). § 50d setzt eine StAbzugspflicht nach § 50a voraus und regelt das Verfahren bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen.

Verhältnis zu § 50g: Der StAbzug auf Lizenzentgelte gem. Abs. 1 Nr. 3 wird nach § 50g bei Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen nicht erhoben. § 50a ist insoweit Grundnorm gegenüber § 50g.

2. 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. Die Verpflichtung zum StAbzug nach § 50a besteht dann, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gegeben ist und Einkünfte iSd. § 49 EStG vorliegen. Deshalb wird insoweit auf § 49 EStG verwiesen (vgl. § 49 Anm. 41). 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 nach § 50a Abs. 1 der Abzugspflicht unterliegenden Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1:

- Nr. 2 Buchst. a: vgl. § 49 Anm. 171;
- Nr. 2 Buchst. d: vgl. § 49 Anm. 505;
- Nr. 2 Buchst. f: vgl. § 49 Anm. 599;
- Nr. 2 Buchst. g: vgl. § 49 Anm. 637b;
- Nr. 3: vgl. § 49 Anm. 642;
- Nr. 4: vgl. § 49 Anm. 704;
- Nr. 6: vgl. § 49 Anm. 913.

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

Einstweilen frei. 9

10

VI. Ermittlung

Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug: Die Bruttobesteuerung mit einem Steuersatz als Vomhundert-Satz der Einnahmen ohne jede Abzüge (Ausnahme: Abs. 7 lässt Nachweis einer voraussichtlich geringeren Steuer zu) als Grundsatz des StAbzugsverfahrens besteht weiterhin, kann aber durch die Änderungen der §§ 50, 50a als Folge der EuGH-Rechtsprechung für EU/EWR-Angehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat durch einen StAbzug auf Nettobasis (vgl. Abs. 2 und 3) oder die Antragsveranlagung (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5) vermieden werden.

Steuersatz: Die in § 50a bestimmten Sätze gelten bei Einbehalt der Steuer zu Lasten des Vergütungsgläubigers. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag mit 5,5% (§ 4 Satz 1 SolZG; s. dazu FG München v. 3.6.1998, EFG 1998, 1266, rkr.; 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 % bei Übernahme durch							
Vergütungsgläubiger				Vergütungsschuldner			
ohne SolZ		SolZ (5,5 %)	einschl. SolZ	ohne SolZ	bei SolZ	SolZ (5,5 %)	einschl. SolZ
30	Abs. 2; Abs. 3 Satz 4 Nr. 1; s. Anm. 109	1,65	31,65	42,85	43,89	2,41	46,30
25 %	Abs. 7 Satz 2; s. Anm. 206	1,37	26,37	33,33	33,96	1,86	35,82
15 %	Abs. 2; Abs. 3 Satz 4 Nr. 2; s. Anm. 91	0,82	15,82	17,64	17,81	0,98	18,79

11

VII. Verfahrensfragen

Steuerabzug nach Abs. 1: Die Bemessungsgrundlage für den StAbzug ergibt sich aus Abs. 2 und 3. 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.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerabzug für bestimmte Einkünfte

Schrifttum (s. auch vor Anm. 1): Richter, Praxisfragen zur Durchführung und Prüfung des Steuerabzugs nach § 50a EStG bei der Zahlung von Aufsichtsratsvergütungen und Lizenzgebühren an beschränkt Steuerpflichtige, StBp. 1978, 245; Kessler, Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG auch für Filmkopierkosten beim Erwerb einer Fernsehsendelizenz für einen Film von einem beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgeber?, FR 1979, 12; Bopp, Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, DStR 1979, 215; Denkl, Die steuerliche Gestaltung internationaler Lizenzverträge, RIW 1980, 698; Kessler, Ist bei Anwendung der sog. Nullregelung nach § 52 Abs. 2 UStDV die Umsatzsteuer Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 EStG?, FR 1981, 565; Kessler, Sind Reisekosten Teil der Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG, FR 1983, 65; Bendixen, Betriebsstättenproblematik bei ausländischen Beratungs- 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; Honold, Steuerliche Behandlung der Vergütungen für ausländische Aufsichtsratsmitglieder, DB 1985, 1433; Kessler, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; Mössner, Rechtsprechung zum intern. Steuerrecht im Jahre 1987, IWB F. 3a Rechtsprechung Gr. 1, 57 (1988); Friese/Wilm, Steuerabzug und Haftung bei Zahlung an spanischen Lizenzgeber, RIW 1988, 920; Selling, Steuerabzug und Haftung bei Zahlung spanischer Lizenzgeber, RIW 1989, 75; wfr, Soll der Steuerschuldner einer abgeführten Quellensteuer die Steueranmeldung anfechten oder einen Erstattungsantrag nach § 37 Abs. 2 AO stellen?, DB 1989, 180; Massbaum, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; Massbaum, Auswirkungen der umsatzsteuerlichen Nullregelung bei beschränkt Steuerpflichtigen, IWB F.3 Deutschland Gr. 3, 971 (1991); Rabe, Die Auslandsberichterstattung und § 50a EStG, RIW 1991, 317; Rabe, Steuerliche Haftungsrisiken bei Inanspruchnahme ausländischer Satellitendienste, RIW 1992, 135; Rabe, Sachpreise für ausländische Sportler – Steuerabzugsverpflichtung für den inländischen Sportveranstalter gem. § 50a Abs. 4 EStG?, DStR 1992, 703; Massbaum, Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug i.S. des § 50a Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen, IWB F.3 Deutschland Gr. 3, 975 (1992); Schauhoff, Inländische Einkünfte im Ausland wohnender Sportler, IStR 1993, 363; Waterkamp, Haftungsbescheid gegen einen Veranstalter bei Auftritt eines ausländischen Künstlers im Inland, FR 1994, 345; Grams, Zur Rechtmäßigkeit der Steueranmeldung nach § 50a Abs. 5 Satz 3 EStG i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 1d EStG i.V.m. § 73e EStDV, BB 1995, 121; Mössner, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht im Jahre 1995, IWB F. 3a Rechtsprechung Gr. 1, 517 (1996); Grams, Künstlerbesteuerung: Zur Bestimmtheit von Haftungs- und Steuerbescheiden, FR 1996, 620; Schauhoff, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; Grams, Der Erstattungsanspruch im Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG, BB 1997, 70; Grams, Auswirkung zivilrechtlicher Vertragsgestaltungen auf das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG, RIW 1997, 55; Bunzeck, Quellensteuer nach § 50a EStG – Risiko einer Definitiv-Steuerbelastung beim Lizenznehmer aufgrund neuer BFH-Rechtsprechung, IStR 1997, 750; Grams, Außenprüfungen im Zusammenhang mit der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler, DStZ 1997, 77; Grams, Die Steueranmeldung nach § 73e EStDV, zugleich eine Anmerkung zum BFH-Beschl. v. 13.8.1997, DStZ 1998, 24; Schwedhelm/Binnewies, Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a EStG, IStR 1998, 239; Kramer, Quellensteuerabzug bei Lizenzgebühren: Anmerkungen zu einer Entscheidung des US Tax Court in einem Fall des Treaty Shopping, IStR 1998, 557; Hey, Anm. zu FG München v. 3.6.1998, RIW 1999, 236. KB, Anm. zu BFH v. 24.3. 1999, IStR 1999, 369; Lüdicke, ständG 2001: Unbeabsichtigte Auswirkungen des „Reverse-Charge"-Verfahrens nach § 13b UStG auf den Steuerabzug nach § 50a EStG, IStR

2002, 18; Kahl, StändG 2001 – Auswirkung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b Abs. 2 UStG n.F.) auf den Steuerabzug nach § 50a EStG, DB 2002, 13; Hidien, Mehrwertsteuerschuldnerschaft qualifizierter Leistungsempfänger für Eingangsleistungen gem. § 13b UStG, RIW 2002, 208; Korn, Steueränderungsgesetz 2001: Hinweise zu Neuregelungen, KÖSDI 2002, 13178; Raudszus, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, UStB 2002, 258; Gebhardt, Lizenzvergütungen an ausländischen Geschäftspartner, EStB 2002, 376; Grams, Anmerkung zu FG Münster v. 23.5.2001, IStR 2002, 744; Grams/Molenaar, Anm. zu FG Köln v. 18.7.2002, IStR 2003, 245; Holthaus, Befreiung von der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen – Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage, IStR 2003, 120; Lang, Der Steuerabzug nach § 99 EStG, SWI 2003, 449; Schnitger, Das Ende der Bruttobesteuerung beschr. Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; Wild/Eigelshoven/Reinfeld, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Prominenten, DB 2003, 1867; Seer, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, 37; Holthaus, Steuerabzug § 50a EStG: Zahlungsverpflichtung trotz beantragter Freistellung wegen zu langsamer Bearbeitung durch die Finanzverwaltung, IStR 2004, 199; Wassermeyer, Ergänzende Anmerkung zum vorstehenden Beitrag von Holthaus, IStR 2004, 200; Schauhoff, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen - Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug IStR 2004, 706; Wassermeyer, Stellungnahme zu dem Betrag von Schauhoff über „Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen" IStR 2004, 709; Wild/Eigelshoven, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Fotomodellen, DB 2005, 1354; Cordewener, Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern - Formellrechtliche Implikationen der „Fokus Bank"-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs, Teil I S. 113, Teil II S. 158; Cordewener/Grams/Molenaar, Neues aus Luxemburg zur Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG – Erste Erkenntnisse aus dem EuGH-Urteil vom 3.10.2006 (C-290/04/„FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH") IStR 2006, 739; Lang, Steuerabzug und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17; Eicker/Seiffert, EuGH: Haftung des Vergütungsschuldners gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG trotz Beitreibungsrichtlinie?, BB 2007, 359; Intemann/Nacke, Die EuGH-Entscheidung in der Rs. Scorpio, DB 2007, 1430; Zacher, Rechtsschutzlücken bei der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sporlter, SAM 2007, 22.

Schrifttum ab 2008: Holthaus, Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen?, IStR 2008, 95; Dörr, Keine Verzinsung der Erstattung von Abzugsteuern nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 – Kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, BB 2008, 488; Kempermann, Besteuerung steuerpflichtiger Künstler und Sportler, FR 2008, 591; Grams/Schön, Die Künstlerbesteuerung nach dem Referentenentwurf des BMF und dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, IStR 2008, 656; Rüping, Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union durch Änderung der §§ 50, 50a EStG im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, IStR 2008, 575; Holthaus, Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008, 741; Nacke, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 2792; Hartmann, Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009, 197; Kahle/Schulz, Besteuerung von Inbound-Investitionen – Ermittlung der inländischen Einkünfte und Durchführung der Besteuerung nach dem Jahressteuergesetz 2009, RIW 2009, 140; Lüdicke, Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i.d.F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht, IStR 2009, 206; Nacke, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, NWB 2009, 1910; Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Einkommensteuer, DB 2010, 4; Decker/Looser, Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG ab 2009, IStR 2010, 8; Ehlig, Zur Vermeidung des Steuerabzugs nach § 50a EStG bei ausländischen Künstlern und Sportlern durch trennbare Nebenleistungen von Dritten als Gestaltungspotential, IStR 2010, 504; Haase/Brändel, Steuerabzug bei Spielerleihe und Spielertransfer, IWB 2010, 795; Holthaus, Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steu-

erpflichtiger Künstler und Sportler, IStR 2010, 23; Holthaus, Beschränkt steuerpflichtige Mannschaftssportler: ein Eigentor des BMF beim Steuererlass für Championsleague & Co – Negativliste setzt Finanzverwaltung unter Zugzwang, IStR 2010, 763; Köhler/Goebel/Schmidt, Neufassung des § 50a EStG durch das JStG 2009 - Ende einer Dauerbaustelle?, DStR 2010, 8; Kowallik, Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei sog. gemischten Verträgen, IWB 2010, 48, 763; Schlotter, Konkurrenz von Steuerabzugstatbeständen in der beschränkten Steuerpflicht am Beispiel von Vergütungen für Fernsehübertragungsrechte an Sportveranstaltungen, FR 2010, 651; Kraft, Die Gelegenheitsverschaffung zur Vertragsverpflichtung von Berufssportlern im Inland, IStR 2011, 486; Nacke, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, NWB 2011, 607; Schlotter/Degenhart, Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelt für Spielerleihen nach dem JStG 2010, IStR 2011, 457.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 (Abzugsteuer bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen gemäß § 50a Abs. 4 EStG); BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521 (Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gem. § 50a Abs. 4 EStG aufgrund von DBA); BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904 (Merkblatt zum Antrag nach § 50d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler); 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); BMF v. 5.4.2007, BStBl. I 2007, 449 (Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen aus EU/EWR-Staaten mit Einkünften iSd. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG); OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 (Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG durch das JStG 2009); BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 (Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen); BMF v. 16.2.2011, BStBl. I 2011, 528 (BMF, Schr. v. 5.4.2007 zu den Auswirkungen des EuGH-Urt. C-290/04, Rs. Scorpio).

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

1. Grundinformationen zu Abs. 1 12

Steuerabzugspflicht: Abs. 1 legt den Grundtatbestand des StAbzugs bei beschr. Stpfl. fest. Die Abs. 2–6 regeln die Bemessung und das StAbzugsverfahren.

Abs. 1 begründet eine StAbzugspflicht für vier Gruppen von inländ. Einkünften:

- *Nr. 1:* Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4, 9,
- *Nr. 2:* Einkünfte aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. der Nr. 1 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6),
- *Nr. 3:* Einkünfte aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten insbes. von Urheberrechten, gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, sowie aus Einkünften für die zeitlich befristete Verpflichtung von Berufssportlern (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9),
- *Nr. 4:* Einkünfte aus Aufsichtsratsratstätigkeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 3).

Von Abs. 1 erfasste inländische Einkünfte: Die vier Gruppen inländ. Einkünfte iSv. Satz 1 zur Begr. einer StAbzugspflicht erfassen nur einen Teil der inländ. Einkünfte gem. § 49:

Gruppen *inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1*	Abdeckung durch *Abzugspflicht nach § 50a Abs. 1*, falls die dort vorausgesetzten Einkunftstypen vorliegen			
	Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	Nr. 4
Nr. 1 (Land- und Forstwirtschaft)	nein	nein	nein	nein
Nr. 2 (Gewerbebetrieb)				
– *Buchst. a* (Betriebsstätte und ständiger Vertreter)	ja	ja	ja	nein
– *Buchst. b* (Schiff- und Luftfahrt)	ja	ja	ja	nein
– *Buchst. c* (Beförderungspool)	ja	ja	ja	nein
– *Buchst. d* (künstlerische, sportliche, artistische und sonstige Darbietungen)	ja	ja	ja	nein
– *Buchst. e* (§ 17)	ja	ja	ja	nein
– *Buchst. f* (Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten, soweit nicht Buchst. a)	ja	ja	ja	nein
– *Buchst. g* (Verpflichtung von Sportlern im Inland)	ja	ja	ja	nein
Nr. 3 (Selbständige Arbeit)	ja	ja	ja	ja
Nr. 4 (Nichtselbständige Arbeit)	ja	ja	nein	nein
Nr. 5 (Kapitalvermögen)	nein	nein	nein	nein
Nr. 6 (Vermietung und Verpachtung)	nein	ja	ja	nein
Nr. 7–8a (Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 4)	nein	nein	nein	nein
Nr. 9 (Sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3)	ja	nein	ja	nein

Entfall des Steuerabzugs: Durch die Neuregelung im JStG 2009 (s. Anm. 2) unterliegen nach dem 31.12.2008 zufließende Vergütungen aus folgenden Leistungen nicht mehr der StAbzugspflicht:

- Verwertung von ausländ. Darbietungen,
- werkschaffende Künstler, wie zB Maler, Bildhauer, Fotografen, Komponisten und Schriftsteller,
- Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatter,
- Nutzungsüberlassung beweglicher Sachen,
- Rechteveräußerungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (vgl. dazu § 49 Anm. 620 f.).

Bemessungsgrundlage für den StAbzug sind grds. die Einnahmen (Abs. 2 Satz 1), ggf. ohne übernommene oder ersetzte Reisekosten (Abs. 2 Satz 2). Der StAbzugsverpflichtete kann bei EU/EWR-Bürgern/Unternehmen BA/WK bereits beim StAbzug berücksichtigen (Abs. 3, s. Anm. 105).

Steuersatz: Er beträgt für nach dem 31.12.2008 zugeflossene Vergütungen grds. in den Fällen der Nr. 1–3 15%, im Falle der Nr. 4 30% (Abs. 2 Satz 1). Der StAbzug wird bei Einnahmen iSd. Nr. 1 nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen (s. Anm. 98). Werden bereits bei Durchführung des StAbzugs BA/WK geltend gemacht ist bei natürlichen Personen als

Gläubiger ein Steuersatz von 30% anzuwenden (Abs. 3 Satz 4 Nr. 1; vgl. Anm. 109).

Für vor dem 1.1.2009 zugeflossene Vergütungen betrug der StAbzugssatz grds. 20% (Abs. 4 Satz 4 aF). Er ermäßigte sich bei im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen bei Einnahmen von über 500 € bis 1 000 € auf 15 %, von über 250 € bis 500 € auf 10 % und von bis zu 250 € auf 0 % (Abs. 4 Satz 5 aF, s. § 50a aF Anm. 119 ff., s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de).

2. Bedeutung des Abs. 1 13

Abs. 1 ist das speziell für die beschr. StPflicht geschaffene Hauptinstrument, mit dem sie in den Fällen durchgesetzt wird, in denen der beschr. Stpfl. nur eine geringe Inlandsverhaftung hat und nicht durch den bei beschr. und unbeschr. Stpfl. gleichermaßen vorzunehmenden LSt.- und KapErtrStAbzug erfasst ist. Zum Verhältnis von LStAbzug und § 50a vgl. Anm. 7 und 39.

Zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht s. Anm. 4.

3. Geltungsbereich des Abs. 1 14

Persönlicher Geltungsbereich: Nur bei beschr. Stpfl. wird die ESt. im Wege des StAbzugs nach Abs. 1 erhoben (vgl. Anm. 5). Der StAbzug erfasst auch gesamthänderisch erzielte Einkünfte (BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185 [187]).

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

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften 15

Verhältnis von Abs. 1 Nr. 1–4 zueinander: Bis zum VZ 2008 ergaben sich beim StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 aF teilweise Überschneidungen (s. § 50a aF Anm. 39 ff. [s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de]) zwischen den Einkunftsgruppen von verschiedenen Ansatzpunkten her. Durch die Neufassung der Nr. 1–4 sind diese überwiegend beseitigt.

▸ *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 der *Verwertung von Darbietungen* iSd. Nr. 1 der Abzugspflicht unterwirft. Deshalb ergeben sich keine Überschneidungen (Blümich/Wied, § 50a Rn. 51).

▸ *Verhältnis von Nr. 1 zu Nr. 3:* Keine Überschneidungen nach der Neuregelung.

▸ *Verhältnis von Nr. 2 zu Nr. 3:* Tatbestandsüberschneidungen sind möglich hinsichtlich des Verwertungstatbestands und der Überlassung von Schutzrechten. Nr. 2 ist der speziellere Tatbestand (Schlotter, FR 2010, 651 [656 f.]), da diese Norm durch ihren konkreten Bezug auf Verwertungen von Darbietungen iSd. Nr. 1 einen engeren Anwendungsbereich hat (aA BMF v. 25.10.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 21; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 7). Bedeutung hat diese Unterscheidung im Hinblick auf die Möglichkeit des StAbzugs auf Nettobasis gem. Abs. 3 und der Möglichkeit der Antragsveranlagung gem. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5. Beide Möglichkeiten sind beim Steuerabzug nach Nr. 3 ausgeschlossen.

Weiterhin 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 % nur 15 % betrug (s. FinMin. NRW v. 22.11.1974, DB 1974, 2437).

▸ *Verhältnis von Nr. 1–3 und Nr. 4:* Überschneidungen sind hier nicht gegeben. Die Tatbestände stehen nebeneinander.

Verhältnis zu Abs. 7: Abs. 7 gilt 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.

Verhältnis zum Lohnsteuerabzug: Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 decken zwar auch Einkünfte der dort beschriebenen Art aus nichtselbständiger Arbeit ab, und grds. hat auch der Abzug nach § 50a als lex specialis Vorrang vor dem LStAbzug (BFH v. 29.11.1978 – I R 159/76, BStBl. II 1979, 182 [184]). Allerdings unterliegen mit dem Beginn des VZ 1996 Einkünfte beschr. stpfl. nichtselbständig tätiger Künstler, Berufssportler usw. (vorrangig) dem LStAbzug, wenn sie für einen inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 tätig sind; s. im Einzelnen Anm. 39).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Zum Verhältnis des Abs. 1 zu DBA s. Anm. 8.

16–18 Einstweilen frei.

19 **5. Verfahren**

Durchführung des Steuerabzugs: Die Durchführung des Steuerabzugs ist in Abs. 5 geregelt, s. Anm. 120 ff.

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

Abgeltungswirkung: Rechtsfolge des StAbzugs ist nach § 50 Abs. 2 Satz 1, dass die ESt. durch den Abzug abgegolten ist (vgl. § 50 Anm. 170 ff.; für Körperschaftsteuerpflichtige: § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die abgeltende Wirkung tritt in den Fällen nicht ein, in denen

- die Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1; vgl. § 50 Anm. 210 ff.; § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG);
- nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschr. ESt-Pflicht iSd. § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2; s. § 50 Anm. 230 ff.);
- während eines Kalenderjahres sowohl beschr. als auch unbeschr. StPflicht bestand (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3; § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG);
- ein beschr. Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4
  - – eine Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 EStG vorlegt (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a),
  - – oder die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 beantragt (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7);

– Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 vorliegen und ein Stpfl. iSd. Satz 7 die Steuerveranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 (vgl. § 50 Anm. 360 ff.) oder § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG beantragt;
– der KStPfl. wegen der StAbzugsbeträge in Anspruch genommen werden kann (§ 32 Abs. 2 Nr. 3 KStG);
– § 38 Abs. 2 KStG anzuwenden ist (§ 32 Abs. 2 Nr. 4 KStG);
– die erweiterte beschr. EStPflicht besteht (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).

In diesen Fällen ist zwar der StAbzug nach Abs. 1 durchzuführen. Liegt jedoch einer der bezeichneten Sachverhalte vor, wird die einbehaltene und abgeführte Quellensteuer im Rahmen der Veranlagung des beschr. Stpfl. auf seine Steuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG) bzw. zuviel einbehaltene Steuer erstattet (§ 36 Abs. 4 Satz 2).

Zur Rechtslage bis einschließlich VZ: 2008 s. § 50a aF Anm. 44 s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

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

Einstweilen frei. 20

II. Erhebung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs

1. Erhebung „bei beschränkt Steuerpflichtigen“ 21

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

Bestehen Zweifel, ob beim Gläubiger beschränkte oder unbeschränkte StPflicht vorliegt, so darf der Schuldner den StAbzug unterlassen, wenn der Gläubiger die unbeschr. StPflicht durch eine Bescheinigung des zuständigen FA nachweist (§ 73e Satz 6 EStDV).

2. Erhebung „bei“ bestimmten beschränkt steuerpflichtigen „Einkünften“ 22

Gemeinsam ist den Nr. 1–4 in Abs. 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 Hamb. v. 4.3.1997, EFG 1997, 971, rkr.), nicht aber wenn sog. Liebhaberei vorliegt (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; v. 17.11.2004 – I R 75/01, BFH/NV 2010, 690). Außerdem besagt § 50a Abs. 1 nichts über die Bemessungsgrundlage des StAbzugs (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 [450]). Er ist für nach dem 31.12.2008 zugeflossene Vergütungen von den *Einnahmen* ohne Abzüge vorzunehmen (Abs. 2 Satz 1). Übernommene oder ersetzte Reisekosten gehören

nicht zur Bemessungsgrundlage (Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 95). Bei EU/EWR-Bürgern/Unternehmen ist seit dem VZ 2009 auch von Nettoeinnahmen ein StAbzug möglich (Abs. 3, s. Anm. 105 ff.).

Bis einschließlich VZ 2008 wurde der StAbzug von den Einnahmen ohne Abzüge (Abs. 4 Sätze 2 und 3 aF) vorgenommen; s. § 50a aF Anm. 115 ff., s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

Beschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte: Der StAbzug nach § 50a setzt *inländ. Einkünfte* iSd. § 49 voraus. § 50a stellt eine Vorschrift über das Steuererhebungsverfahren dar und vermag somit nicht die sachliche StPflicht, wie sie in § 49 abschließend umschrieben ist, zu erweitern. In § 50a Abs. 1 kommt dies klarstellend durch die jeweiligen Klammerzusätze zum Ausdruck, die auf die entsprechenden Einkunftsgruppen des § 49 Abs. 1 verweisen.

3. Rechtsfolge: „Erhebung der Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs"

23 **a) Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer**

Abs. 1 Halbs. 1 kennzeichnet den StAbzug (nur) als Erhebungsform der ESt. und KStG. Ob die ESt. durch den StAbzug abgegolten, die AbzugSt. auf die veranlagte ESt. anzurechnen oder im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erstatten ist, ergibt sich nicht aus Abs. 1, sondern aus § 50 Abs. 2 (vgl. Anm. 3). Liegen bei beschr. Stpfl. Einkünfte der in Abs. 1 Nr. 1–4 definierten Art vor, so wird die ESt. im Wege des StAbzugs erhoben. Die gleiche Rechtsfolge tritt für beschr. KStpfl. ein (§ 31 Abs. 1 KStG). Der LStAbzug geht gem. Abs. 1 Nr. 1 bei Einkünften von für einen inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 tätigen beschr. stpfl. nichtselbständig Tätigen mit Einkünften aus der Ausübung künstlerischer, sportlicher, artistischer, unterhaltender oder ähnlicher Darbietungen (bis einschließlich VZ 2008 auch bei beschr. stpfl. Einkünften von Schriftstellern, Journalisten oder Bildberichterstattern, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF) dem StAbzug nach Abs. 1 vor (s. Anm. 17).

24 **b) Einschränkungen des Steuerabzugs**

Überblick: Auch beim StAbzug nach Abs. 1 sind der vollständige bzw. teilweise Verzicht sowie Pauschalierung denkbar. Im Einzelnen kommen als unilaterale Maßnahmen der Erl. bzw. die Pauschalierung nach § 50 Abs. 4 (besonderes öffentliches Interesse; vgl. § 50 Abs. 4 letzter Halbs.) oder nach §§ 163, 227 AO (Billigkeit) in Betracht. Durch Abs. 3 (StAbzug vom Nettobetrag), § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 (Antragsveranlagung für EU/EWR-Bürger bei Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4) ist der Erl. bzw. die Pauschalierung nicht ausgeschlossen (s. Anm. 27). Bei Anwendbarkeit eines DBA kann der StAbzug für bestimmte Einkünfte ganz oder teilweise ausgeschlossen sein.

Steuererlass bzw. Pauschalierung nach § 50 Abs. 4: Beschr. Stpfl. kann die Steuer nach § 50 Abs. 4 dann erlassen werden, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt (s. § 50 Anm. 450 ff., BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 89).

Zum Erl. für Kulturvereinigungen vgl. BMF v. 20.7.1983 (BStBl. I 1983, 382, geändert durch BMF v. 30.5.1995, BStBl. I 1995, 336; Holthaus, IStR 2003, 120).

Steuererlass bzw. Pauschalierung aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO): Steuererlass und -pauschalierung aus Billigkeitsgründen sind auch im Rah-

men des StAbzugs unter den Voraussetzungen der §§ 163, 227 AO möglich (vgl. auch Anm. 4 zur verfassungsrechtlichen Gebotenheit im Einzelfall).

▸ *Künstlerische usw. Darbietungen* (Abs. 1 Nr. 1): Hier kommt eine Billigkeitsmaßnahme dann in Betracht, wenn der StAbzug im Einzelfall auch unter Berücksichtigung des Abs. 4 (s. Anm. 115) zur wirtschaftlichen Doppelbelastung der Vergütungen führt; so der FinAussch. des BTags (BTDrucks. 10/4513, 23) und die FinVerw. (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 – Tz. 2.5 iVm. Tz. 4.2; vgl. auch Kessler (BB 1986, 1890 [1897]) zu § 50a aF.

▸ *Arbeitnehmer* (§ 50a Abs. 1 Nr. 1; s. auch BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707): Eine Billigkeitsmaßnahme kommt dann in Betracht, wenn mangels inländ. ArbG der StAbzug nach Abs. 1 Nr. 1 vorzunehmen ist und das vereinfachte StErstattungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 zu keiner ausreichenden Entlastung führt, s. § 50 Anm. 300 ff.

▸ *Sehr hohe Werbungskosten* im Verhältnis zu den Einnahmen (Abs. 1 Nr. 1–4): Auch nach der Neuregelung kann es bei Staatsangehörigen aus Drittstaaten zu unangemessenen Belastungen kommen, da sie den Nettosteuerabzug nach Abs. 3 sowie das Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 – abw. von der zwischenzeitlich geltenden Regelung des BMF-Schr. v. 3.11.2003 (BStBl. I 2003, 553) – nicht in Anspruch nehmen können.

Einschränkung des Steuerabzugs aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen: Zur Auswirkung von DBA s. Anm. 8.

Einstweilen frei. 25–27

c) Abgeltungswirkung des Steuerabzugs 28

Der StAbzug hat grds. abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Zu den Ausnahmen s. § 50 Abs. 5 Satz 2; s. auch Anm. 19.

Einstweilen frei. 29

4. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 9 aus inländischen Darbietungen (Abs. 1 Nr. 1)

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12; s. auch § 49 Schrifttum vor Anm. 500.

a) Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste Einkünfte 30

Abschließende Aufzählung: Innerhalb der erfassten Gruppen inländ. Einkünfte iSd. 49 Abs. 1 ist Voraussetzung für eine StAbzugspflicht, dass bestimmte in Nr. 1 abschließend aufgezählte Darbietungen erbracht werden: künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen sowie mit diesen Leistungen zusammenhängende Leistungen.

Adressatenkreis der Tätigkeiten: Dieser ist in Nr. 1 nicht ausdrücklich definiert. Entscheidend ist allein die Darbietung im Inland. Der Hinweis in der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Fassung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF, dass für den Rundfunk oder Fernsehfunk aufgeführte Tätigkeiten in den StAbzug einbezogen werden, hatte nur klarstellende Bedeutung. Ausübender und Darbietender müssen nicht identisch sein (s. § 49 Anm. 521). Deshalb unterliegen dem StAbzug auch Vergütungen an Agenturen und Konzertdirektionen für Leistun-

gen im Zusammenhang mit einer der in Nr. 1 genannten Darbietungen (s. § 49 Anm. 525).

31 **b) Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen und andere Leistungen, die mit diesen Leistungen zusammenhängen**

Übersicht: Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland einschließlich damit zusammenhängender Leistungen, müssen der Einkunftserzielung zugrunde liegen. Der Katalog entspricht dem in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d genannten Darbietungen und ist durch die Erweiterung auf „unterhaltende" Darbietungen (s. § 49 Anm. 535) angepasst. Die Norm enthält keine Definition der Tatbestandsmerkmale. Sie sind als Voraussetzung für gewerbliche Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d definiert und werden hier als Tatbestandsmerkmal auf die übrigen Einkunftsarten iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 übertragen. Aufgrund der wortgleichen Formulierung in beiden Normen finden die Begriffe hier ebenso Anwendung (vgl. auch FG Köln v. 6.11.2008, EFG 2009, 255, rkr., m. Anm. Hoffmann, EFG 2009, 258). Es kann auf die Anm. in § 49 verwiesen werden:

- künstlerische Darbietungen: s. § 49 Anm. 525 ff.,
- sportliche Darbietungen: s. § 49 Anm. 530 ff.,
- artistische Darbietungen: s. § 49 Anm. 534,
- unterhaltende Darbietungen: s. § 49 Anm. 535 und 1100,
- den künstlerischen, sportlichen, artistischen oder unterhaltenden Darbietungen ähnliche Darbietungen: s. § 49 Anm. 536,
- andere Leistungen, die mit diesen Leistungen zusammenhängen: s. § 49 Anm. 547 ff.

Rechtslage bis einschließlich VZ 2008: Tätigkeiten als Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter wurden durch Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF ebenfalls dem StAbzug unterworfen. Mit dem JStG 2009 (s. Anm. 2) entfällt die StAbzugsverpflichtung für diese Tätigkeiten. Zur alten Rechtslage s. § 50a aF Anm. 83, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

32–35 Einstweilen frei.

36 **c) Einkünfte aus Darbietungen iSd. Nr. 1**

Darbietungen: Der Begriff ist in der Norm nicht definiert. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und Nr. 9 enthalten diesen Begriff als Tatbestandsvoraussetzung (zur Definition s. § 49 Anm. 521 ff.).

Beschränkung des Steuerabzugs: Einerseits wird die Anwendung des Begriffs auf Einkünfte außerhalb des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d erweitert und wurde durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) in § 49 Abs. 1 Nr. 9 aufgenommen. Andererseits stellt er eine Beschränkung der für den StAbzug unterliegenden Einkünfte dar. Keine der übrigen Normen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 enthält dieses Tatbestandsmerkmal. Insbesondere Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit unterliegen nur in den genannten Fällen dem StAbzug nach dieser Norm. Künstlerische, sportliche, artistische unterhaltende oder ähnliche Tätigkeiten, die keine Darbietung sind, unterliegen damit nicht dem StAbzug nach Abs. 1 Nr. 1. Ausgeschlossen sind damit die sog. werkschaffenden Aktivitäten, wie zB Maler, Komponisten, Bildhauer, Choreografen oder Textdichter (Kirchhof/Gosch X § 50a Rn. 7; vgl. auch § 49 Anm. 526). Sie unterliegen

nicht dem StAbzug, können aber gleichwohl beschr. stpfl. Einkünfte im Inland erzielen, zB ein beschr. stpfl. Maler, der seine Werke im Inland anfertigt und verkauft (BMF v. 25.10.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 104).

Rechtslage bis einschließlich VZ 2008: Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erfasste auch die Verwertung von Darbietungen. Ab VZ 2009 wird der StAbzug auf Einkünfte aus Verwertung von Darbietungen durch Nr. 2 geregelt (s. Anm. 45 ff.).

Erfasst sind durch Klammerverweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 aE des Halbs. 1 von Nr. 1:

- § 49 Abs. 1 Nr. 2: inländ. Einkünfte aus *Gewerbebetrieb* (vgl. § 49 Anm. 140 ff.).
- § 49 Abs. 1 Nr. 3: inländ. Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* (vgl. § 49 Anm. 640 ff.).
- § 49 Abs. 1 Nr. 4: inländ. Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit* (vgl. § 49 Anm. 700 ff.).
- § 49 Abs. 1 Nr. 9: inländ. *sonstige Einkünfte* iSd. § 22 Nr. 3 (vgl. § 49 Anm. 1050 ff.).

Unabhängig von den Voraussetzungen zur Durchführung des StAbzugs müssen die jeweiligen Tatbestandsmerkmale der Einkunftsart erfüllt sein. § 50a erweitert nicht die StPflicht, sondern regelt nur den StAbzug (s. Anm. 3).

Rechtslage bis einschließlich VZ 2008: Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF mit Verweis ausschließlich auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d wurden nur gewerbliche Einkünfte erfasst.

Einkünfte aus im Inland ausgeübten Darbietungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9, unterliegen dem StAbzug nach Nr. 1, wie sich aus dem Klammerverweis ergibt. Zu „im Inland ausgeübten" Darbietungen vgl. § 49 Anm. 538.

Gesamtentgelt: Wird ein Gesamtentgelt für die Darbietung und weitere Leistungen, zB für eine Verwertung der Darbietung oder nicht dem StAbzug unterliegende Leistungen wie Werbung unabhängig von der Darbietung, gezahlt, so ist dieses Gesamtentgelt aufzuteilen in Abhängigkeit von der Zuordnung der Vergütung zur jeweiligen Leistung. Ist dies vertraglich nicht festgelegt, ist eine angemessene Schätzung vorzunehmen (s. auch Anm. 57).

d) Zusammenhängende Leistungen 37

Nach Nr. 1 unterliegen auch Einkünfte aus anderen mit den Darbietungen zusammenhängenden Leistungen dem StAbzug. Der Wortlaut entspricht dem des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (s. § 49 Anm. 547 ff.). Andere Einkunftsarten iSd. § 49 enthalten dieses Tatbestandsmerkmal nicht. Deshalb besteht eine Verpflichtung zum StAbzug nur, wenn mit den Darbietungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d zusammenhängende Leistungen vorliegen.

e) Unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen 38

Nach Nr. 1 ist nicht entscheidend, wem die Einkünfte zufließen. Dieses Tatbestandsvoraussetzung ist identisch mit dem Wortlaut in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d. Damit sollen insbes. Zahlungen an Dritte, wie Künstler- oder Vermarktungsgesellschaften erfasst werden (s. § 49 Anm. 556).

f) Lohnsteuerabzug bei inländischem Arbeitgeber (Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2) 39

Vorrang des Lohnsteuerabzugs: Nr. 1 Halbs. 2 ordnet den vorrangigen LStAbzug bei beschr. stpfl. nichtselbständig tätigen Künstlern, Berufssportlern, Artisten oder Unterhaltern an, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind (s. dazu auch BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707 ff.). Der grds. hinter dem StAbzug

nach § 50a Abs. 1 als lex specialis zurückstehende LStAbzug (s. Anm. 17) erhält in diesen Fällen Vorrang, so dass insoweit der StAbzug nach Abs. 1 nur noch subsidiär zur Anwendung gelangt; zur Abgrenzung von selbständiger zur nichtselbständigen Tätigkeit vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638.

Rechtslage bis einschließlich VZ 2008: Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 letzter Halbs. ordnete den vorrangigen LStAbzug auch für nicht im Inland ansässige Korrespondenten inländ. Rundfunk- und Fernsehanstalten sowie inländ. Zeitungsunternehmen an, s. § 50a aF Anm. 83, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de; s. dazu auch BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351 ff.

Voraussetzungen für den Lohnsteuerabzug:

▸ *Beschr. stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* iSd. Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 4 müssen vorliegen. Es muss sich um eine nichtselbständige künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietung handeln (s. Anm. 31 ff.).

▸ *Ein inländ. ArbG iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1* muss den LStAbzug durchführen. Hat der ArbG des Künstlers, Berufssportlers, Artisten, oder Unterhalters 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. 25.10.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 38; BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904 – Tz. 1.2). In diesem Fall findet der StAbzug nach Abs. 1 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. Zum Kulturaustausch s. BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707 – Tz. 2.2.

Rechtsfolgen des Lohnsteuerabzugs:

▸ *Der nach § 39d durchzuführende LStAbzug für beschr. Stpfl.* erfolgt auf der Grundlage der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum maßgebenden LStTabelle iVm. den Vorschriften des § 50 Abs. 1 Satz 4 und 5 (s. auch BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707).

▸ *Die Abgeltungswirkung* des § 50 Abs. 2 Satz 1 gilt auch für den nach Abs. 1 Nr. 1 angeordneten LStAbzug.

▸ *EU/EWR-ArbN (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b) iVm. § 50 Abs. 2 Satz 7) sowie Grenzpendler (§ 1 Abs. 3)* können auf Antrag veranlagt werden.

▸ *Pauschalierung des StAbzugs:* Nach BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707 – Tz. 4 kommt für bestimmte Berufsgruppen eine pauschale Erhebung der LSt. in Betracht.

40 **g) Rechtsfolge: Steuerabzugspflicht für Einkünfte iSd. Nr. 1**

Beschr. Stpfl., die Einkünfte aus Gewerbetrieb, selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit oder sonstige Einkünfte iSd. Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 erzielen, unterliegen der StAbzugspflicht iHv. 15 % auf den Gesamtbetrag der Einnahmen. Zur Bemessungsgrundlage s. Abs. 2 (s. Anm. 92 f.). Zum Steuerabzugsverfahren s. Abs. 5 (s. Anm. 120). Zum StAbzug auf Nettobasis für EU/EWR-Bürger und -Unternehmen s. Abs. 3 (s. Anm. 105 ff.).

41 **h) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung**

Zu Einschränkungen der Verpflichtung zum StAbzug s. Anm. 24 ff., zur Auswirkung von DBA s. Anm. 8.

Einstweilen frei. 42–44

5. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6 aus der Verwertung von Darbietungen (Abs. 1 Nr. 2)

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

a) Von Nr. 2 erfasste Tätigkeiten 45

Abschließende Aufzählung: Nr. 2 erfasst die Verwertung der in Nr. 1 bereits als dem StAbzug aus genannten Tätigkeiten erfasste Einkünfte. Es handelt sich dabei um eine abschließende Aufzählung der einer Verwertung zugrundeliegenden Darbietungen.

Bis einschließlich VZ 1995 war die Unterscheidung zwischen Ausübung und Verwertung von Bedeutung für die Anwendung des Steuersatzes (25% bei Verwertung, 15% bei Ausübung bzw. Darbietung) sowie vom VZ 2002 bis einschließlich VZ 2008 für die Anwendung des Staffeltarifs auf künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen.

Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen iSd. Nr. 1 müssen den Einkünften aus der Verwertung zugrunde liegen. Auf eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit kommt es insoweit nicht an (zum Verhältnis zum LStAbzug s. Anm. 17).

Adressatenkreis der Verwertungstätigkeiten: Dieser ist in Nr. 1 nicht ausdrücklich definiert. Entscheidend ist allein die Verwertung im Inland. Der Hinweis in der bis zum VZ 2008 geltenden Fassung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF, dass für den Rundfunk oder Fernsehfunk aufgeführte Tätigkeiten in den StAbzug einbezogen werden, hatte nur klarstellende Bedeutung.

b) Darbietungen iSd. Nr. 1 46

Darbietungen iSd. Nr. 1 setzt die Norm voraus. Hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale erfolgt insoweit eine doppelte Verweisung, da auch Nr. 1 diese nicht im Einzelnen definiert, sondern auf die Voraussetzungen des § 49 verweist, s. zu den Voraussetzungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen Anm. 31.

c) Verwertung der Darbietung im Inland 47

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 StPflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, 1991, 114; s. auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 19 und § 49 Anm. 680).

Für Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d enthält diese Norm ebenfalls den Begriff der Verwertung. Er ist allerdings nicht vollständig mit demjenigen in § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 identisch, s. § 49 Anm. 539, da Nr. 3 und Nr. 4 ausdrücklich „die" Verwertung der eigenen Tätigkeit verlangen.

Zur Abgrenzung der Ausübung gegenüber der Verwertung sowie zum Verhältnis der Tatbestände zueinander s. § 49 Anm. 685 und Anm. 756.

Verwertender und Darbietender: Bei den Einkünften aus der Verwertung iSd. Einkunftsarten in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und Nr. 6 kann der Verwertende ein anderer als der Darbietende sein (s. auch § 49 Anm. 539 ff., 955, BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 20). Demgegenüber verlangen § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 Buchst. a, dass Darbietender und Verwertender identisch sind (s. § 49 Anm. 680 und 750). Entgegen der Auffassung der Rspr. (BFH v. 12.11. 1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377 mwN; § 49 Anm. 680 und 750) kann nach Auffassung der FinVerw. auch bei den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit der Verwertende ein anderer als der Darbietende sein (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Tz. 20; ebenso Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 12 aE, anders Schmidt/Loschelder § 49 Rn. 50). UE widerspricht dies dem Wortlaut des Gesetzes. Einkünfte, die bereits nach §49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 nicht der beschr. StPflicht unterliegen können auch nach diesen Normen nicht dem StAbzug nach Abs. 1 unterworfen werden (s. Anm. 3).

Verwertung im Inland: s. § 49 Anm. 542, 682, 751, 952 ff.

Doppelter Inlandsbezug: Erforderlich ist die Verwertung inländischer Darbietungen im Inland (Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 8; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 12). Damit ist die Verwertung ausländ. Darbietungen im Inland nicht mehr steuerabzugspflichtig. Die ab dem VZ 1999 geltende Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (s. § 49 Anm. 540), nach der Einkünfte aus der Verwertung sowohl inländ. als auch ausländ. Darbietungen im Inland der beschr. StPflicht unterliegen, führt nicht mehr zu einem StAbzug auf Einkünfte aus der Verwertung ausländ. Darbietungen im Inland. Damit trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass nach den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA regelmäßig ein Besteuerungsrecht Deutschlands für diese Einkünfte nicht besteht (s. BTDrucks. 16/10189, 62).

Einzelfälle: Zu den Besonderheiten bei der Überlassung von Fernsehübertragungsrechten bei Sportveranstaltungen s. BFH v. 4.3.2009 I R 6/07, BStBl. II 2009, 625; Schlotter, FR 2010, 651.

48 **d) Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6**

Erfasst sind durch Klammerverweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6 aE von Nr. 2:

- § 49 Abs. 1 Nr. 2: inländ. Einkünfte aus *Gewerbebetrieb* (vgl. § 49 Anm. 140 ff.),
- § 49 Abs. 1 Nr. 3: inländ. Einkünfte aus *selbständiger Arbeit* (vgl. § 49 Anm. 640 ff.),
- § 49 Abs. 1 Nr. 4: inländ. Einkünfte aus *nichtselbständiger Arbeit* (vgl. § 49 Anm. 700 ff.),
- § 49 Abs. 1 Nr. 6: inländ. Einkünfte aus VuV (vgl. § 49 Anm. 900 ff.).

Der Verweis auf die verschiedenen Einkunftsarten stellt zugleich sicher, dass die jeweiligen Tatbestandsmerkmale erfüllt sein müssen.

Abgrenzung: zur Abgrenzung der verschiedenen Einbehaltsformen zueinander vgl. Anm. 15.

Für VZ bis einschließlich 2008 soll nach KIRCHHOF/GOSCH III. § 50a Rn. 20 auch die StPflicht nach Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 9 in der bis zum JStG 2009 geltenden Fassung (s. Anm. 2) für den StAbzug nach Nr. 2 ausreichen; nicht ganz eindeutig in BFH v. 21.4. 1999 – I B 99/98, BStBl. II 2000, 254.

e) Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Verwertungen iSd. Nr. 2 49

Beschr. Stpfl., die Einkünfte aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. Nr. 1 im Rahmen der Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6 erzielen, unterliegen der StAbzugspflicht iHv. 15 % auf den Gesamtbetrag der Einnahmen (Abs. 2 Satz 1, s. Anm. 93). Reisekostenerstattungen oder -vergütungen im Rahmen der gesetzlichen Grenzen gehören nicht zu den Einnahmen (Abs. 2 Satz 2) Seit dem VZ 2009 kann der StAbzug nach Abs. 3 für EU/EWR-Bürger auf Nettobasis durchgeführt werden. Der StSatz beträgt bei natürlichen Personen als Vergütungsgläubiger dann 30 %.

f) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung 50

Zu Einschränkungen der Verpflichtung zum StAbzug s. Anm. 24 ff., zur Auswirkung von DBA s. Anm. 8.

Einstweilen frei. 51–54

6. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten (Abs. 1 Nr. 3)

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

a) Einkünfte aus bestimmten Vergütungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9) 55

„**Einkünfte, die aus Vergütungen … herrühren**“**:** 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. 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. 2 allerdings unnötige – Klarstellung sehen, dass der Abzug von den ungekürzten Einnahmen vorzunehmen ist, da der Ausdruck „Vergütung“ idR für einen Bruttobetrag gebraucht wird.

Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9: Für die Abzugspflicht nach Abs. 1 Nr. 3 müssen als Grundvoraussetzung inländ. Einkünfte vorliegen, und zwar nach (s. Klammerverweis aE 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 idS vorliegen, ist § 49 Abs. 2 (isolierende Betrachtungsweise) zu beachten.

Abgrenzung: Für eine Übersicht, welche Einkunftsart durch welche Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 erfasst ist, vgl. Anm. 12.

56 Einstweilen frei.

b) Durch Nr. 3 erfassten Einkünfte aus bestimmten Vergütungsgruppen

57 **aa) Überblick**

Abschließende Aufzählung: Innerhalb der erfassten Gruppen inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 (s. Anm. 55) ist weitere Voraussetzung, dass die Einkünfte aus bestimmten, in Nr. 3 abschließend aufgeführten Vergütungen herrühren, und zwar für

- die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten-
- die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung bestimmter Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten oder
- die Verschaffung der zeitlich begrenzten Verpflichtung eines Berufssportlers.

Bis einschließlich VZ 2008 unterlagen auch Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen dem StAbzug. Weiterhin waren in den VZ 2007 und 2008 Vergütungen für die Veräußerung von Rechten iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (mit Ausnahme von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels) abzugspflichtig. Beide Tatbestände wurden im Rahmen des JStG 2009 (s. Anm. 2) aus dem Katalog der abzugspflichtigen Einkünfte iSd. Nr. 3 gestrichen.

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: Wird eine einheitliche Vergütung für mehrere Leistungen vereinbart ist das Gesamtentgelt nach dem Verhältnis der einzelnen Leistungen aufzuteilen. Sind keine Anhaltspunkte für eine Aufteilung aus den zugrundeliegenden Vereinbarungen ersichtlich kann für einen öffentlichen Auftritt und die Bild- und Tonträgerverwertung eine Aufteilung von 80% für die persönlich ausgeübte Tätigkeit und 20% für die Verwertung angenommen werden (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 87; anders: Schr. des BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 – Tz. 5.4, sah noch eine Aufteilung im Verhältnis zwei Drittel zu einem Drittel vor). Bei werkschaffenden Künstlern (Bühnenbildner, Choreographen soll die Aufteilung demgegenüber mit 40% auf die persönliche Tätigkeit und 60% auf die Verwertung erfolgen (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 87). Wenn eine Aufteilung nicht ohne größere Schwierigkeiten möglich ist, lässt die FinVerw. auch die Zuordnung zu § 49 Abs. 1 Nr. 9 aus Vereinfachungsgründen zu (R 49.3 Abs. 3 EStR 2008).

▸ *Fotomodelle:* Eine Aufteilung von Gesamtvergütungen für die Teilnahme von Fotomodellen an Werbekampagnen mit einem Fotoshooting und der Überlassung von Persönlichkeitsrechten ist regelmäßig aufzuteilen in einen Anteil für die Persönlichkeitsrechte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f oder Nr. 6) bei Verwertung in einer inländ. Betriebsstätte und einen Teil für die Mitwirkung am Fotoshooting, der nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG zu subsumieren ist (BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362; Wild/Eigelshoven, DB 2005, 1354).

▸ *Nachträgliche Einnahmen:* Hierzu gehören ua. Betriebspensionen und Jahresgratifikationen. Stehen nachträgliche Einnahmen sowohl zu abzugspfl. als auch zu

nichtabzugspfl. bzw. nicht stpfl. Einkünften im Zusammenhang, ist ggf. nur bezüglich des abzugspfl. Anteils der StAbzug durchzuführen.

bb) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten 58

Die beschr. StPflicht 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) ergeben (s. auch § 49 Anm. 931 ff., 943 ff. u. 952 ff.).

Überlassung: zur Definition s. § 49 Anm. 1111.

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 [699]).

▸ *Veräußerung:* Keine Überlassung zur Nutzung ist eine Rechteveräußerung (§ 49 Abs. 1 Nr. Buchst. f), da es sich nicht um eine „zeitlich begrenzte" Überlassung handelt (s. auch § 49 Anm. 932). Dies gilt auch, wenn das Recht im Rahmen der Nutzungsüberlassung endgültig übergeht, zB sich im Rahmen der Nutzungsüberlassung verbraucht, wie bei Bandenwerbung (BFH v. 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641 [643]; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 24; Denkl, RIW 1980, 698 [699]; Stahl, KÖSDI 1984, 5628 [5633]; Köhler/Goebel/Schmidt, DStR 2010, 8 [11]; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 15; Blümich/Wied, § 50a Rn.57; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 13).

Die Gegenansicht, die eine Abzugsverpflichtung auch bei Rechteveräußerung annehmen wollte (so noch BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 – Tz. 2.4; sowie Gebhardt, EStB 2002, 376), ist nach Abschaffung der Abzugsverpflichtung bei Rechteveräußerungen durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) überholt. Für VZ bis einschließlich 2006 s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

Zu den Einzelfällen der zeitlich begrenzten Rechteüberlassung s. § 49 Anm. 932 f.

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 (Nds. FG v. 4.3.2010, EFG 2010, 1058, nrkr., Rev. Az. BFH I R 32/10; Frotscher, § 50a Rn. 19).

Von Rechten, insbes. 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; s. zu den Einzelfällen § 49 Anm. 933).

▸ *Urheberrechte:* Nach § 73a Abs. 2 EStDV sind dies die nach dem Urheberrechtsgesetz 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 1979, 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 1979, 734), Schallplattenhersteller, Übersetzer, Verleger;

▸ *Gewerbliche Schutzrechte:* Nach § 73a Abs. 3 EStDV sind dies die nach dem Geschmacksmustergesetz, dem Patentgesetz, dem Gebrauchsmustergesetz, dem Warenzeichengesetz (bis zum 31.12.1994) und (ab dem 1.1.1995) dem Markengesetz geschützten Rechte.

▸ *Software:* Zahlungen für die Nutzungsüberlassung von Software unterliegen bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der Abzugsteuerpflicht nach Abs. 1 Nr. 3. 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; Haase, Inf 2006, 741 [743])

▸ *Zu den Warenzeichen- und Markenrechten* s. wegen Einzelfällen § 49 Anm. 933 „Marken, Warenzeichen". Bei gemischten Verträgen, die neben anderen Leistungen auch die Nutzung von Warenzeichen enthalten, ist auf den Vertragsinhalt und den Schwerpunkt des Vertrages abzustellen (BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; Kowallik, IWB 2010, 48 [50 f.])

▸ *Spanien:* Zur Behandlung von Lizenzzahlungen an spanische Lizenzgeber vgl. Friese/Wilm (RIW 1988, 920) mit Entgegnung Selling (RIW 1989, 75).

59 **cc) 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**

Zur Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung: vgl. Anm. 58.

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, § 50a Rn. 21).

Nicht erfasst sind:

▸ *Veräußerungsvorgänge*, s. § 49 Anm. 1111.

▸ *Konzernumlagen:* Kostenumlagen; s. Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BMF v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122 – Tz. 4.4: grds. keine Abzugsverpflichtung nach Abs. 4 (jetzt Abs. 1); s. auch § 49 Anm. 1110 „Konzernumlagen", aA Blümich/Wied, § 50a Rn. 63 aE. Ebenfalls keine Abzugspflicht auslösend: Vergütungen für die Auftrags- und Gemeinschaftsforschung, aber: 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).

▸ *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 50a.1 EStR 2008 mit EStH 2009; BFH v. 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249).

▸ *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.]).

Siehe Hess. FG v. 8.3.1973, EFG 1973, 496, rkr. (Entgelt für Planung und Überwachung der Einführung von Organisationssystemen keine abzugspfl. Vergütung iSv. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3); Denkl, RIW 1980, 698 (699); Bendixen, DB 1983, 203; Korn, KÖSDI 1985, 6190 (6200); Lademann/Nieland, § 50a Rn. 188: bei auf eigenem Know-how aufbauenden Beratungsleistungen gemischte Vergütung, die auch Know-how-Vergütung beinhaltet.

▸ *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. 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]).

▸ *Vermarktung eines Images* durch einen Berufssportler: kein Know-how, s. Schauhoff, IStR 1993, 363 (365).

dd) Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit einen Berufsportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten 60

Rechtsentwicklung: Die Neuregelung erfasst die Vergütungen, die für die sogen. Spielerleihe durch einen im Inland ansässigen Verein für die zeitlich befristete Überlassung eines Spielers an einen im Ausland ansässigen Verein gezahlt werden. Der BFH hat in seiner Entsch. v. 27.5.2009 (I R 86/07, BStBl. II 2010, 120) entschieden, dass keine StAbzugspflicht eines inländischen Sportvereins bei einer an einen ausländischen Verein gezahlten Vergütung wegen einer „Spielerleihe" besteht. Dieses Urt. betrifft die sogen. Transferentschädigungen im Profisport, die beim Vereinswechsel von Sportlern, insbes. im Mannschaftssport vereinbart werden. Nachdem das BMF auf die Entsch. zunächst mit einem Nichtanwendungserlass v. 7.1.2010 (BStBl. I 2010, 44) im Hinblick auf eine mögliche Gesetzesneuregelung reagierte, den es dann mit Schr. des BMF v. 15.7.2010 wieder aufhob und das Urt. des BFH für „anwendbar" erklärte, erfolgte mit dem JStG 2010 eine Ergänzung sowohl des § 49 Abs. 1 Nr. 2 um den Buchstaben g als auch des Abs. 1 Nr. 3 (s. Anm. 2). Danach unterliegen Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufsportler zeitlich begrenzt vertraglich zu verpflichten, dem StAbzug nach Nr. 3.

Berufssportler sind der erfasste Personenkreis. Bereits durch § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g wird dieser Personenkreis definiert (s. § 49 Anm. 638b). Insbesondere entfällt die beschr. StPflicht und damit der StAbzug, wenn die Gesamteinnahmen 10 000,- Euro nicht übersteigen (s. § 49 Anm. 638c).

Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler vertraglich zu verpflichten: Die Norm knüpft hier unmittelbar an § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g an, s. § 49 Anm. 638a.

Über einen begrenzten Zeitraum: Nur Vergütungen für einen vertraglich begrenzten Zeitraum werden erfasst. Damit sind die im Rahmen der sog. „Spieler-

leihe" anfallenden Vergütungen gemeint. Zumeist wird es sich um Profifußballer handeln. Es kann sich aber auch um jeden anderen Sportler handeln, beispielsweise den Tennisspieler, der für eine Saison im Rahmen der Ligaspiele an einen anderen Verein gegen Entgelt „ausgeliehen" wird. Der Sportler wird für eine begrenzte Zeit einem anderen Verein zur Verfügung gestellt. Nach Ablauf dieses festgelegten Zeitraums kehrt der Sportler wieder zu seinem Verein zurück, verlängert den Zeitraum, wechselt endgültig zum „entleihenden" Verein, schließt einen Vertrag mit einem dritten Verein oder begibt sich in andere Tätigkeitsfelder. Für die StAbzugsverpflichtung im Rahmen der zeitlich begrenzten Überlassung sind diese Optionen im Anschluss allerdings unerheblich (Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, DB 2010, 4 [18]).

Nicht erfasst werden Transferentschädigungen für einen endgültigen Transfer. Abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g (s. § 49 Anm. 638a) stellt Abs. 1 Nr. 3 nur auf eine zeitlich begrenzte Überlassung ab. Vgl. aber in diesem Fall die Möglichkeit des Steuerabzugs auf Anordnung nach Abs. 7 (s. Anm. 180 ff.).

Erstmalige Anwendung: Nach § 52 Abs. 1 idF des JStG 2010 (s. Anm. 2) ist die Regelung ab dem VZ 2010 anzuwenden. Eine gesonderte Anwendungsregelung enthält das Gesetz nicht. Danach wäre auf alle im VZ 2010 gezahlten Vergütungen iSd. Norm der StAbzug vorzunehmen. Problematisch ist diese Anwendungsregelung für im VZ 2010 bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes am 14.12.2010 an beschr. Stpfl. gezahlte Vergütungen, die nach der Entsch. des BFH v. 27.5.2009 (I R 86/07, BStBl. II 2010, 120), ohne StAbzug ausgezahlt wurden. In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/2249, 108) wird ohne weitere Ausführungen von einer Anwendung für den VZ 2010 ausgegangen. UE ist dies verfassungsrechtlich problematisch und mit dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot nicht vereinbar. Es handelt sich in diesen Fällen um einen durch den StAbzug mit Abgeltungswirkung abgeschlossenen Sachverhalt, für den nur in eingeschränktem Umfang eine Antragsveranlagung durchgeführt werden kann (Abs. 3). Die Anwendungsregelung hat deshalb eine echte Rückwirkung (s. dazu BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76 [82]) des Gesetzes zur Folge. Es erscheint deshalb aus verfassungsrechtlicher Sicht zweifelhaft, ob auf vor dem 14.12.2010 geleistete Vergütungen für zeitlich befristete Überlassungen von Berufssportlern diese Regelung angewandt werden kann (ebenso Chuchra/Diezemann/Dräger/Muxfeldt, DB 2010, 4 [18]; Haase/Brändel, IWB 2010, 795 [797]; Schlotter/Degenhart, IStR 2011, 457 kritisch ebenfalls Kraft, IStR 2011, 486).

61 **c) Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Vergütungen iSd. Nr. 3**

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. 15 % (s. Anm. 91). auf die gesamten Einnahmen (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 92). Der BA/WK-Abzug gem. Abs. 3 und die Antragsveranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 sind gesetzlich ausgeschlossen.

d) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung

62 **EG-Richtlinie 2003/49/EG** („Zins- und Lizenzrichtlinie", ABlEG L 157 v. 26.6.2003, 49 ff.): Der Steuerabzug bei Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen im EU-Gemeinschaftsgebiet und im Verhältnis zur Schweiz kann vermieden werden, s. § 50g.

Vergütungen für Urheberrechte, die an Beauftrage beleistet werden (§ 50a Abs. 6, § 73f EStDV): Zu Vergütungen für Urheberrechte, die an einen Beauftragten wie zB die *Gema* geleistet werden, s. Anm. 140 ff.).

Steuererlass nach § 50 Abs. 4 oder nach Abgabenordnung; DBA: zu Einschränkungen der Verpflichtung zum StAbzug s. Anm. 24 ff., zur Auswirkung von DBA s. Anm. 8.

Einstweilen frei. 63–75

7. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 aus Aufsichtstätigkeiten (Abs. 1 Nr. 4)

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

a) Überblick 76

Für Vergütungen an beschr. stpfl. Mitglieder von Aufsichtsgremien inländ. Unternehmungen sieht Abs. 1 Nr. 4 einen StAbzug durch den Vergütungsschuldner iHv. 30% vor. Dieser StAbzug hat grds. abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2). Ausnahmen gelten nach Abs. 3 für EU/EWR-Bürger und Unternehmen (s. Anm. 105 ff.).

▸ *Zur Rechtsentwicklung* s. Anm. 2.

Bis einschließlich VZ 2008 war der StAbzug auf ARVergütungen in Abs. 1 bis 3 geregelt. Die Neufassung ab dem VZ 2009 ist inhaltlich gleich geblieben. Die Verfahrensvorschriften wurden mit den übrigen Verfahrensvorschriften des § 50a nunmehr in Abs. 2 bis 5 zusammengefasst. Der Steuersatz blieb unverändert bei 30% (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2). Siehe zur Regelung bis einschließlich VZ 2008 § 50a aF Anm. 12 ff. (s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de).

b) Die von Abs. 1 Nr. 4 erfassten Einkünfte 77

Der seit dem JStG 2009 (s. Anm. 2) enthaltene Verweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 3 hat nur klarstellende Bedeutung, da es sich auch zuvor bei den ARVerg. um Einkünfte aus selbst Arbeit handelte (§ 18 Abs. 1 Nr. 3; s. § 18 Anm. 268). Dies gilt auch für ArbN-Aufsichtsräte (BFH v. 29.3.1957 – IV 25/56 U, BStBl. III 1957, 161; s. auch § 18 Anm. 268). Sie sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 inländ. Einkünfte, wenn die selbständige Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. ARVerg. gelten grds. als inländ. Einkünfte, wenn die Gesellschaft ihren Sitz im Inland hat (RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 425; Lademann/Nieland, § 50a Rn 193; vgl. auch RFH v. 25.4.1933, RStBl. 1934, 417). Der RFH (Urt. v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 425) 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 1957, 226; krit. § 18 Anm. 268). 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 § 50a geht insoweit dem LStAbzug vor (s. Anm. 17).

78 **c) Mitglied des Aufsichtsrats usw.**

Aufsichtsgremium: Der beschr. Stpfl. muss Mitglied eines Aufsichtsgremiums sein. Die Bezeichnung als AR ist unerheblich (so schon RFH v. 13.4.1932, RStBl. 1932, 681). Über den AR hinaus sind unabhängig von ihrem Namen (Verwaltungsrat, Beirat usw.) Aufsichtgremien jeder Art bestimmter inländ. Unternehmen (s. Anm. 79) 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).

79 **d) Mitglied des Aufsichtsrats bestimmter inländischer Unternehmen**

Inländisch sind solche Personenvereinigungen, die ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder ihren Sitz (§ 11 AO) im Geltungsbereich des EStG haben (§ 73a Abs. 1 EStDV). Auch ein nach ausländ. Recht errichtetes Unternehmen kann daher inländ. iSv. Abs. 1 sein (ebenso Blümich/Wied, § 50a Rn. 67; Richter, StBp. 1978, 245 [246]). Auch ein durch ein ausländ. Unternehmen beherrschtes inländ. Unternehmen bleibt weiterhin inländ. (Lademann/Nieland, § 50a Rn. 191).

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

Personenvereinigungen: Unter diesem Oberbegriff fasst Abs. 1 die Gesellschaftsformen zusammen, bei denen für beschr. stpfl. Mitglieder der Aufsichtsgremien die ARSt. einzubehalten ist. Bis einschließlich VZ 2008 wurden die Gesellschaftsformen unter dem Oberbegriff „Unternehmungen" zusammengefasst. Ein neuer Regelungsgehalt ergibt sich aus dieser Differenzierung nicht. Bis einschließlich VZ 2008 listete Abs. 1 abschließend die Gesellschaftsformen auf. Mit der Änderung durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) verweist Abs. 1 Nr. 4 nunmehr auf § 1 des KStG und ergänzt die dort genannten Gesellschaftsformen um die anderen inländ. Personenvereinigungen des privaten und öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind.

- ▸ *§ 1 Abs. 1 KStG* zählt die folgenden Unternehmensformen auf:
- ▹ *Kapitalgesellschaften* (insbes. Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, s. § 1 KStG Anm. 35 ff.
- ▹ *Genossenschaften* einschließlich der europäischen Genossenschaften, § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG, s. § 1 KStG Anm. 41 ff.
- ▹ *Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit*, § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG, s. § 1 KStG Anm. 45 ff.
- ▹ *sonstige juristische Personen des privaten Rechts*, § 1 Abs. 2 Nr. 4 KStG, s. § 1 KStG Anm. 51 ff.

▷ *nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts*, § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG, s. § 1 KStG Anm. 55 ff.

▷ *Betriebe gewerblicher Art* von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, s. § 1 KStG Anm. 65 ff.

▸ *Andere inländische 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, § 50a Rn. 67). Soweit die Personenvereinigung des öffentlichen Rechts nur nach § 3 Nr. 12 stfreie Aufwandsentschädigungen zahlt, ist ein Abzug nicht vorzunehmen.

▸ *Keine inländischen Unternehmungen* sind, da die Aufzählung in Nr. 4 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, § 50a Rn. 3),
– *ausländ. Tochtergesellschaften* inländ. Unternehmungen,
– *inländ. Betriebsstätten* von Unternehmungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland,
– *Hoheitsbetriebe*,
– *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.

e) Einkünfte für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütung) 80

Einkünfte: Mit dieser Formulierung wurde Nr. 4 mit dem JStG 2009 (s. Anm. 2) ab dem VZ 2009 an die Formulierung der Nr. 1–3 angeglichen. Eine inhaltliche Änderung gegenüber dem bisherigen Wortlauf („Vergütungen jeder Art") erfolgte damit nicht. Einkünfte können über Geldzahlungen hinaus auch andere geldwerte Vorteile, wie zB Sachleistungen (zB Gestellung von Personal, eines Büros oder eines Pkw) sein. Zur ARVerg. als Bemessungsgrundlage des StAbzugs s. im Einzelnen Anm. 93.

Vergütungen „für die Überwachung der Geschäftsführung": Die Vergütung muss für die Überwachungstätigkeit gezahlt werden. Die Überwachungsfunktion des beschr. Stpfl. hat dabei seine wesentliche, aber nicht einzige Funktion zu sein (RFH v. 9.6.1931, RStBl. 1931, 555; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 19). Der Begriff der Überwachungstätigkeit ist im EStG nicht definiert. Er ist weit auszulegen (BFH v. 20.9.1966 – I 265/62, BStBl. III 1966, 688 [689]; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193 [194]; Abschn. R 50 Abs. 3 KStR 2008). 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, § 50a Rn. 69) Bei einem gesetzlich vorgesehenen AR ist davon auszugehen, dass die Funktion im Wesentlichen in der Überwachung der Geschäftsführung be-

steht. 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. 1932, 403) Sie ist von Tätigkeiten zu unterscheiden, die anderen als Überwachungsfunktionen dienen, zB Geschäftsführung oder Beratung (RFH v. 26.6. 1928, RStBl. 1928, 305; v. 21.6.1935, RStBl. 1935, 1435; BFH v. 28.8.2003 – IV R 1/03, BStBl. II 2004, 112 [114]). Vergütungen dafür unterliegen auch dann nicht der ARSt., 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, RStBl. 1935, 1435; BFH v. 27.1.1971 – I R 162/69, BStBl. II 1971, 310; v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193 [194]). 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 1978, 352 [353]). Die Tätigkeit im Kreditausschuss einer Sparkasse entspricht derjenigen eines AR (Lademann/Nieland, § 50a Rn. 197). Übt ein ARMitglied die Aufgaben eines Vorstandsmitglieds aus, so sind die dafür bezogenen Entgelte Arbeitslohn (Blümich/Wied, § 50a Rn. 69). 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 1954, 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, BStBl. III 1966, 688; zur Prozessführung durch einen RA RFH v. 26.6.1928, RStBl. 1928, 305; zum ARMitglied, das gleichzeitig Geschäftsführungsaufgaben wahrzunehmen hat, BFH v. 12.9. 1973, BStBl. II 1973, 872). Nicht im Rahmen der Überwachungstätigkeit ausgeübte Tätigkeiten sind ggf abzugrenzen und aufzuteilen (BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193). Zahlungen an ausgeschiedene ARMitglieder, die ihre Ursache in der Überwachungstätigkeit haben, fallen unter den Begriff der Vergütung (Frotscher, § 50a Rn. 7), nicht aber für eine beratenden Tätigkeit nach dem Ausscheiden (BFH v. 16.10.1968 – I 85/65, BStBl. II 1969, 147 [151]). Zu Einzelfragen der Abgrenzung vgl. § 10 KStG Anm. 116.

Gewährung durch die genannten Unternehmungen: Aufsichtsratsvergütungen sind nur die Vergütungen, die durch die in Nr. 4 aufgeführten inländ. Unternehmungen gewährt werden.

81 **f) Rechtsfolge: Steuerabzugspflicht**

Die in Nr. 4 definierten ARVerg. unterliegen dem StAbzug iHv 30% mit den gesamten Einnahmen (Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 90 ff.). EU/EWR-Bürger können unter bestimmten Voraussetzungen im Zusammenhang mit der AR-Tätigkeit stehende BA/WK abziehen (Abs. 3 s. Anm. 105 ff.).

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. 1935, 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. 271 f.).

g) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung 82

Zur Einschränkung der Abzugsverpflichtung durch DBA s. Anm. 8.

Einstweilen frei. 83–89

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Steuersätze und Bemessungsgrundlage

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

I. Höhe des Steuerabzugs (Abs. 2 Satz 1)

1. Übersicht 90

Seit dem VZ 2009 (s. Anm. 2) hat der Stpfl. die Wahl zwischen zwei Möglichkeiten zur Durchführung des StAbzugs. Der StAbzug kann entsprechend der bis zum VZ 2008 geltenden Regelung von den Bruttoeinnahmen vorgenommen werden. Alternativ ist auch ein StAbzug von den Nettoeinnahmen möglich. Ab dem VZ 2009 ist dies in Abs. 3 geregelt (s. Anm. 105). Es gelten in diesen Fällen unterschiedliche Steuersätze.

2. Abzugsteuersatz 91

Allgemeiner Steuersatz: Nach Satz 1 beträgt der Steuersatz für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1–3 einheitlich 15%. Der Steuersatz gilt für natürliche und juristische Personen. Ein Staffelsatz für geringe Einkünfte ist nicht mehr vorgesehen. Durch die Absenkung von 20% für Einkünfte iSd. § 50a Abs. 4 Nr. 1–3 aF auf 15% ab dem VZ 2009 wird weiterhin berücksichtigt, dass Abs. 2 Satz 1 eine Bruttobesteuerung darstellt (s. zu § 50a Abs. 4 Satz 5 aF § 50a Anm. 120 ff. s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de). Zur Bemessungsgrundlage nach Satz 1 und 2 s. Anm. 92 f. Zur Geringfügigkeitsgrenze nach Abs. 2 Satz 3 s. Anm. 98; zur Besteuerung auf Nettobasis nach Abs. 3 Anm. 105 ff.

Bedeutung: Der relativ niedrige Steuersatz von 15 % trägt der Tatsache Rechnung, dass er auf die Einnahmen und nicht die Einkünfte angewendet wird und stellt eine Art pauschalierte Berücksichtigung der mit den Einnahmen verbundenen BA/WK dar, berücksichtigt aber entsprechend dem objektsteuerähnlichen Charakter der beschr. StPflicht nicht die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. Dies kann bei geringen Vergütungen oberhalb der Geringfügigkeitsgrenze (s. Anm. 98.) und hohen BA gleichwohl zu einer hohen Belastung oberhalb derjenigen, die vergleichbare unbeschr. Stpfl. zu tragen hätten, führen. In diesen Fällen kommt ein Billigkeitserlass (§§ 163, 227 AO) in Betracht.

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 % 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).

Besonderer Steuersatz: Für Aufsichtsratsvergütungen iSd. Abs. 1 Nr. Nr. 4 ist der Steuersatz unverändert 30%.

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

3. Bemessungsgrundlage (Sätze 1 und 2)

92 **a) Überblick**

Die Regelung wurde durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) in Abs. 2 übernommen und stimmt hinsichtlich der Einnahmen als Bemessungsgrundlage für den StAbzug mit der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Regelung überein. Die bisherige Formulierung „voller Betrag der Einnahmen" in § 50a Abs. 4 Satz 2 aF ist inhaltlich identisch, da mit „gesamte Einnahmen" nur der volle Betrag der Einnahmen gemeint sein kann. Abweichend von der bisherigen Regelung sind Reisekosten in den in Satz 2 geregelten Pauschalgrenzen nicht mehr Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug.

Zur bis einschließlich VZ 2008 geltenden Fassung, insbes. zu Reisekosten als Teil der BMG, s. § 50a Anm. 115 ff., s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

93 **b) Gesamte Einnahmen (Satz 1)**

Gesamte Einnahmen: Nach Abs. 2 Satz 1 unterliegen die gesamten Einnahmen dem StAbzug, dh. alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter, die für eine der in Abs. 1 Nr. 1–4 genannten Tätigkeiten als Gegenleistung gewährt werden. Ausgenommen sind bestimmte Reisekosten (s. Anm. 96). Im Einzelnen gilt:

Keine Abzüge: Von den nach Abs. 2 Satz 1 in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug einzubeziehenden Einnahmen dürfen keinerlei Abzüge gemacht werden. Dies gilt für BA, WK, SA und Steuern, ausgenommen die Voraussetzungen des Abs. 3 liegen vor. Darüber hinaus sind auch außergewöhnliche Belastungen und evtl. Freibeträge nicht zu berücksichtigen, und zwar auch insoweit, als sie nach § 50 Abs. 1 abziehbar wären. Dies gilt jedoch nicht für die durch Abs. 1 Nr. 1 erfassten nichtselbst. tätigen Künstler, Sportler Artisten, Unterhalter, Showmaster usw., für die LSt. einzubehalten ist (s. Anm. 39). 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. 180 ff.).

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 § 50a (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449 [450]; v. 5.5.2010 –I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814 [1816]; zu Reisekosten s. jetzt Anm. 95 ff.). Nicht ausreichend ist dafür aber nur ein rechtzeitiges Eintreffen des Künstlers zu gewährleisten (BFH v. 19.11.2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 560 [561]). Eine besondere Präsenz in den Medien, zB durch Verwendung einer exklusiven Limousine für die Anreise, kann ausreichend sein (Lang, SWI 2003, 449 [455]).

Abzugsteuer: Sie ist Bestandteil der Bemessungsgrundlage: Übernimmt der Vergütungsschuldner die AbzugSt., dann ist sie auf einen Nettosatz umzurechnen.

Einzelfragen:

▸ *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.).

▸ *Anteilige Einnahmen:* Wird nur ein Teil eines einheitlichen Entgelts für abzugspflichtige Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 1–4 gewährt, so ist das Entgelt aufzuteilen und nur insoweit dem StAbzug zu unterwerfen, als es anteilig auf abzugspflichtige Tätigkeiten entfällt. Eine Aufteilung des Entgelts kann 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 1997, 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 quotal bezogen auf das jeweilige Land, erreicht wird (FG Hamb. v. 17.1. 1997, EFG 1997, 621 [623]).

▸ *Aufsichtsratsvergütungen* sind 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.).

▸ *Filmkopierkosten* sind in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 1 Nr. 3 einzubeziehen, 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 iVm. § 50a Abs. 1 Nr. 3 nicht anzuwenden, da sie sich auf Einkünfte bezieht (vgl. § 49 Anm. 1080).

▸ *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.

▸ *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.

▸ *Sachausstattung:* Soweit dem beschr. Stpfl. Büroräume, Bürokräfte, PKW uä. zur Erledigung seiner Tätigkeit zur Verfügung gestellt werden, sind nach Auffassung der FinVerw. idR keine abzugspfl. 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 abzugspflichtige Entlohnung. Hierzu gehören ua. freie Kost und Logis (s. zu Reisekosten aber Anm. 95 ff.), 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 (aA für Sachpreise: BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 92 aE). Er kann uE weder bei späteren Vergütungen nachgeholt werden, noch ist der beschr. stpfl. 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. 1.

▸ *Steuerfreie Einnahmen* sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage (BFH v. 27.7. 1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449). Folglich sind – mit Ausnahme von Verpflegungsentgelten oberhalb der Pauschalen (s. Anm. 96) – alle in § 3 genannten stfreien Einnahmen, soweit sie im Rahmen der Vergütungen iSd. Abs. 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:* Die USt gehört zur Vergütung und ist damit Bestandteil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 1 (BFH v. 30.5.1990 – I R 57/89, BStBl. II 1990, 967; v. 8.5.1991 – I R 14/90, BFH/NV 1992, 291; v. 19.11.2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 560 [562]; v. 24.7.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95 [97]; v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814 [1816]; v. 5.5.2010 – I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043 [2044]; Hess. FG v. 28.3.1980, EFG 1981, 133, rkr.). Dies gilt sowohl für die deutsche als 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).

▹ *Reverse-Charge-Verfahren für Umsätze nach dem 31.12.2001:* Durch StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4) wurde in § 13b Abs. 2 UStG, jetzt § 13b Abs. 5 UStG, das „Reverse-Charge"-Verfahren eingeführt (s. dazu BMF v. 5.12.2001, BStBl. I 2001, 1013) und zugleich das Abzugsverfahren einschl. der sog. Nullregelung (§§ 51 ff. UStDV) abgeschafft. (Für Umsätze vor dem 1.1.2002 vgl. § 50a aF Anm. 116, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de). Danach schuldet der Leistungsempfänger einer Werklieferung oder sonstigen Leistung (§ 13b Abs. 1 und Abs. 2 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. Per-

son des öff. Rechts ist. Der ausländ. Zahlungsempfänger ist abw. von der grundsätzl. Regelung in § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht mehr Steuerschuldner. Die USt. ist keine Gegenleistung mehr und nicht mehr Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 2 Satz 1 (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 45). 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 2002, 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 (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG).

▷ *Andere Leistungsempfänger:* 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 § 50a Abs. 2 Satz 1. 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, IStR 2002, 20).

▶ *Währungsumrechnung:* s. § 49 Anm. 50; vgl. auch BFH v. 16.12.1998 – I R 53/98 BStBl. II 1999, 414.

▶ *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. 1. Zur Frage, wer in solchen Fällen zum StAbzug verpflichtet ist, vgl. Anm. 122.

Einstweilen frei. 94

II. Reisekostenersatz (Abs. 2 Satz 2)

1. Überblick 95

Nach der Neuregelung durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) gehören Reisekosten (zum Begriff vgl. § 4 Anm. 960; § 9 Anm. 285) nicht zu den Einnahmen, die dem StAbzug unterliegen, soweit die Fahrt- und Übernachtungskosten nicht die tatsächlichen Reisekosten bzw. die Verpflegungsmehraufwendungen die Pauchalen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG übersteigen. Die darüber hinaus gehenden Beträge unterliegen dem StAbzug nach Abs. 1. Die Norm findet auch Anwendung, wenn sie die einzige Gegenleistung darstellt (Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 21). Die Neuregelung ermöglicht sowohl für den öffentlichen Kulturbereich erhebliche Entlastungen als auch Gestaltungsmöglichkeiten bei der Vergütung insbes. größerer Gruppen (s. Holthaus, DStZ 2008, 741 [744] mit Beispielen). Sofern Amateuren ausschließlich Kosten erstattet werden bzw. vom Veranstalter übernommen werden ist nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 51) kein StAbzug nach Abs. 2 vorzunehmen.

96 **2. Reisekosten**

Reisekosten setzen sich aus Transport-, Übernachtungs- und Verpflegungsmehraufwand (Tagegelder) zusammen. Auch Reisenebenkosten gehören dazu (Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 17).

Transportkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für Flüge, Schiffsüberfahrten, Bahn- und Busfahrten, Taxis, die Nutzung von Pkw oder Motorrad. Dazu gehören auch Buchungsgebühren, Flughafengebühren, Zuschläge, Steuern (Flugsteuern, Umsatzsteuer), Mautgebühren, usw. (zu Reisenebenkosten). Eine Obergrenze ist nicht festgelegt. Sofern keine tatsächlichen Aufwendungen ersetzt oder übernommen werden können die Pauschsätze angesetzt werden, zB 0,30 € je km bei Anreise mit dem Pkw.

Übernachtungskosten (s. zum Begriff § 9 Anm. 299) sind die mit der Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen. Sofern nicht die tatsächlichen Aufwendungen Berücksichtigung finden können die Pauschsätze für bei Auslandsübernachtungen angesetzt werden. Bei Inlandsübernachtung ist dies nach § 3 Nr. 16 nur bei ArbN möglich (s. § 4 Anm. 963; § 9 Anm. 299).

Verpflegungsmehraufwand kann im Rahmen der Pauschalen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ersetzt oder übernommen werden. Die tatsächlichen Aufwendungen werden hierbei nicht berücksichtigt. Bei unentgeltlicher Verpflegung durch den Veranstalter sind die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand ggf. zu kürzen (Holthaus, IStR 2010, 23 [26]).

Reisenebenkosten s. § 9 Anm. 300.

Nachweis: Die entstandenen Reisekosten müssen ggf. nach den allgemeinen Grundsätzen nachgewiesen werden (Blümich/Wied, § 50a Rn. 28). Regelungen zum Ersatz oder der Übernahme sollten in die vertraglichen Regelungen zwischen beschr. Stpfl. und Vergütungsschuldner aufgenommen werden und möglichst genau definiert werden. Die Aufzeichnungspflichten hinsichtlich der erstatteten oder übernommenen Reisekosten (§ 73d Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStDV; s. Anm. 126) können in diesen Fällen zu einem erheblichen zusätzlichen Aufwand führen. Insbesondere wird man die Originalrechnungen und Quittungen nicht verlangen können, da sie vom beschr. Stpfl. im Wohnsitzstaat ggf. für die Steuererklärung benötigt werden (Holthaus, IStR 2010, 23 [26]).

97 **3. Reisekostenerstattung vom Vergütungsschuldner durch Ersatz oder Übernahme**

„**Ersatz**" von Reisekosten liegt vor, wenn der Stpfl. zunächst die Reisekosten selbst getragen hat und vom Vergütungsschuldner ersetzt bekommt. Die Zahlungsweise (bar, Scheck, Kreditkarte, Überweisung, usw.) ist unerheblich.

„**Übernahme**" von Reisekosten liegt vor, wenn der Vergütungsschuldner unmittelbar die Reisekosten trägt.

Vergütungsschuldner: Zur Definition s. Anm. 122: Nur der Vergütungsschuldner kann Reisekosten ersetzen oder übernehmen, ohne dass sie Teil der Bemessungsgrundlage für den StAbzug werden. Zahlungen durch Dritte, die nicht dem Vergütungsschuldner zuzurechnen sind, können nicht berücksichtigt werden.

III. Geringfügigkeitsfreigrenze (Abs. 2 Satz 3)

1. Tatbestandsvoraussetzung 98

Übersicht: Für Einkünfte aus Darbietungen iHv. 250 € je Darbietung enthält Abs. 2 Satz 3 eine Freigrenze. Sind die Einkünfte höher wird der StAbzug auf die Gesamtvergütung fällig. Der bisherige Staffeltarif entfällt (zu § 50a Abs. 4 Satz 5 aF, s. unter HHR-Archiv www.ertragsteuerrecht.de, § 50a Anm. 120 ff.). Die Regelung findet nur für die Bruttobesteuerung nach Abs. 2, nicht aber im Fall der Nettobesteuerung nach Abs. 3 oder der Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Anwendung (Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 18 aE; kritisch zur Höhe der Freigrenze Kempermann, FR 2008, 591 [597]).

Einkünfte iSd. **Abs. 1 Nr. 1:** Nur Einnahmen aus inländ. Darbietungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 unterliegen dieser Regelung. Auf Verwertungseinkünfte ist die Milderungsregelung nicht anzuwenden. Sie gilt auch für Vergütungsgläubiger, die die Darbietung nicht selbst erbringen, zB Konzertveranstalter, Künstlerverleihgesellschaften und Vereine (Holthaus, DStZ 2008, 741 [743]).

Einnahmen je Darbietung: Satz 3 formuliert ausdrücklich die Anwendung der Freigrenze je Darbietung. Darunter ist der einzelne Auftritt zu verstehen. Dies gilt auch bei mehreren Auftritten an einem Tag, die mit einem oder mehreren Veranstaltern durchgeführt werden. Proben sind keine Auftritte iSd. Regelung. (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 55; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 18).

Mehrere Personen als Darbietende: Sind mehrere Personen als Darbietende Gläubiger der Vergütung für die Darbietung, findet die Freigrenze auf jede Person auf die auf sie entfallende Vergütung Anwendung (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 54). Die Aufteilung ist nach Köpfen vorzunehmen, soweit die Empfänger keinen anderen Aufteilungsmaßstab festgelegt haben. Auch bei PersGes., soweit an der PersGes. ausschließlich die auftretenden Personen beteiligt sind (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 54). Dies gilt nicht bei beschr. kstpfl. Gläubigern, zB KapGes. oder Vereine.

Einstweilen frei. 99–101

2. Rechtsfolge: Kein Steuerabzug 102

Ungeklärt ist, ob bei eingreifen der Milderungsregelung die Abgeltungswirkung eingreift oder eine Veranlagung durchzuführen ist (Blümich/Wied, § 50a Rn. 42 aE). Letzteres entspricht einer formalen Betrachtungsweise, da die Norm nur vorsieht, dass ein StAbzug nicht erhoben wird (Lüdicke, IStR 2009, 206). Der beabsichtigte Zweck der Regelung ist aber die Verwaltungsvereinfachung in Fällen niedriger Vergütungen. UE ist deshalb Rechtsfolge der Norm Abgeltungswirkung ohne StAbzug. Eine Veranlagung ist nicht durchzuführen. Die beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung hätte sich bspw. durch eine dem § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g vergleichbare Regelung in § 49 erzielen lassen.

Einstweilen frei. 103–104

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug bei EU/EWR-Gläubigern

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

105

I. Allgemeine Erläuterung

Nettobemessungsgrundlage: Nach Abs. 3 kann der Vergütungsschuldner die nach Abs. 5 einzubehaltende und abzuführende Steuer auch auf der Grundlage eines Nettobetrags ermitteln. Mit Abs. 3 setzt der Gesetzgeber die Vorgaben des EuGH aus seiner Entsch. v. 3.10.2006 – Rs. C 290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, BStBl. II 2007, 352) um. Darin hat der EuGH entschieden, dass Art. 59, 60 EWG-Vertrag (jetzt Art. 49, 50 EG-Vertrag) einem StAbzug bei beschr. Stpfl. nicht entgegenstehen. Die in diesen Normen geregelte Dienstleistungsfreiheit erfordert aber, dass bereits im StAbzugsverfahren die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit im Mitgliedsstaat der Leistungserbringung stehenden BA zu berücksichtigen sind, die dem Dienstleistungsempfänger mitgeteilt werden.

Einkunftsarten: Der BA/WK-Abzug ist nach der Neuregelung nunmehr bei den Einkünften

- aus im Inland ausgübter künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen (Abs. 1 Nr. 1),
- aus der inländ. Verwertung von Darbietungen (Abs. 1 Nr. 2) und
- aus der Überwachung der Geschäftsführung (ARVergütungen, Abs. 1 Nr. 4)

möglich. Für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 3 (Nutzungsüberlassung von Rechten) bleibt der Abzug von BA/WK weiterhin ausgeschlossen. Die Dienstleistungsfreiheit ist hier nicht berührt und der Abzugsteuersatz beträgt 15 %. Deshalb wird man hier nicht von einem Verstoß gegen EU-Recht ausgehen können (Blümich/Wied § 50a Rn. 32; aA Grams/Schön, IStR 2008, 656 [659]).

Voraussetzungen für den Abzug von BA/WK sind,

- dass sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, s. Anm. 106.
- dass sie in einer für das FA (frühestens ab dem 1.1.2012 BZSt) nachprüfbaren Form nachgewiesen werden oder vom Vergütungsschuldner übernommen worden sind, s. Anm. 107.
- dass es sich beim Gläubiger um einen Staatsangehörigen eines EU/EWR-Staats mit dortigem Wohnsitz handelt, s. Anm. 108. oder einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse eines EU/EWR-Staats mit dortigem Sitz oder Geschäftsleitung s. Anm. 108.

Liegen die Voraussetzungen vor, kann der StAbzug auf Nettobasis durchgeführt werden (s. Anm. 109). Macht der Vergütungsschuldner auf 2. Ebene nach Abs. 4 Satz 2 BA/WK geltend, entfällt der Nettoabzug wieder, ggf. auch im Nachhinein (s. Anm. 117)

Bis einschließlich VZ 2008 sah § 50a Abs. 4 Sätze 2–5 ausschließlich einen StAbzug auf Bruttobasis vor (s. § 50a aF Anm. 115 ff., zur Altkommentierung mit Stand März 2005 s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de). In einem vereinfachten Antrags-

verfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 konnte – ohne Beschränkung auf EU/EWR-Staatsangehörige – im StAbzugswege einbehaltene Steuer bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 aF unterlagen, erstattet werden, wenn die mit den Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden BA/WK höher waren als die Hälfte der Einnahmen (s. § 50 aF Anm. 390 ff. s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de). Im Anschluss an das Urt. des EuGH v. 12.6.2003 (C 234/01, BStBl. II 2003, 859 – Gerritse) verzichtete die FinVerw. auf die 50%-Grenze (BMF v. 3.11.2003, BStBl. I 2003, 553). Im Anschluss an das Urt. des EuGH v. 3.10.2006 (C 290/04, BStBl. II 2007, 352 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH) nach der die Berücksichtigung von BA/WK bereits beim Steuerabzug zu erfolgen hat, ließ die FinVerw. den Abzug von BA/WK bereits beim StAbzug zu, führte aber die 50%-Grenze wieder ein; die Regelung war weiterhin begrenzt auf EU/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten (BMF v. 5.4.2007, BStBl. I 2007, 449). Gem. dem Schr. des BMF v. 16.2.2011 (BStBl. I 2011, 528) ist die 50%-Grenze nunmehr für Vergütungen, die bis einschließlich 31.12.2008 zuflossen, nachträglich wieder abgeschafft. Die o.a. Begrenzung auf EU/EWR-Staatsangehörige bleibt erhalten.

II. Nachgewiesene Betriebsausgaben/Werbungskosten (Abs. 3 Satz 1)

1. Betriebsausgaben/Werbungskosten

106

Abgezogen werden können nur BA in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen (Satz 1).

Betriebsausgaben: Zur Definition s. § 4 Abs. 4 (s. § 4 Anm. 700 ff.). Sofern nach § 4 Abs. 5 Abzugsbeschränkungen bestehen (s. § 4 Anm. 1100 ff.) sind diese auch beim StAbzug nach Abs. 3 Satz 1 zu berücksichtigen.

Werbungskosten: Zur Definition s. § 9 Abs. 1 Satz 1 (s. § 9 Anm. 60 ff.). Sofern nach § 9 Abs. 5 Abzugsbeschränkungen bestehen (s. § 9 Anm. 685 ff.), sind diese auch beim StAbzug nach Abs. 3 Satz 1 zu berücksichtigen.

Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang: Das Gesetz definiert diesen Begriff nicht. Es enthält eine identische Formulierung bereits in § 3c Abs. 1 als Voraussetzung für die Beschränkung des BA/WK-Abzugs im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen. Wegen des gleichgelagerten Zusammenhangs kann hier die dazu ergangene Rspr. angewandt werden (BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132 [134]; BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 Rn. 47; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 23; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 23; Lademann/Nieland, § 50a Rn. 255). BA/WK stehen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 1, 2, und 4, wenn sie nicht nur durch die betreffenden Einnahmen veranlasst sind, sondern darüber hinaus iS einer Kausalität einen direkten Bezug speziell zu jenen Einnahmen haben und deswegen ohne dieselben nicht denkbar sind (EuGH v. 15.2.2007 – C-345/04, DStRE 2007, 961 – Centro Equestre da Lezìria Grande L; BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132 [134]; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 23; s. auch BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 47). Nach der Rspr. zu § 3c Abs. 1 liegt ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang vor, wenn Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind; ein finaler Zusammenhang in dem Sinne, dass die Ausgaben erbracht werden, um dadurch Einnahmen zu erzielen, wird aber nicht verlangt (s. § 3c Anm. 37 und die dort aufgeführte Rspr.); zur Kritik an diesem Tatbestandsmerkmal s. Grams/Schön, IStR 2008, 656 [657]).

Abweichung von § 50 Abs. 1: Nicht nachvollziehbar ist, warum § 50a Abs. 3 Satz 1 einen *unmittelbaren wirtschaftlichen* Zusammenhang verlangt, während § 50 Abs. 1 für den BA/WK-Abzug nur einen *wirtschaftlichen* Zusammenhang verlangt (Lademann/Nieland, § 50a – Rn. 254).

Zeit und Ort der Entstehung der Aufwendungen sind unerheblich (EuGH v. 15.2.2007 – C-345/04, DStRE 2007, 961 – Centro Equestre da Leziria Grande L; BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132 [134]), dh., ob die BA/WK im Inland oder Ausland angefallen sind (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 47; Blümich/Wied § 50a Rn. 34 aE). Auch der Zeitpunkt ist grds. unerheblich. Sie können bereits vor oder erst nach dem Zeitpunkt der Einkunftserzielung, der dem StAbzug zugrunde liegt, entstanden sein (aA BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 48).

Beispiele: Konkret zuordenbare Reisekosten, spezielle Bühnen-, Kleidungs-, Personalaufwendungen (Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 23); Aufwendungen für Ton- und Lichtanlage, ggf. auch konkret zurechenbare Aufwendungen für Telefon und Personal (Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 [741]), Hallenmiete, Promotionkosten, besondere Haftpflichtversicherungen (Lademann/Nieland, § 50a Rn. 256), Dolmetscher, Managerkosten, soweit unmittelbar im Zusammenhang mit der inländ. Tätigkeit aufgewandt (Intemann/Nacke, DB 2007, 1430 [1432]).

Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht bei Allgemeinkosten aller Art, AfA, lfd. Unterhaltskosten, allgemeine Managerkosten, AK für Anlagen, die über eine Veranstaltung im Inland hinaus genutzt werden, Tonstudio, allgemeiner Versicherungsaufwand; sie können nicht im Abzugs-, wohl aber im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden (Rüping, IStR 2008, 575 [581]; Lademann/Nieland, § 50a Rn. 257).

107 2. Nachweis der Betriebsausgaben/Werbungskosten

Unterschiedliche Voraussetzungen bestehen für den Nachweis der BA/WK. Werden BA/WK vom Vergütungsschuldner getragen so sind keine besonderen Voraussetzungen für den Abzug vorgesehen (Satz 1 aE). Ein besonderer Nachweis wird verlangt, wenn der beschr. Stpfl. seine BA/WK zunächst selbst getragen hat und nunmehr beim StAbzug berücksichtigt wissen will („materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung", Hartmann, DB 2009, 197 [200]). Hier wird das Risiko auf den Vergütungsschuldner verlagert, der bei Nichtanerkennung der Aufwendungen als BA/WK das Risiko trägt ggf. als Haftungsschuldner für einen zu niedrigen StAbzug in Anspruch genommen zu werden.

Europarechtswidrigkeit: s. Anm. 4.

Nachprüfbare Form: Das Gesetz enthält keine Definition, was damit gemeint ist. Auch andere Normen enthalten diese Formulierung nicht. In § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV wird ergänzend geregelt, dass die in Fällen des Abs. 3 abgezogenen BA/WK und die Staatsangehörigkeit des beschr. stpfl. Gläubigers in einer für das FA nachprüfbaren Form zu dokumentieren sind. UE können keine weitergehenden Anforderungen an den Nachweis gestellt werden, als er auch für BA/WK nach §§ 4 und 9 verlangt werden kann (Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 24; ähnlich Nacke, DB 2008, 2792 [2799 f.]). Ausreichend wäre danach die Glaubhaftmachung und ggf. der vollständige Nachweis (vgl. § 4 Anm. 735, § 9 Anm. 54). Dies sollte auch unter Berücksichtigung der nunmehr auch für direkte Steuern anwendbaren Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG, umgesetzt in nationales Recht in § 1 Abs. 2 Nr. 7 EG-BeitrG, ausreichend sein. Die tatsächliche Umsetzung der rechtlichen Möglichkeiten nach dem EG-BeitrG ist durch

die FinVerw. zu organisieren. Sie darf aber bei mangelndem Vollzug nicht zulasten des beschr. Stpfl. gehen (vgl. Intemann/Nacke, DB 2007, 1430 [1433]; Eicker/Seiffert, BB 2007, 359 [361]; s. zum Verstoß gegen höherrangiges Recht Anm. 4). Gleichwohl wird überwiegend verlangt, dass die Vorlage einschlägiger Rechnungen, Quittungen, Zahlungsbelege, Flugtickets usw. erforderlich ist (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 46; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 24). Weiterhin sind geordnete Aufzeichnungen zu erstellen und vorzuhalten, die die in § 73d Abs. 1 Satz 3 genannten Aufzeichnungen umfasst (Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 24). Geleistete VorausZ für Aufwendungen werden ebenfalls erfasst. Zukünftiger Aufwand, dessen Entstehung nachvollziehbar feststeht, ist uE ebenfalls zu berücksichtigen (Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 23; Schmidt/Loschelder XXIX. § 50a Rn. 24 aE; aA: BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 48). Eine tatsächliche Leistung und den Abfluss iSv. § 11 Abs. 2 verlangt dass Gesetz nicht (Kirchhof/Gosch X., aaO). Nach Auffassung der FinVerw soll dieser Aufwand nur bei weiteren Zahlungen im Zusammenhang mit der Leistung, die dem StAbzug unterliegen, abgezogen, durch eine korrigierte Steueranmeldung berücksichtigt oder im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden können (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 48). Gegenüber der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Regelung stellt dies uE keine Erleichterung dar (vgl. auch Kahle/Schulz, RIW 2009, 140 [146]).

Vom Vergütungsschuldner übernommene BA/WK können beim StAbzug von der Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Satz 1 abgezogen werden. Dies betrifft die Fälle, in denen der Vergütungsschuldner die Aufwendungen direkt trägt und sie nicht schon nach Abs. 2 Satz 2 vom StAbzug ausgeschlossen sind. Das Gesetz bezeichnet diese Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Formulierung des Nachweises für vom beschr. Stpfl. getragene BA/WK. Gleichwohl sind in diesen Fällen nach § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV ebenso Aufzeichnungen zu führen, die nachprüfbar sind (Nacke, DB 2008, 2792 [2800]).

Zuständigkeit: Nach derzeitiger Rechtslage ist dem für den Vergütungsschuldner zuständigen FA gegenüber der Nachweis zu erbringen. Durch das Begleitgesetz zur 2. Föderalismusreform (s. Anm. 2) wurde diese Zuständigkeit auf das BZSt. übertragen (Abs. 3 Satz 1; § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV). Damit soll eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden. Der Zeitpunkt der Übertragung wird durch eine RVO festgelegt, die noch nicht ergangen ist. Frühester Zeitpunkt des Zuständigkeitswechsels: 1.1.2012 (§ 52 Abs. 58a).

III. EU/EWR-Angehörige (Abs. 3 Satz 2 und 3) 108

Natürliche Personen: Der StAbzug auf der Grundlage einer Nettobemessungsgrundlage ist nur möglich, wenn der Vergütungsgläubiger ein EU-/EWR-Staatsangehöriger ist und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat (Abs. 3 Satz 2). Staatsangehörigkeit und Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt müssen identisch sein. Auch ein norwegischer Staatsangehöriger, der in Dänemark seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, kann diese Regelung bei Einkünften, die dem StAbzug nach Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 unterliegen, in Anspruch nehmen. Nicht in einem EU/EWR-Staat ansässige oder natürliche Personen mit Drittstaatenangehörigkeit können diese Regelung nicht in Anspruch nehmen.

Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 32 Abs. 4 KStG: Darunter fallen alle europäischen Gesellschaften einschl. europäi-

scher Genossenschaften. Der StAbzug auf der Grundlage einer Nettobemessungsgrundlage ist nur möglich, wenn diese Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ihren Sitz (§ 10 AO) oder ihre Geschäftsleitung (§ 11 AO) in einem EU/EWR-Staat haben (Abs. 3 Satz 3). Abs. 3 Satz 3 geht insoweit der Beschränkung des § 8 Abs. 6 vor (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 50).

Aufzeichnungspflicht nach § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV: Der Vergütungsschuldner hat auch die Staatsangehörigkeit des Gläubigers zu dokumentieren. Der Nachweis kann durch Vorlage der Kopie eines Lichtbildausweises mit Angabe der Staatsangehörigkeit, zB Reisepass, Personalausweis oder vergleichbare Ausweise, erbracht werden (Lademann/Nieland, § 50a Rn. 263 aE). Bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen bezieht sich dieses Kriterium auf den Staat des Sitzes oder der Geschäftsleitung. Der Nachweis kann hier durch Vorlage einer Fotokopie des Handelsregisters erbracht werden.

109 IV. Rechtsfolge: Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten und besonderer Steuersatz (Abs. 3 Satz 4)

Der Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug kann bereits im StAbzugsverfahren berücksichtigt werden.

Der Steuersatz beträgt 30%, wenn der Gläubiger eine natürliche Person ist (Satz 4 Nr.1), und 15%, wenn der Gläubiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 32 Abs. 4 KStG ist (Satz 4 Nr. 2) ist. Bemessungsgrundlage sind die Nettoeinnahmen nach Abzug der BA/WK von der Vergütung. Der höhere StSatz bei natürlichen Personen soll eine angemessene Besteuerung gewährleisten (BTDrucks. 16/10189, 63). Bei natürlichen Personen und Einkünften iSv. Abs. 1 Nr. 1 und 2 führt der StAbzug auf Nettobasis damit erst bei BA/WK von mehr als 50% der Bruttoeinnahmen zu einer Steuerminderung, während sich bei beschr. stpfl. Körperschaften und bei natürlichen Personen mit Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 4 wegen des gegenüber dem Bruttoabzug unveränderten Steuersatzes BA/WK immer steuermindernd auswirken.

110–114 Einstweilen frei.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Befreiung vom Steuerabzug auf 2. Stufe

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

I. Überblick

115

Mehrstufige Leistungsverhältnisse: Der durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) eingefügte Abs. 4 befreit in mehrstufigen Leistungsverhältnissen, in denen die an einen ausländ. Vergütungsgläubiger geleistete Vergütung, ggf. gemindert um eigene Aufwendungen und den eigenen Vergütungsanteil weitergeleitet wird, den Vergütungsschuldner der 2. Stufe vom StAbzug bei Zahlung an den unmittelbar im Inland die Leistung erbringenden beschr. Stpfl. Die Norm geht dabei von der Zulässigkeit des StAbzugs auch durch ausländ. Vergütungsschuldner aus; s. dazu Anm. 122. Zur Kritik an der Besteuerung auf der zweiten Ebene vgl. Grams/Schön, IStR 2007, 648 (659 f.); Holthaus, IStR 2008, 95 (97); Rüping, IStR 2008, 575 (580 f.)

Beispiel: Ein inländischer Konzertveranstalter K schließt einen Vertrag mit einer österreichischen Konzertagentur A (natürliche Person), dass diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung den österreichischen Sänger S für mehrere Konzerte in Deutschland zur Verfügung stellt. A erhält eine Bruttovergütung iHv. 100 000,- € und zahlt an S 75 000,- € Gage sowie 5 000,- € Reisekostenerstattung. K hat von der Vergütung an A nach Abs. 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 einen StAbzug iHv. 15% = 15 000,- € vorzunehmen und an das FA abzuführen (1. Stufe). Auf der 2. Stufe wäre A verpflichtet, ebenfalls für die Vergütung an S nach Abs. 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 einen StAbzug vorzunehmen (2. Stufe). Da K bereits auf der 1. Stufe auf die Bruttovergütung den StAbzug vorgenommen hat, darf A auf der 2. Stufe nach Abs. 4 Satz 1 den StAbzug unterlassen.

Bis einschließlich VZ 2008 unterlag nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 23.1. 1996, BStBl. I 1996, 89 – Tz. 4.2) bei mehrstufigen Vertragsverhältnissen die Vergütung auf jeder Stufe dem StAbzug auf Bruttobasis. Es kam dabei zum sog. Kaskadeneffekt, der zu Überbesteuerungen führen konnte. Die FinVerw. ließ in diesen Fällen nur Billigkeitsmaßnahmen zu. UA. aus diesem Grund wurde der StAbzug auf Bruttobasis als nicht mit höherrangigem Recht in Einklang stehend angesehen (s. § 50a aF Anm. 4, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de). Die Anwendung des StAbzugs durch ausländische Vergütungsschuldner war umstritten s. § 50a aF Anm. 132, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 4 ist,

- dass der Gläubiger einer Vergütung seinerseits Steuern für Rechnung eines anderen beschr. stpfl. Gläubigers einzubehalten hat (2. Stufe), Satz 1 und
- dass kein Ausschlusstatbestand iSd. Satz 2 vorliegt.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

1. Mehrstufiges Leistungsverhältnis (Abs. 4 Satz 1)

116

Beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsschuldner: Aus dem Wortlaut des Gesetzes („*anderen* beschr. stpfl. Gläubigers") ergibt sich, dass auch auf der 1. Stufe ein beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger zugleich der Vergütungsschuldner für die 2. Stufe sein muss.

Beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger: Der Vergütungsgläubiger der 2. Stufe muss beschr. Stpfl. sein. Auf die Staatsbürgerschaft kommt es nicht an. Eine Unterscheidung zwischen Staatsangehörigen von EU/EWR-Staaten und Drittstaaten wird nicht vorgenommen. Handelt es sich auf der 2. Stufe um einen unbeschr. Stpfl. Gläubiger, kann Abs. 4 keine Anwendung finden.

Der StAbzug auf der 1. Stufe wurde gem. Abs. 2 auf (eingeschränkter) Bruttobasis durchgeführt. Ein BA/WK-Abzug nach Abs. 3 darf nicht durchgeführt worden sein. Eine Beschränkung auf bestimmte Abzugstatbestände iSd. Abs. 1 Nr. 1–4 enthält das Gesetz nicht.

Mehr als zwei Stufen: UE. kann die Norm auch auf Vertragsverhältnisse mit mehr als zwei Stufen angewandt werden (ebenso Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 35), zB wenn zwischen einem inländ. Konzertveranstalter und dem ausländ. Sänger (s. Anm. 115) nicht nur eine Konzertagentur, sondern auch noch eine Künstlergesellschaft eingebunden ist. Die Voraussetzungen für das Absehen vom StAbzug müssen dann auf allen betr. Ebenen vorliegen. Bei Aufsichtsratsvergütungen (Abs. 1 Nr. 4) wird ein mehrstufiges Vertragsverhältnis nicht in Betracht kommen.

117 2. Kein Vorliegen der Ausnahmen (Abs. 4 Satz 2)

Satz 2 regelt die Ausnahmen, in denen vom StAbzug auf der 2. Stufe nicht abgesehen werden kann.

Vom Steuerabzug auf der 2. Stufe darf nicht abgesehen werden, wenn der Schuldner der Vergütung auf 2. Stufe in seiner Stellung als Gläubiger der Vergütung 1. Stufe

- BA/WK nach Abs. 3 als EU/EWR-Angehöriger geltend macht,
- die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 als EU/EWR-Angehöriger beantragt oder
- die Erstattung der Abzugsteuer nach § 50d Abs. 1 oder einer anderen Vorschrift beantragt.

Rechtsfolge ist in diesen Fällen, dass auch auf der 2. Stufe der StAbzug als Brutto- (Abs. 2) oder Nettoabzug (Abs. 3) durchzuführen ist. Verfahrensrechtlich verweist Satz 2 auf die für den StAbzug geltenden Regeln des Abs. 5.

Einzelfallbetrachtung: Der Verzicht auf einen StAbzug auf der 2. Stufe kann abhängig von der Rechtsform der involvierten Vertragspartner und der Höhe der BA/WK auch ungünstig sein. Zu Vergleichsrechnungen vgl. Holthaus, DStZ 2008, 741 (745 f.); Lademann/Nieland, § 50a Rn. 292 ff.

118 III. Rechtsfolge: Kein Steuerabzug

Rechtsfolge: Vom StAbzug auf die Vergütung der 2. oder einer weiteren Ebene kann abgesehen werden. Eines besonderen Verfahrens bedarf es dafür nicht.

119 Einstweilen frei.

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

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

I. Entstehung der Steuer mit Zufluss der Vergütung (Abs. 5 Satz 1) 120

Regelung: Die AbzugSt. für beschr. Stpfl. entsteht abw. 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). Sie ist uE lex specialis gegenüber § 11, da es eines tatsächlichen Abflusses im grenzüberschreitenden Bereich bedarf.

Zuflusszeitpunkt:

▸ *Zahlung, Verrechnung, Gutschrift:* Zufluss mit diesen Vorgängen (§ 73c Nr. 1 EStDV). Dies gilt auch bei Zahlung über ein Treuhandkonto, bei bilanzierenden Stpfl. und (abweichend von § 11 Abs. 1) gegenüber beherrschenden Gesellschaftern.

▸ *Hinausschiebung der Zahlung wegen vorübergehender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners:* Zufluss bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (§ 73c 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 (§ 73c Nr. 3 EStDV)

▸ *Wechsel:* zu Zweifelsfragen vgl. Richter, StBp. 1978, 245.

▸ *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 1986, 404).

▸ *Fremdwährungen:* Zahlungen in Fremdwährungen sind zum jeweiligen stl. relevanten Zu- bzw. Abfluss in Euro umzurechnen, s. § 49 Anm. 50.

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

1. Zeitpunkt 121

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. 120).

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.

122 **2. 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. 140 ff. Zum Absehen vom StAbzug bei Freistellung vgl. Anm. 123.

Vergütungsschuldner ist derjenige, der zivilrechtlich zur Zahlung der Vergütung an den Gläubiger verpflichtet ist. Im Regelfall ist dies der Veranstalter von zB künstlerischen oder sportlichen Darbietungen, der Lizenznehmer oder das überwachte Unternehmen. Durch eine privatrechtliche Vereinbarung kann diese Verpflichtung nicht suspendiert werden (BFH v. 18.3.2009 – I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237 [1239]). 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 1995, 391 für GbR als LSt.-Abzugsverpflichtete; zu Dachverbänden im Mannschaftssport s. Holthaus, IStR 2010, 763 [764]; weitere Beispiele in BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 41 und 91 ff.). 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. Vergütungsschuldnern s.u.). Das bis zum VZ 2008 bestehende Risiko der Doppelbesteuerung („Kaskadeneffekt", Kramer, IStR 1998, 557 [560]). wurde mit dem JStG 2009 (s. Anm. 2) durch Abs. 4 weitgehend beseitigt (s. Anm. 115 ff.). Danach kann auf den StAbzug auf 2. Stufe verzichtet werden. Unter bestimmten Voraussetzungen lebt diese StAbzugsverpflichtung auf der 2. Stufe aber wieder auf (s. Anm. 117 ff.). Zu den verfahrensrechtl. Problemen der Erstattung zuviel entrichteter Steuer vgl. Grams, BB 1997, 70 und Anm. 123.

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: grds. KapErtrSt. nur bei KapErtr. inländ. Schuldner)

kennt die Abzugspflicht nach § 50a keine Einschränkung auf Vergütungsschuldner mit Inlandsverhaftung. Danach wäre zum StAbzug nach § 50a jeder Vergütungsschuldner verpflichtet, der eine Vergütung iSd. Abs. 1 zahlt. Dies wird seitens der FinVerw. begründet mit der subjektbezogenen Erhebung der Steuer begründet (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 35; v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904 – Tz. 1.2). Der BFH sieht ebenfalls keine Einschränkung auf inländ. Vergütungsschuldner. Neben dem Gesetzeswortlaut führt er den Inlandsbezug durch die jeweilige Veranstaltung im Inland als Rechtfertigung an; auch sei ein Vergleich mit der LSt. deshalb nicht möglich, weil der gesetzl. Pflichtenkreis bei § 50a (§§ 73d, 73e EStDV) weniger umfassend sei (BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190 [191]). 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. best. (ebenso Blümich/Wied, § 50a Rn. 108; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 33; ohne Begr. bei ausländ. Vergütungsschuldnern Abzugsverpflichtung angenommen: BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864).

▸ *Einschränkung auf Vergütungsschuldner mit Inlandsbezug nach dem Sinn des § 50a:* Nach FG München v. 16.11.1986 (EFG 1987, 250, rkr.) sind allerdings entsprechend § 38 Abs. 1 zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 nur inländ. Vergütungsschuldner (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, Betriebsstätte oder ständige 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. 3a Rspr. Gr. 1, 57 [64]; Massbaum, Die beschr. StPflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 239; Grams, RIW 1997, 55 [58]; Grams, Anm. zu FG Münster v. 23.5.2001 in IStR 2002, 744). § 38 wurde gerade – anders als § 50a 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]). Eine vergleichbare Einrichtung liegt in diesen Fällen nicht vor. Die Auslegung der FinVerw. unter Verwendung eines Tatbestandsmerkmals „Inlandsbezug" findet keine Grundlage im Wortlaut des Gesetzes (FG Münster v. 1.4.2004, IStR 2004, 349, rkr.). Sowohl ein ausländ. ArbG als auch andere ausländ. Vergütungsschuldner haben 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. 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. Aus tatsächl. Gründen soll gem. Auffassung der FinVerw. in diesen Fällen eine Inanspruchnahme des Vergütungsempfängers durch Nachforderungsbescheid erfolgen (§ 50a Abs. 5 Satz 5, BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 42). Das Gesetz enthält dazu keine Regelung. Es erscheint deshalb fraglich, ob eine StAbzug-Verpflichtung durch Analogie entstehen kann (vgl. Nacke, NWB 2011, 607 [612]).

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 – unabhängig von der Art – schulden. Die Zuwendung des Dritten muss sich 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.

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. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 100 Bsp. 9).

„**for services of (fso)**"**-Klausel** in englischsprachigen Vertragstexten kann sowohl eine Vertreterklausel als auch eine Vereinbarung, mit der sich eine Partei selbst für die Leistung eines Dritten verpflichtet, als auch eine echte Vereinbarung zugunsten Dritter beinhalten. Es bedarf der Auslegung im Einzelfall (FG Köln v. 18.7.2002, EFG 2002, 1457, rkr.)

Sachleistungen: s. Anm. 93.

123 **3. Für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner)**

Der Abzugsverpflichtete hat den StAbzug für Rechnung des Gläubigers vorzunehmen. Letzterer ist der Steuerschuldner (Klammerdefinition). 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 Rspr. Gr. 1, 517 [540]).

Bis einschließlich VZ 2008 enthielt Satz 4 die zusätzliche Definition des Gläubigers als Vergütungsschuldner (s. § 50a aF Anm. 139, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de). Diese Definition entfällt ebenso wie die ausdrückliche Bezeichnung als *beschr. stpfl.* Gläubiger, ohne dass dies eine andere Rechtsfolge hat.

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 2002, 521 – Tz. 2.1; FG Brandenb. v. 23.9.2000, EFG 2001, 326, rkr.; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 41; s. auch FW, IStR 1994, 240). Der Erstattungsanspruch ist durch den Vergütungsgläubiger mit Antrag auf Erl. eines Freistellungsbescheids als Grundlage für die Erstattung geltend zu machen (BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; v. 23.1. 1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 1985, 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, berichtigt oder aufgehoben wird (Blümich/Wied, § 50a Rn. 117). Der Antrag ist innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO zu stellen. Der Vergütungsschuldner hat nur in Ausnahmefällen einen eigenen Erstattungsanspruch (BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700; 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). Bei Doppelerstattung aufgrund zu Unrecht einbehaltenen StAbzugs besteht Rückzahlungsverpflichtung des Vergütungsgläubigers (BFH v. 28.6.2005 – I R 33/04, BStBl. II 2006, 489 [490]). Der Erstattungsanspruch wird nicht verzinst (BFH v. 18.9.2007 – I R 15/05, BStBl. II 2008, 332 mit Anm. Dörr, BB 2008, 488).

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).

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

Abtretung der Vergütungsforderung: Die AbzugSt. ist zu Lasten des Abtretenden abzuziehen, denn durch die Abtretung wird nicht bewirkt, dass der Tat-

bestand der Einkunftserzielung vom Abtretungsempfänger verwirklicht wird (s. BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330; v. 27.1.1993 – II S 10/92, BFH/NV 1993, 350). Zur Minderung der Bemessungsgrundlage infolge der Abtretung in Ausnahmenfällen vgl. Anm. 93.

Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen: Der StAbzug ist grds. ungeachtet der Anwendung eines DBA in voller Höhe vorzunehmen (§ 50d Abs. 1).

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

1. Abführung (§ 73e Satz 1 EStDV) 124

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 BZSt. (bis 31.12.2012: 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]). § 73e EStDV hat in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e eine ausreichende Rechtsgrundlage (BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864: Steueranmeldung ist „formell rechtmäßig"; ebenso Lademann/Nieland, § 50a Rn. 314; 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 bis mindestens zum 31.12.2011 ist das für die Besteuerung nach dem Einkommen des Vergütungsschuldners zuständige FA (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 59; BFH v. 18.5.1994 – I R 21/93, BStBl. II 1994, 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 § 73e EStDV nicht zu ermitteln ist. Bei einer Tournee soll das FA zuständig sein, in dessen Bezirk die Tournee beginnt (FG München v. 3.6.1998, EFG 1998, 1266, rkr.). Bei StAbzug über mehrere Stufen ist das FA des Vergütungsschuldners der 1. Stufe zuständig (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 59).

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.): Ab dem 1.1.2012 ist vorgesehen, das Verfahren zentral durch das BZSt. durchführen zu lassen (§ 52 Abs. 58a), wenn die dazu notwendige RVO erlassen ist.

Bezeichnung: „Steuerabzug von Vergütungen iSd. § 50a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes".

2. Anmeldung (§ 73e Sätze 2–5 EStDV) 125

Die Steueranmeldung ist auf amtlich vorgeschriebenen Vordrucken auf elektronischem Weg zu übermitteln. 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 1997, 700 [702]). Die Steueranmeldung bildet einen eigenständigen Rechtsgrund iSd. § 37 Abs. 2 AO (BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781). Auf Antrag kann zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 73e Satz 5 EStDV).

Verwaltungsakt mit Drittwirkung: Die Steueranmeldung ist ein Verwaltungsakt, der mit der Einreichung beim FA zu einem solchen mit Drittwirkung wird (Massbaum, Die beschränkte StPflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 243). Der Vergütungsschuldner ist aufgrund dessen berechtigt, nur den um die Steuer geminderten Teil der Vergütung an den Vergütungsgläubiger auszuzahlen (BFH v. 27.7.1987 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700). Es erfolgt – abgesehen von der Bescheinigung nach Satz 6 (s. Anm. 136 ff.) – keine Bekanntgabe an den Vergütungsgläubiger als Steuerschuldner.

Zeitpunkt und zuständiges Finanzamt: Wie bei Abführung (s. Anm. 124). Zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen bei verspäteter Abgabe vgl. OFD Hamb. v. 9.8.1984, StEK AO 1977 § 152 Nr. 15.

Inhalt: Gläubiger, Höhe der Vergütung, Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage abgezogenen BA/WK, Höhe des StAbzugs (tatsächlicher Einbehalt, nicht Sollbetrag, BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700; Lademann/Nieland, § 50a Rn. 316); bei Verzicht auf elektronischer Übermittlung zusätzlich Unterschrift durch Vergütungsschuldner oder dessen Vertreter.

Die Anmeldepflicht besteht nach § 73e Satz 3 EStDV auch, wenn ein StAbzug nach Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 4 Satz 1nicht vorzunehmen ist oder aufgrund eines DBA kein Abzug oder ein Abzug nicht in voller Höhe vorgenommen wird (vgl. zur Anwendung von DBA § 50d).

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. 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 als auch der Vergütungsgläubiger (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [552]; BMF v. 25.11. 2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 68; s. auch Schauhoff, IStR 2004, 706 [708 f.]; Wassermeyer, IStR 2004, 709). Sie kann mit dem Einspruch und ggf. der Klage angefochten werden (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 1997, 700; v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314; v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228 mit Anm. Dörr, BB 2008, 599; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 40; krit. zur Rspr. Schauhoff, IStR 1997, 662; Grams, DStZ 1998, 24; zur Hinzuziehung/Beiladung des Schuldners bei Anfechtung durch den Gläubiger s. FG München v. 21.2.2001, EFG 2002, 629, rkr., zu LSt.). Bei Anfechtung durch den Vergütungsgläubiger wird nur geprüft, ob der StAbzug vom Vergütungsschuldner durchgeführt wer-

den durfte (BFH v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892; v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228). Die Frist zur Anfechtung läuft ohne Rechtsbehelfsbelehrung (BFH v. 25.6.1998 – V B 104/97, BStBl. II 1998, 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). Bei einem Ensemble sind die Ensemblemitglieder anfechtungsberechtigt (BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186).

▸ *Aussetzung der Vollziehung* (§ 361 AO; § 69 FGO) können sowohl der Vergütungsgläubiger als 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 § 50d (BLÜMICH/WIED, § 50a Rn. 115). Kann eine materiellrechtliche Abführungsverpflichtung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt in Betracht kommen, bleibt es bei der AdV (BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700 [701]; v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314 [1315] mit Anm. KB, IStR 1999, 369; zur Kritik im Hinblick auf einen erschwerten Rechtsschutz GRAMS, DStZ 1998, 24). Die StErstattung aufgrund einer DBA-Regelung kann nur im Verfahren nach § 50d geltend gemacht werden (BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781; s. dazu GRAMS, BB 1997, 70; zur Kritik daran s. MÖSSNER, IWB F. 3a Rspr. 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, § 50a Rn. 46).

▸ *Aufforderung zur Anmeldung* ist idR kein anfechtbarer und aussetzbarer Verwaltungsakt (FG München v. 10.4.1995, EFG 1995, 752, rkr.; differenzierter FG Brandenb. 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 Vergütungsgläubiger 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 als auch der Steuerschuldner beantragen (FG Hamb. 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 1997, 700).

Zweifel an der Steuerpflicht berechtigen nicht, den StAbzug zu unterlassen. Nur wenn der Gläubiger einen Nachweis des zuständigen FA über seine unbeschr. StPflicht oder einen Freistellungsbescheid vorlegt, kann der Vergütungsschuldner vom StAbzug absehen (§ 73e Satz 6 EStDV).

3. Aufzeichnungen und Steueraufsicht (§ 73d EStDV) 126

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

– Name und Wohnung des beschr. stpfl. Gläubigers (Steuerschuldners),
– Höhe der Vergütung in Euro,
– Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage des StAbzugs abgezogenen BA oder WK,
– Tag, an dem die Vergütungen dem Steuerschuldner zugeflossen sind,
– Höhe und Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Steuer.

Nach § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV sind in Fällen des Abs. 3 die von der Bemessungsgrundlage des StAbzugs abgezogenen BA/WK und die Staatsangehörigkeit des beschr. stpfl. Gläubigers in einer für das FA/BZSt nachprüfbaren Form zu dokumentieren (s. Anm. 107).

Steueraufsicht:

▸ *Prüfung:* Sowohl bei Veranlagung des Vergütungsschuldners (zur ESt. bzw. KSt.) als auch bei Außenprüfungen ist nach § 73d Abs. 2 EStDV zu prüfen, ob die Steuern ordnungsgemäß einbehalten und abgeführt wurden (s. im Einzelnen zur Ap. Grams, DStZ 1979, 77).

Zur Zulässigkeit einer Ap. beim Vergütungsschuldner vgl. BFH v. 23.2.1985 – I R 53/81, BStBl. II 1985, 566. In § 50b wurde durch das Haushaltsbegleitgesetz 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 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 § 50a ist abgedeckt (Grams, DStZ 1997, 77 [80]).

▸ Auskünfte an ausländische FinanzVerwaltungen: werden erteilt:
– im Rahmen des Kontrollmeldeverfahrens (s. § 50d Anm. 80 ff.);
– bei Verzicht auf Wohnsitzbestätigung im Erstattungsverfahren (derzeit nur USA).

127–129 Einstweilen frei.

IV. Haftung des Vergütungsschuldners für Einbehaltung und Abführung der Steuer (Abs. 5 Satz 4)

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: s. vor Anm. 12.

130 1. Vergütungsschuldner als Haftender

Der Schuldner der Vergütungen haftet sowohl für die Einbehaltung als auch für die Abführung der Steuer. Dies entspricht der Regelung bei der LSt. (§ 42d Abs. 1) und der KapErtrSt. (§ 44 Abs. 5). Der Haftende kann sich jedoch nicht entspr. § 42d Abs. 2 von der Haftung befreien. Haftung setzt Abzugspflicht und Abzugspflicht setzt das Vorhandensein beschr. 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. 122.

2. Ermessen bei Haftungsinanspruchnahme 131

Auswahlermessen (Inanspruchnahme des Haftungsschuldners oder des Steuerschuldners): Bei ausländ. Stpfl. reicht nach stRspr. der Hinweis auf die beschränkte StPflicht (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; v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190; ebenso FG München v. 26.11.1986, EFG 1987, 250, rkr.). Problematisch ist diese Argumentation, wenn sowohl Vergütungsschuldner als auch Vergütungsgläubiger beschr. Stpfl. sind (vgl. den Sachverhalt FG München v. 3.6.1998, EFG 1998, 1266, rkr. s. dazu auch BFH v. 17.5.2005 – I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190) und damit gegenüber beiden die gleiche „Erschwernis" zur Durchführung des StAbzugs besteht. In diesen Fällen kommt eine primäre Inanspruchnahme des Steuerschuldners (= Vergütungsgläubigers) in Betracht (Hey, 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. 93 „Sachleistungen"). In diesen Fällen hat das FA die Steuern von dem beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger nach Abs. 5 Satz 5 nachzufordern.

Entschließungsermessen: Nach dem Wortlaut von § 73g Satz 1 EStDV „hat" das FA einen Haftungsbescheid zu erlassen, so dass insoweit kein Ermessen ausgeübt werden kann (krit. dazu Lademann/Nieland, § 50a Rn. 336). 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, § 50a Rn. 128.

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.).

3. Einzelfragen 132

Kein Verschulden: Die Haftung des Vergütungsgläubigers ist verschuldensunabhängig.

Kein Schadenseintritt bei der FinVerw. erforderlich: BFH v. 4.9.2002 – I B 145/01, BStBl. II 2003, 223.

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 17,64% statt 15%, 33,33% statt 25% bzw. 42,85% statt 30% kann einem Haftungsbescheid nur zugrunde gelegt werden, wenn eine ausdrückliche entsprechende Vereinbarung vorliegt (Darlegungspflicht bei FinVerw.); 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. Beim StAbzug auf Nettobasis (Abs. 3) ist die geminderte Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (Schnitger, FR 2003, 745 [749]). In diesem Umfang sind Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger Gesamtschuldner iSd. § 44 Abs. 1 AO (Blümich/Wied, § 50a Rn. 122). Sind die Einnahmen stfrei, entfällt die Haftung (Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 35; s. auch Anm. 93). Ebenso, wenn der Steueranspruch bereits vor Erl. eines Haftungsbescheids verjährt ist (BFH v. 11.7.2001 – VII R 28/99, BStBl. II 2002, 267; OFD Nürnb. 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, BStBl. II 1993, 407 [409]; Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 45). §§ 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, § 50a Rn. 53). Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO findet Anwendung (BFH v. 17.4.1996 – I R 82/85, BStBl. II 1996, 608; v. 14.7.1999 – I B 151/98, BFH/NV 1999, 1667; aA FG Münster v. 16.3.1999, EFG 1999, 636, rkr.; Schwedhelm/Binnewies, IStR 1998, 239). Eine beim Vergütungsschuldner durchgeführte Ap. 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). Zu unterschiedlichen Fristen beim Quellensteuerabzug und beim Erstattungsanspruch aufgrund § 50d iVm. einer Freistellung vom oder Minderung des Quellensteuerabzugs vgl. Bunzeck, DStR 1997, 750.

Haftungsbescheid (§ 73g EStDV): Das FA hat die Steuer bei dem Vergütungsschuldner bzw. bei § 50a 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; v. 7.7.2004 – VI R 171/00, BStBl. II 2004, 1087; v. 7.7.2004 – VI R 168/01, BFH/NV 2005, 397; v. 18.3.2009 – I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237; krit. Drüen, DB 2005, 299; 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.). Bei ordnungsmäßiger Anmeldung der Steuer oder schriftlichem Anerkenntnis ist kein Haftungsbescheid erforderlich (§ 73g 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 § 50a 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, BFH/NV 1997, 826; v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814; 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, BStBl. II 1997, 306; Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 36 aE). 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, BFH/NV 1997, 826). Der Haftungsbescheid muss als solcher bezeichnet und eindeutig adressiert sein (BFH v. 5.10.1994 – I R 31/93, BFH/NV 1995, 576). Mehrere Streitgegenstände können in einem Bescheid zusammengefasst werden (BFH v. 21.6.1989 – VI R 31/86, BStBl. II 1989, 909). Mängel in der Begr. des Bescheids können gem. § 126 AO noch im Einspruchsverfahren nachgebessert werden (BFH v. 23.8.1988 – VII R 66/85, BFH/NV 1989, 273).

▸ *Zustellung* des Haftungsbescheids kann entfallen bei ordnungsgemäßer Steueranmeldung oder schriftlichem Anerkenntnis der Zahlungsverpflichtung (§ 73g Satz 2 EStDV).

▸ *Rechtsschutz:* Der Haftungsbescheid ist durch Einspruch und Klage durch Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger anfechtbar (Schmidt/Loschelder XXX. § 50a Rn. 40; vgl. für Anfechtung nach Änderung des Bescheids BFH v. 24.7.1984 – VII R 122/80, BStBl. II 1984, 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 grds. 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, Erl. der Steuer zu beanspruchen (Waterkamp, FR 1994, 345 [347]). 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 Entsch. v. 24.3. 1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314, offengelassen (Blümich/Wied, § 50a Rn. 147 aE). Zur Problematik der Klagebefugnis bei Namensgleichheit zwischen einer Person mit dem Adressaten eines Haftungsbescheides s. BFH v. 18.2.2004 I B 135/03, BFH/NV 2004, 804. Bei Anfechtung durch den Vergütungsschuldner ist der Vergütungsgläubiger im FG-Verfahren nicht notwendig beizuladen (BFH v. 17.5.2005 – I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95). Zur Rev. eines Beigeladenen s. BFH v. 9.11.1983 – I R 216/82, BStBl. II 1984, 348. Zur AdV 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. Holthaus, IStR 2004, 199, mit Anm. Wassermeyer, 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; zum Rechtsschutz unter Berücksichtigung des EG-Rechts s. Cordewener, IStR 2006, 113 ff. und 158 ff.

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 StPflicht 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 (§ 50d Abs. 1 Satz 10), solange keine Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 vorliegt.

▸ *Unilaterale Freistellung*, zB nach § 50 Abs. 4: Auch hierfür ist nach Auffassung der FinVerw. eine entsprechende Freistellungs- bzw. Ermäßigungsbescheinigung des zuständigen FA Voraussetzung.

133 V. Inanspruchnahme des Steuerschuldners (Abs. 5 Satz 5)

Nach Satz 5 kann der Steuerschuldner nur in Anspruch genommen werden, wenn der Vergütungsschuldner den StAbzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat.

Die bis einschließlich VZ 2008 geltende Regelung, wonach entweder der Vergütungsschuldner die Vergütung nicht ordnungsgemäß gekürzt hat oder der beschr. stpfl. Gläubiger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt, ist ersetzt worden durch die Neuregelung (zur bis zum VZ 2008 geltenden Regelung s. § 50a aF Anm. 144, s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de).

Voraussetzung für eine Inanspruchnahme des Steuerschuldners ist ein nicht vorschriftsmäßiger StAbzug. Auf Kenntnisse des Steuerschuldners über die nicht ordnungsgemäße Abführung der Steuer kommt es nicht an. Ausreichend ist also, dass die Steuer

– nicht ordnungsgemäß einbehalten,
– nicht ordnungsgemäß angemeldet oder
– nicht ordnungsgemäß abgeführt wurde.

Dies ist auch der Fall, wenn der Gläubiger durch falsche Sachverhaltsangaben eine Freistellungsbescheinigung erwirkt und der Vergütungsschuldner deshalb die Steuer nicht einbehalten hat (BFH v. 26.7.1995 – I B 200/94, BFH/NV 1996, 311).

Auswahl: zur Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners (Haftender) oder des Vergütungsgläubigers (Steuerschuldner) vgl. Anm. 131.

Nachforderungsbescheid gegen Steuerschuldner: Die Steuer ist durch StBescheid anzufordern (§ 73g 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 Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 44). Anfechtung mit Einspruch (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO) durch den Steuerschuldner. Bei Eigenveranstaltungen kann ein Nachforderungsbescheid erlassen werden (BMF v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350 – Rn. 42), der ebenfalls abgeltende Wirkung hat.

Zuständigkeit: Die Nachforderung erfolgt bis 31.12.2011 durch StBescheid des für die Besteuerung des Vergütungsschuldners nach dem Einkommen zuständigen FA (§ 73g iVm. 73e Satz 1 EStDV; BFH v. 18.5.1994 – I R 21/93, BStBl. II 1994, 697) bzw. ab 1.1.2012 durch das BZSt. (s. Anm. 124).

134–135 Einstweilen frei.

VI. Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger (Abs. 5 Satz 6)

1. Überblick 136

Eine Bescheinigung mit den genannten Angaben hat der Vergütungsschuldner dem beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger auf Verlangen nach amtlichem Muster (Merkblatt des BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904, Anl. 1) zu erteilen. Diese Bescheinigung muss den Namen und die Anschrift des Gläubigers, die Art der Tätigkeit nebst Höhe der Vergütung in Euro, den Zahlungstag, den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach Abs. 2 oder Abs. 3 sowie bis zum 31.12.2011 das FA, an das die Steuer abgeführt wurde, enthalten.

Bedeutung: In allen Fällen, in denen die Abgeltungswirkung nicht eintritt oder der StAbzug zu Unrecht vorgenommen wurde, dient die Bescheinigung dem Nachweis des durchgeführten StAbzugs. Dies gilt insbes. für in § 50 Abs. 2 genannte Fälle.

2. Erteilung der Bescheinigung 137

Verpflichtung des Schuldners zur Bescheinigungserteilung: Satz 6 verpflichtet den Vergütungsschuldner auf Verlangen des Gläubigers zur Ausstellung der Bescheinigung. 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. § 50a 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 6 Nr. 1): Sie sollen diesen einwandfrei als Empfänger identifizieren. Sind sie unrichtig angegeben, ist eine berichtigte Bescheinigung auszustellen. Entgegen der Regelung in § 45a Abs. 6 für den KapErtrStAbzug enthält Satz 6 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 § 45a.

Tätigkeitsart und Vergütungshöhe (Satz 6 Nr. 2): Die Bescheinigung muss die Art der Tätigkeit enthalten, für die die Vergütung gezahlt wurde. Eine Beschreibung der 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, Anl. 1) verlangt darüber hinaus die Angabe des Zeitraums der Tätigkeit, ohne dass dies durch Satz 6 vorgesehen ist.

Zahlungstag (Satz 6 Nr. 3) ist der tatsächliche Tag der Barzahlung oder Überweisung.

Einbehaltener und abgeführter Steuerbetrag (Satz 6 Nr. 4): Der einbehaltene und abgeführte Steuerbetrag ist entsprechend dem im Abzugsverfahren tatsächlich einbehaltenen und abgeführten Betrag anzugeben. Dies gilt sowohl für den StAbzug auf Bruttobasis (Abs. 2) als auch auf Nettobasis (Abs. 3) einschl. Angabe des Solidaritätszuschlags.

Bezeichnung des Abführungsfinanzamts (Satz 6 Nr. 5): Das FA, an das der Vergütungsschuldner nach Satz 3 die einbehaltene Steuer (einschl. des Solidaritätszuschlags) abgeführt hat, ist noch bis zum 31.12.2011 (s. Anm. 124) anzugeben. Die Angabe umfasst die Steuernummer des Vergütungsschuldners.

138–139 Einstweilen frei.

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

I. Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung

140 **1. Abs. 6 als Ermächtigungsgrundlage**

Abs. 6 ermächtigt die BReg. mit Zustimmung des Bundesrates zum Erl. einer RechtsVO, nach der bei Vergütungen für Urheberrechte iSv. Abs. 1 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 § 73f 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 2002, 521 – Tz. 5; aA Lademann/Nieland, § 50a Rn. 350, der nur im Inland ansässige Rechtsträger erfassen will).

141 **2. Ausfüllung der Ermächtigung durch § 73f EStDV**

Beauftragter: § 73f Satz 1 EStDV legt 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 § 50a 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 1974, 360;
– *Verwertungsgesellschaft Wort*, Goethestraße 49, 80336 München, www.vgwort.de; FinMin. Bayern v. 17.11.1986, StEK EStG § 50a Nr. 52 = DB 1986, 2574.

Verfahren: Der als Beauftragter handelnde Rechtsträger hat den StAbzug vorzunehmen. Für ihn gelten Abs. 5 und §§ 73d und 73e EStDV entsprechend (§ 73f Satz 2 EStDV). Auch § 50d ist anwendbar (FinMin. NRW v. 22.7.1988, StEK EStG § 50a Nr. 57 = DB 1988, 177).

II. Abzugstatbestand des Abs. 6

1. An Beauftragte geleistete Vergütungen für Urheberrechte 142

Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Abs. 1 Nr. 3). Das besondere Verfahren nach Abs. 6 gilt nur für einen Teil der Vergütungen, die der AbzugSt. nach § 50a Abs. 1 unterliegen.

Nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistete Vergütungen:

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

▸ *Leisten an einen Beauftragten:*

▷ *Beauftragter:* Von der FinVerw. werden nur bestimmte Rechtsträger als Beauftragte iSv. Abs. 6 anerkannt; vgl. Anm. 141. Zur Abgrenzung des Handelns als Schuldner oder als Beauftragter vgl. FG Hamb. v. 19.1.1981, EFG 1981, 513, best. durch BFH v. 23.1.1985 – I R 53/81, BStBl. II 1985, 566.

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

Einstweilen frei. 143

2. Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Beauftragten 144

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 2002, 521 – Tz. 5).

Einbehalt: Von den Vergütungen an den (beschränkt stpfl.) Gläubiger hat der Beauftragte die AbzugSt. nach Abs. 1 Nr. 3 einzubehalten. Für den Beauftragten gelten Abs. 5 Satz 1 und 2 und die Aufzeichnungspflichten des § 72d EStDV entsprechend (§ 73f 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 1964, 544).

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

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

Doppelbesteuerungsabkommen: Gem. FinMin. NRW v. 22.7.1988 (StEK EStG § 50a Nr. 57 = DB 1988, 1774) darf der Beauftragte den StAbzug nur unterlassen bzw. nach einem niedrigeren Satz vornehmen, wenn eine entsprechende Bescheinigung des BfF (jetzt BZSt.) vorliegt (§ 50d).

145–179 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: Streck, Die Anordnung eines Steuerabzugs für beschr. Stpfl. nach § 50a Abs. 7 des EStG, BB 1984, 846; Müller, Zweifelsfragen bei der Anordnung des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 7 EStG, DB 1984, 2221; Unterbusch, Zur Frage der Rückwirkung des § 50a Abs. 7 EStG, DB 1985, 302; Grützner, Steuerabzugs- und Freistellungsverfahren bei beschränkt Steuerpflichtigen, IWB F. 3 Gr. 3, 769 (1985); Delcker, Der Sicherstellungsbescheid nach § 50a 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 § 50a Abs. 7 EStG, IStR 1996, 153.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 21.5.2002, BStBl. I 2002, 710.

I. Allgemeine Erläuterungen

180 **1. Überblick**

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 (s. Anm. 194). Hieraus erklärt sich der vorläufige Charakter dieser Maßnahme, die weder Abgeltungswirkung entfaltet, noch den Ausschluss von Steueranrechnungen gegenüber dem Steuerschuldner bewirkt (s. Anm. 210).

Der StAbzug hat auf Anordnung des FA durch den Vergütungsschuldner auf Rechnung des Vergütungsgläubigers zu erfolgen. Letzterer bleibt dabei der Steuerschuldner. Der auf den StAbzug anzuwendende Steuersatz beträgt im Regelfall 25%, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15%.

Das Verfahren ist durch Verweis auf Abs. 5 gesetzlich geregelt (s. Anm. 208).

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2.

Abs. 7 aF: Mit dem durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (s. Anm. 2) eingefügten Abs. 7 wurde eine Verpflichtung des Vergütungsschuldners zum StAbzug iHv. 25 % für ab dem 1.4.1999 gezahlte Vergütungen an ausländ. Werkvertragsunternehmer für die Herstellung eines Werkes eingefügt. Durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) wurde Abs. 7 aF rückwirkend wieder aufgehoben. Zu den Einzelheiten s. § 50a aF, s. Anm. 170; s. HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de.

Einstweilen frei. 181

2. Bedeutung des Abs. 7 182

Rechtsnatur: 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, § 50a Rn. 136; 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, BStBl. III 1955, 63; 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, § 50a Rn. 62; Unterbusch, DB 1985, 302 [304]). Vielmehr bestehen erhebliche Unterschiede zwischen VorausZ und dem Sicherstellungsabzug nach Abs. 7, die wie folgt zum Ausdruck kommen:

▸ *Unterschiedliche Zwecksetzung* (s. Unterbusch, DB 1985, 302 [304]): Zweck der Festsetzung von VorausZ 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.).

▸ *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. Begr. zu § 50 Abs. 6 EStG 1934, RStBl. 1935, 60).

▸ *Unterschiedliche Anwendungshäufigkeit:* Während die Festsetzung von VorausZ aufgrund ihrer allgemeinen Zwecksetzung Regelcharakter hat, kommt dem Sicherstellungsabzug Ausnahmecharakter zu (s. Unterbusch, DB 1985, 302 [305]).

▸ *Unterschiedliche Erhebung:* VorausZ werden immer vom Stpfl. selbst erhoben und sind weder zeitlich noch dem Grunde nach an Geldzuflüsse, sondern ausschließlich an voraussichtliche Einkunftsverwirklichung gebunden.

▸ *Der Sicherstellungsabzug* dagegen richtet sich an einen Dritten und ist ausschließlich an Geldzuflüsse von Seiten des Dritten gebunden (s. Frotscher, § 50a Rn. 62).

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]). UE sind verfassungsrechtliche Bedenken gegen Abs. 7 sowohl idF vor

VZ 1996 und erst Recht in der nunmehr geltenden Fassung unbegründet (ebenso für Fassung vor VZ 1996 Delcker, RIW 1985, 473 [481 f.]).

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; Delcker, RIW 1990, 744 f.). Die praktische Bedeutung des StAbzugs auf Anordnung ist aus Rspr. und Literatur nicht ersichtlich.

183–184 Einstweilen frei.

185 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen Vorschriften über den Steuerabzug: 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 und kann deshalb für bereits dem StAbzug unterliegende Einnahmen nicht zusätzlich oder anstatt eines anderen StAbzugs angeordnet werden (für Bauabzugsteuer s. § 48 Abs. 4 Nr. 2 bzw. § 48b Abs. 5). 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.

Verhältnis zu Steuervorauszahlungen: Der StAbzug nach Abs. 7 weist hinsichtlich seines vorläufigen Charakters Ähnlichkeit mit der Steuervorauszahlung auf. Er 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.

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

Verhältnis zu §§ 2, 5 AStG: Der StAbzug nach Abs. 7 kann auch für Einkünfte angeordnet werden, die der erweiterten beschr. StPflicht 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 (glA Delcker, RIW 1985, 472 [475] mit eingehender Begründung).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Die DBA verwehren grds. 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 Erl. einer StAbzugsanordnung zu berücksichtigen ist und diese

verhindert, sofern Deutschland uneingeschränkt kein Besteuerungsrecht besitzt. § 50d Abs. 1 verweist uneingeschränkt auf § 50a, 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 (§ 50d Abs. 1) und es danach zumindest denkbar ist, „dass sie den Erl. einer Abzugsanordnung nach § 50a 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 § 50a, 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, § 50a Rn. 141; ebenso Kirchhof/Gosch X. § 50a Rn. 41; Frotscher, § 50a Rn. 66, anders in Rn. 63; aA FG Münster v. 24.4.2004, EFG 2004, 1777, rkr.; Lieven, IStR 1996, 153 [154]; s. auch § 50d Anm. 10). Eine etwaige Anordnung durch das FA wäre dann bei fehlerhafter Ermessenausübung uE rechtswidrig, da sie dem Gesetzeszweck, nämlich einen vorhandenen Steueranspruch sicherzustellen, nicht entspräche. Hat Deutschland aufgrund von DBA nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht könnte demgegenüber ein StAbzug solange vorgenommen werden, bis eine Bescheinigung nach § 50d 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 1975, 479 – Tz. 2.2 ff.), kann der Sicherungsabzug nach Abs. 7 angeordnet werden. Voraussetzung ist, dass kein anderweitiger StAbzug zur Anwendung kommt.

Einstweilen frei. 186–190

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

1. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Beschränkt Einkommensteuerpflichtiger 191

Der StAbzug nach Abs. 7 kann nur bei beschr. estpfl. oder kstfl. (§ 31 Abs. 1 KStG) Vergütungsgläubigern angeordnet werden. Bestehen Zweifel an der beschr. StPflicht des Vergütungsgläubigers, so hat dieser dem anordnenden FA durch Bescheinigung seines zuständigen FA nachzuweisen, dass er unbeschr. stpfl. ist (§ 73e Satz 5 EStDV analog). Das den Abzug anordnende FA hat seine Anordnung daraufhin unverzüglich zu widerrufen.

b) 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 PV 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. 185 und 194).

Bei unbeschränkter StPflicht kann der StAbzug in den Fällen des § 1 Abs. 3 angeordnet werden (s. § 1 Anm. 296).

193 **c) Kein anderweitiger Steuerabzug**

Der Sicherungsabzug kommt nur subsidiär in Betracht (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–g) sowie außer den Einkünften aus zeitlich befristeter Überlassung von Berufssportlern und außer den Einkünften, die dem StAbzug nach § 48 unterliegen;
- *Einkünfte aus selbständiger Arbeit* (§ 49 Abs. 1 Nr. 3), außer den Einkünften, die nach § 50a Abs. 1 dem StAbzug unterliegen;
- *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit* (§ 49 Abs. 1 Nr. 4), soweit mangels eines inländ. ArbG (s. § 38 Abs. 1) kein LStAbzug und kein StAbzug nach § 50a Abs. 1 durchgeführt wird;
- *Einkünfte aus Kapitalvermögen* (§ 49 Abs. 1 Nr. 5), soweit sie nicht nach § 43 der KapErtrSt. unterliegen (s. dazu § 49 Anm. 810);
- *Einkünfte aus VuV von unbeweglichen Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten* (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 außer Einkünften iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 3);
- *sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften* (§ 49 Abs. 1 Nr. 8);
- *Abgeordnetenbezüge* (§ 49 Abs. 1 Nr. 8a).

194 **d) 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.

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 Besteuerungs-

verfahrens reicht als Begr. 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.

Einstweilen frei. 195

2. Rechtsfolgen

a) Überblick 196

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

Der Vergütungsschuldner ist aufgrund der Anordnung zum Einbehalt und zur Abführung der Steuer nach den Regeln des § 50a Abs. 5 (s. Anm. 208) verpflichtet. 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.

b) Anordnung des Steuerabzugs

aa) 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.

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 Ba.-Württ. v. 24.6.1983, BStBl. I 1983, 393 Ziff. 13).

Örtliche Zuständigkeit: Nach § 19 Abs. 2 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]).

bb) 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, § 50a Rn. 136). 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]; aA Kirchhof/

Gosch X. § 50a Rn 41: zweckmäßig ist ausreichend; Müller, DB 1984, 2221 [2222]).

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 StAnspruchs 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, § 50a, Rn. 65). Wird die ESt. bereits durch VorausZ 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 1978, 596 [597]). Die Anordnung ist insbes. auch kein Vollstreckungsersatz (Blümich/Wied, § 50a Rn. 136).

Zur Berücksichtigung jeweils anwendbarer DBA s. bereits Anm. 185.

Die Ermessensentscheidung hat – bezogen auf den konkreten Einzelfall – Ausführungen zu enthalten, weshalb der StAbzug zur Sicherstellung des Steueranspruchs zweckmäßig ist und warum zur Sicherstellung der StAbzug angeordnet wird (Frotscher, § 50a Rn. 66).

199 **cc) 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).

200 **dd) 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. BFH v. 26.5.2965 – I 11/62 U, BStBl. III 1965, 634 [636]; 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 umstritten. 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); Kirchhof/Gosch, X. § 50a Rn. 41; *gegen die Rückwirkung:* Streck, BB 1984, 846 (847); Frotscher, § 50a Rn. 62). 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 2002, 710; ebenso Blümich/Wied, § 50a Rn. 138).

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 VorausZ auf die ESt. sich wesentlich voneinander unterscheiden (s. Frotscher, § 50a Rn. 62; Unterbusch, DB 1985, 302 [304]; zur Rechtsnatur des StAbzugs vgl. Anm. 182). Insoweit kann auch dem Urt. des BFH v. 26.8.1954 – IV 341/53 U (BStBl. III 1955, 63) nicht gefolgt werden, das jedoch wegen der damals fehlenden Möglichkeit rückwirkender VorausZ 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, § 50a Rn. 65).

Eine Nachholung des StAbzugs auf frühere Zahlungen des laufenden VZ ist uE ebenfalls nicht zulässig (ebenso Frotscher, § 50a Rn. 62).

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 VorausZ 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 Begr. derselben Steuerschuld führen (Blümich/Wied, § 50a Rn. 140; Streck, BB 1984, 846 [847]; aA Müller, DB 1984, 2221 [2224]; Delcker, RIW 1985, 472 [477]; Unterbusch, DB 1985, 302 [306]). Außer Betracht bleiben andere Zahlungen desselben Zahlungsschuldners aus anderen Rechtsverhältnissen (Blümich/Wied, § 50a Rn. 140; aA Müller, DB 1984, 2221 [2224]).

ee) Inhalt und Bekanntgabe der Anordnung 201

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);

► *schriftlich, elektronisch, mündlich oder in anderer Weise erlassen werden* (§ 119 Abs. 2 Satz 1 AO);

► *unterschrieben werden oder die Namenswiedergabe des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines Beauftragten enthalten* (§ 119 Abs. 3 AO);

► *begründet werden* (§ 121 AO).

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 **ff) 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, BFH/NV 1999, 1314). Gegenüber dem beschr. stpfl. Vergütungsgläubiger kann AdV grds. nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden (Blümich/Wied, § 50a Rn. 146). 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, BFH/NV 1999, 1314 [1315]).

203 **c) 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. 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).

204 **d) Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Steuerschuldner**

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: Satz 4, s. Anm. 210.

Keine Einschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs: Die Einschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei beschr. Stpfl. (bis einschließlich 31.12.2008: § 50 Abs. 2) sind Folge des Abgeltungsprinzips und deshalb nach hM ebenfalls nicht auf den Sicherungsabzug anzuwenden (vgl. § 50 Anm. 192; Delcker, RIW 1985, 472 [476]). Ab dem VZ 2009 sind bei beschr. Stpfl. der Verlustausgleich (§ 2 Abs. 3) und derVerlustabzug (§ 10d) im Rahmen der Veranlagung ohne Einschränkung möglich, sofern der StAbzug keine abgeltende Wirkung hat (s. § 50 Anm. 80).

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

III. Höhe des Steuerabzugs (Abs. 7 Satz 2) 206

Steuersatz: Der Steuersatz beträgt 25% der gesamten Einnahmen, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15% der gesamten Einnahmen. Die Norm wurde im Rahmen des JStG 2009 (s. Anm. 2) ab dem VZ 2009 an den allgemeinen Steuersatz für Körperschaften (§ 23 Abs. 1 KStG) angepasst. Ein niedrigerer Steuersatz kommt zur Anwendung, wenn der beschr. stpfl. Gläubiger glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist (s.u.).

Gesamte Einnahmen als Bemessungsgrundlage: Die Formulierung entspricht derjenigen iSd. Abs. 2 Satz 1, so dass insoweit auf Anm. 93 verwiesen werden kann, sofern dem nicht die Unterschiede des Abs. 7 zum Abs. 2 Satz 1 entgegenstehen. Dies ist uE insbes. bei fehlender Barvergütung der Fall (s. Anm. 194). 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 2002, 710).

Niedrigerer Steuersatz nur bei Glaubhaftmachung voraussichtlich niedrigerer Steuer: Der beschr. stpfl. Gläubiger kann glaubhaft machen, dass voraussichtlich eine niedrigere Steuer als 25% bzw. 15% 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.

Einstweilen frei. 207

IV. Steuerabzugsverfahren (Abs. 7 Satz 3) 208

Durch Verweis von Satz 3 auf Abs. 5 gelten die Grundsätze für den StAbzug nach Abs. 1 auch für Abs. 7.

Steuerentstehung bei Zufluss: Abs. 5 Satz 1 (s. § 73c EStDV und Anm. 120).

Zuflusszeitpunkt als Steuerabzugszeitpunkt: Entsprechend Abs. 5 Satz 2 hat der Vergütungsschuldner (Abs. 7 Satz 1) zum Zeitpunkt des Zuflusses den StAbzugsbetrag einzubehalten (s. Anm. 121).

Abzugspflicht nur eines inländischen Vergütungsschuldners? Beim StAbzug nach Abs. 1 ist zu Abs. 5 Satz 2 umstritten, ob nur der inländ. oder auch der ausländ. Vergütungsschuldner zum StAbzug verpflichtet ist (s. dazu Anm. 122). 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.

Abführungs- und Anmeldungszeitpunkt: Kalendervierteljährlich zum 10.4., 10.7., 10.10. und 10.1. die innerhalb des Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer (Abs. 5 Satz 3).

Beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger bleibt Steuerschuldner gem. Klammerdefinition in Abs. 7 Satz 1.

Haftung des Vergütungsschuldners: Durch den Verweis auf Abs. 5 Satz 4 ist eine Haftung des Vergütungsschuldners für die Einbehaltung und Abführung der Steuer gesetzlich im Abs. 7 geregelt (vgl. dazu Anm. 130 ff.). 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 Entsch. v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314, offengelassen (Blümich/Wied, § 50a Rn. 147 aE).

Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers: Durch Verweis auf Abs. 5 Satz 5 kann auch der Vergütungsgläubiger als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden.

Steuerbescheinigung: Der Vergütungsschuldner ist verpflichtet, dem Vergütungsgläubiger auf Verlangen eine StBescheinigung nach amtlichem Muster zu erteilen (Abs. 5 Satz 6; zu den Einzelheiten der Bescheinigung s. Anm. 136 f.).

209 Einstweilen frei.

V. Keine Abgeltungswirkung (Abs. 7 Satz 4)

210 Nach Satz 4 findet § 50 Abs. 2 Satz 1 keine Anwendung. Der StAbzug nach Abs. 7 entfaltet damit keine abgeltende Wirkung. Der StAbzugsbetrag ist eine VorausZ 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 (Kirchhof/Gosch X., § 50a Rn. 42).