

§ 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 WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(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 Einkünfte zufließen (§ 49 Absatz 1 Nummer 2 bis 4 und 9), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die bereits dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 unterliegen,
2. bei Einkünften aus der inländischen Verwertung von Darbietungen im Sinne der Nummer 1 (§ 49 Absatz 1 Nummer 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, zum Beispiel 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 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9),
4. bei Einkünften, die Mitgliedern des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats 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 Absatz 1 Nummer 3).

(2) ¹Der Steuerabzug beträgt 15 Prozent, in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 4 beträgt er 30 Prozent der gesamten Einnahmen. ²Vom 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 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 übersteigen. ³Bei Einkünften im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 wird ein Steuerabzug nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen.

(3) ¹Der Schuldner der Vergütung kann von den Einnahmen in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 1, 2 und 4 mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, die ihm ein beschränkt Steuerpflichtiger in einer für das Bundeszentralamt für Steuern nachprüfaren Form nachgewiesen hat oder die vom Schuldner der Vergütung übernommen worden sind. ²Das gilt nur, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Staates ist, auf den das Abkommen über den Euro-

päischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. ³Es gilt entsprechend bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 32 Absatz 4 des Körperschaftsteuergesetzes. ⁴In 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) ¹Hat 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. ²Wenn 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) ¹Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. ²In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen. ³Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum zehnten des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen. ⁴Der Schuldner der Vergütung haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. ⁵Der Steuerschuldner kann in Anspruch genommen werden, wenn der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat. ⁶Der Schuldner der Vergütung 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.

(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 Nummer 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) ¹Das 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. ²Der Steuerabzug beträgt 25 Prozent der gesamten Einnahmen, bei Körper-

schaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15 Prozent der gesamten Einnahmen; das Finanzamt kann die Höhe des Steuerabzugs hiervon abweichend an die voraussichtlich geschuldete Steuer anpassen. ³Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat; das Finanzamt kann anordnen, dass die innerhalb eines Monats einbehaltene Steuer jeweils bis zum zehnten des Folgemonats anzumelden und abzuführen ist. ⁴§ 50 Absatz 2 Satz 1 ist nicht anzuwenden.

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

Mitherausgeber:

Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht,
Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50a

I. Grundinformation zu § 50a	1	2. Persönlicher Geltungsbereich	6
II. Rechtsentwicklung des § 50a	2	V. Verhältnis des § 50a zu anderen Vorschriften	
III. Bedeutung des § 50a und seine Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	7
1. Rechtssystematische Bedeutung	3	2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	8
2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	4	VI. Ermittlung des Steuerabzugs nach § 50a	10
IV. Geltungsbereich des § 50a		VII. Verfahrensfragen zu § 50a	11
1. Sachlicher Geltungsbereich	5		

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

I. Bedeutung, Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften		3. Rechtsfolge: Erhebung der Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs	
1. Regelungsinhalt	12	a) Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer	23
2. Bedeutung des Abs. 1	13	b) Einschränkungen des Steuerabzugs	24
3. Geltungsbereich des Abs. 1	14	c) Abgeltungswirkung des Steuerabzugs	28
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften	15	4. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 9 aus inländischen Darbietungen (Abs. 1 Nr. 1)	
5. Verfahren	19	a) Von Abs. 1 Nr. 1 erfasste Einkünfte	30
II. Erhebung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs		b) Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen und andere Leistungen, die mit diesen Leistungen zusammenhängen	31
1. Erhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen	21		
2. Erhebung bei bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Einkünften	22		

Anm.	Anm.
c) Einkünfte aus Darbietungen iSd. Nr. 1	des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten
36	58
d) Zusammenhängende Leistungen	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
37	59
e) Unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen	dd) Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten
38	60
f) Lohnsteuerabzug bei inländischem Arbeitgeber (Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2)	c) Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Vergütungen iSd. Nr. 3
39	61
g) Rechtsfolge: Steuerabzugspflicht für Einkünfte iSd. Nr. 1	d) Einschränkungen der Abzugspflicht
40	62
h) Einschränkungen der Abzugspflicht	7. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 aus Aufsichtstätigkeiten (Abs. 1 Nr. 4)
41	a) Besonderheiten für Vergütungen von Aufsichtsgremien
5. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6 aus der Verwertung von Darbietungen (Abs. 1 Nr. 2)	b) Von Abs. 1 Nr. 4 erfasste Einkünfte
a) Von Nr. 2 erfasste Tätigkeiten	76
45	c) Mitglied des Aufsichtsrats usw.
b) Darbietungen iSd. Nr. 1	77
46	d) Mitglied des Aufsichtsrats bestimmter inländischer Unternehmen
c) Verwertung der Darbietung im Inland	79
47	e) Einkünfte für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütung)
d) Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6	80
48	f) Rechtsfolge: Steuerabzugspflicht
e) Steuerabzugspflicht für Einkünfte aus Verwertungen iSd. Nr. 2	81
49	g) Einschränkungen der Abzugspflicht
f) Einschränkungen der Abzugspflicht	82
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 gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9	
55	
b) Durch Nr. 3 erfasste Einkünfte aus bestimmten Vergütungsgruppen	
aa) Beschränkung der erfassten Vergütungen	
57	
bb) Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder	

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Steuersätze und Bemessungsgrundlage

I. Höhe des Steuerabzugs (Abs. 2 Satz 1)	1. Keine Einnahme bei Reisekostensatz	95
1. Steuerabzug von Bruttoeinnahmen	2. Reisekosten	96
90	3. Reisekostenerstattung vom Vergütungsschuldner durch Ersatz oder Übernahme	97
2. Abzugsteuersatz	III. Geringfügigkeitsfreigrenze (Abs. 2 Satz 3)	
91	1. Tatbestandsvoraussetzung	98
3. Bemessungsgrundlage (Abs. 2 Sätze 1 und 2)	2. Rechtsfolge: Kein Steuerabzug	102
a) Abweichung vom Bruttoprinzip		
92		
b) Gesamte Einnahmen (Abs. 2 Satz 1)		
93		
II. Reisekostensatz (Abs. 2 Satz 2)		

Anm. |

Anm.

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug bei EU-/EWR-Gläubigern

<p>I. Besteuerung auf Nettobasis 105</p> <p>II. Nachgewiesene Betriebsausgaben/ Werbungskosten (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Betriebsausgaben/Werbungskosten 106</p> <p>2. Nachweis der Betriebsausgaben/ Werbungskosten 107</p>	<p>III. EU-/EWR-Angehörige (Abs. 3 Sätze 2 und 3) 108</p> <p>IV. Rechtsfolge: Abzug von Betriebs- ausgaben/Werbungskosten und besonderer Steuersatz (Abs. 3 Satz 4) 109</p>
--	---

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

<p>I. Steuerabzug bei mehrstufigen Leistungsverhältnissen 115</p> <p>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4</p>	<p>1. Mehrstufiges Leistungsverhältnis (Abs. 4 Satz 1) 116</p> <p>2. Kein Vorliegen der Ausnahmen (Abs. 4 Satz 2) 117</p> <p>III. Rechtsfolge: Kein Steuerabzug . . 118</p>
--	--

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

<p>I. Entstehung der Steuer mit Zu- fluss der Vergütung (Abs. 5 Satz 1) 120</p> <p>II. Vornahme des Steuerabzugs (Abs. 5 Satz 2)</p> <p>1. Zeitpunkt 121</p> <p>2. Abzugspflicht des Vergütungs- schuldners 122</p> <p>3. Für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) 123</p> <p>III. Abführung der Abzugsteuer (Abs. 5 Satz 3)</p> <p>1. Abführung gem. § 73e Satz 1 EStDV 124</p> <p>2. Anmeldung gem. § 73e Sätze 2 bis 5 EStDV 125</p> <p>3. Aufzeichnungen und Steuerauf- sicht gem. § 73d EStDV 126</p>	<p>IV. Haftung des Vergütungsschuld- ners für Einbehaltung und Ab- führung der Steuer (Abs. 5 Satz 4)</p> <p>1. Vergütungsschuldner als Haft- ender 130</p> <p>2. Ermessen bei Haftungsinanspruch- nahme 131</p> <p>3. Einzelfragen 132</p> <p>V. Inanspruchnahme des Steuer- schuldners (Abs. 5 Satz 5) 133</p> <p>VI. Bescheinigung für beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläu- biger (Abs. 5 Satz 6)</p> <p>1. Nachweis für Steuerabzug 136</p> <p>2. Erteilung der Bescheinigung 137</p>
--	---

G. Erläuterungen zu Abs. 6:

**Modifiziertes Einbehaltungsverfahren, wenn bestimmte Vergütungen
iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 an einen Beauftragten geleistet werden**

<p>I. Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung</p> <p>1. Abs. 6 als Ermächtigungsgrundlage 140</p> <p>2. Ausfüllung der Ermächtigung durch § 73f EStDV 141</p>	<p>II. Abzugstatbestand des Abs. 6</p> <p>1. An Beauftragte geleistete Vergü- tungen für Urheberrechte 142</p> <p>2. Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Beauftragten . . . 144</p>
---	---

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

<p>I. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften</p> <p>1. Regelungsinhalt 180</p> <p>2. Bedeutung des Abs. 7 182</p> <p>3. Verhältnis zu anderen Vorschriften 185</p> <p>II. Festsetzung des Steuerabzugs durch das Finanzamt (Abs. 7 Satz 1)</p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Beschränkt Einkommensteuerpflichtiger 191</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte 192</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Kein anderweitiger Steuerabzug 193</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Sicherstellung des Steueranspruchs 194</p> <p>2. Anordnung des Steuerabzugs mit Wirkung einer Steuervorauszahlung</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Überblick 196</p>	<p>b) Anordnung des Steuerabzugs</p> <p style="padding-left: 20px;">aa) Anordnung durch das Finanzamt 197</p> <p style="padding-left: 20px;">bb) Anordnung nach Ermessen 198</p> <p style="padding-left: 20px;">cc) Einzelanordnung, generelle Anordnung 199</p> <p style="padding-left: 20px;">dd) Zeitliche Begrenzung des Steuerabzugs 200</p> <p style="padding-left: 20px;">ee) Inhalt und Bekanntgabe der Anordnung 201</p> <p style="padding-left: 20px;">ff) Rechtsbehelf 202</p> <p>c) Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Vergütungsschuldner 203</p> <p>d) Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Steuerschuldner 204</p> <p>III. Höhe des Steuerabzugs (Abs. 7 Satz 2) 206</p> <p>IV. Steuerabzugsverfahren (Abs. 7 Satz 3) 208</p> <p>V. Keine Abgeltungswirkung (Abs. 7 Satz 4) 210</p>
--	---

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 beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, Herne/Berlin 1991; *Thömmes*, Besteuerung von Einkünften Nichtansässiger in EG-Staaten, IWB F. 11 Europäische Gemeinschaften, Gr. 2, 119; *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; *Fehling/Schmid*, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 4. Aufl. 2017.

Vgl. auch Schrifttum zu Anm. 4.

1 I. Grundinformation zu § 50a

§ 50a regelt den StAbzug für bestimmte beschränkt stpfl. Einkünfte, die in Abs. 1 im Einzelnen aufgezählt werden. Mit dem StAbzug soll die Besteuerung bei beschränkter Stpfl. sichergestellt werden. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe des StAbzugs definieren Abs. 2 und 3. Den StAbzug 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 Aufsichtsratssteuer (ARSt): Im Rahmen der „Reichshilfe“ wurde 1930 eine Sonderbelastung für AR-Vergütungen allgemein 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 ARVergütungen 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 beschränkt stpfl. Einkünften die ESt im Wege des StAbzugs anzuordnen; zum anderen wurde die Festsetzung des StSatzes 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 ARSt 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 beschränkt 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 unbeschränkt Stpfl. entfiel der StAbzug ganz. Dies wurde damit begründet, dass seit Anrechnung des StAbzugs auf die veranlagte Steuer es sich nur noch um eine besondere Art der EStVorauszahlung gehandelt habe, auf die zur Verwaltungsvereinfachung verzichtet werden könne (schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen zu BTDrucks. 2/3509 und 3510, 9). Für beschränkt Stpfl. wurde der StAbzug jedoch durch Einfügung eines neuen § 49a beibehalten. Der StSatz 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 beschränkt Stpfl.: der §§ 49a und 50 Abs. 6 EStG 1957, der VO über den StAbzug von Einkünften bei beschränkt 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 Einführung der Ergänzungsabgabe wurde in Abs. 2 und Abs. 4 der StSatz 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 StSchuld 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 mit Wirkung vom 1.1.1986 Einkünfte aus künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen im Inland oder aus deren Verwertung im Inland, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen und ob eine BS 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 StStz 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 dHf. 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 unselbstständig tätige beschränkt stpfl. Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalisten und Berichterstatter an Stelle des StAbzugs nach Abs. 4 der LStAbzug mit Wirkung ab VZ 1996 eingeführt wurde.
- ▶ *Abs. 4 wurde gekürzt*, indem die Sätze 3 und 4 mit Wirkung ab VZ 1996 gestrichen wurden und damit auch für den Ausübungstatbestand der einheitliche StStz 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 Einnah-

men durch Nachweis einer geringeren tatsächlichen Steuer zu vermindern. Abs. 5 Sätze 1 bis 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 beschränkt 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 beschränkt 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 Steuerabzugsverpflichtung 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 beschränkten StPflcht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d (s. § 49 Anm. 540).
- ▶ *Der neue Abs. 7 enthielt eine unbedingte Steuerabzugsverpflichtung iHv. 25 %* auf Vergütungen an ausländ. Werkvertragsunternehmer für die Herstellung eines Werks im Inland ohne abgeltende Wirkung, wenn nicht bereits eine Steuerabzugsverpflichtung 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 Gläubiger-FA oder des BfF vorgelegt wurde.
- ▶ *Das Finanzamt des Vergütungsschuldners* wurde ab dem 1.4.1999 nach der Änderung von 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 (s. auch § 48 Anm. 2). 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 bis 4 ohne inhaltliche Änderung geändert*: Der bisherige Satz 2 wurde zu Satz 4, die bisherigen Sätze 3 und 4 zu Sätzen 2 und 3. Abs. 4 wurde ferner um einen neuen Satz 5 ergänzt, der bei Vergütungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen eine Gleitklausel für den StAbzug vorsieht. Zur Förderung des Austauschs in den Bereichen der Kultur und des Sports wird der StAbzug erst bei Einnahmen von über 1000 € mit dem vollen Abzugsteuersatz

vorgenommen. Gleichzeitig wurde der volle StSatz für den StAbzug von 25 % 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 beschränkt 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 beschränkten StPfl. 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 beschränkt 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 beschränkt 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 beschränkt Stpfl. in § 50a wurde mit Wirkung auf nach dem 31.12.2008 zufließende Vergütungen als Folge der im Bereich der Besteuerung beschränkt Stpfl. erforderlichen Anpassungen an die Rspr. des EuGH modifiziert und die Vorschrift neu strukturiert (s. *Kahle/Schulz*, RIW 2009, 140; *Köhler/Goebel/Schmidt*, DStR 2010, 8).

- ▶ *Abs. 1 listet in Nr. 1 bis 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-)StAbzug und regelt die anzuwendenden StSätze, die vor dem 1.1.2009 in Abs. 2, 3 und 4 Sätze 2 bis 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. zusätzliche 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, die am 24.6.2013 erlassen wurde.

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.

RVO v. 24.6.2013 (BGBl. I 2014, 1679; BStBl. I 2014, 23): Die Zuständigkeit für das StAbzugs- und Veranlagungsverfahren nach den §§ 50 und 50a EStG wird für ab dem 1.1.2014 zufließende Vergütungen durch diese aufgrund des BegleitG zur 2. Föderalismusreform v. 10.8.2009 ergangene RVO auf das BZSt. übertragen.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In *Abs. 7 Satz 2* wurde dem FA die Möglichkeit der Anwendung eines an die Höhe der StSchuld angepassten StSatzes gegeben. Nach *Abs. 7 Satz 3* kann das FA die monatliche Anmeldung und Abführung der einzubehaltenden Steuer anordnen.

VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): In § 73e Satz 4 EStDV wird der Verweis auf die Vorschriften der StDÜV, die das Verfahren der elektronischen Übermittlung von für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten näher konkretisieren, ab dem 1.1.2017 gestrichen. Grund ist, dass die StDÜV ab dem 1.1.2017 aufgehoben wurde und die Regelungen der StDÜV (zu großen Teilen inhaltsgleich) unmittelbar in die AO (§§ 72a *Abs. 1 f.*, 87a ff. AO) integriert wurden.

4. StÄndVO v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2360; BStBl. I 2017, 892): In § 73e Satz 4 EStDV wird ab dem VZ 2017 die Terminologie im Hinblick auf die nach § 50a erforderliche elektronische Übermittlung von Daten an die FinBeh an die Vorschriften der AO angepasst.

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In *Abs. 1 Nr. 4* wird der Grubenvorstand als Aufsichtsgremium gestrichen. Grund ist, dass es mit Auflösung aller bergrechtl. Gewerkschaften spätestens zum 1.1.1994 keine Grubenvorstände mehr gibt.

III. Bedeutung des § 50a und seine Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

3 1. Rechtssystematische Bedeutung

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

Grund für den StAbzug ist, dass bestimmte beschränkt 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 Einführung eines Bruttobesteuerungssystems vgl. *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 6 ff. (allgemeine Motive) und 51 ff. (Entstehungsgeschichte der deutschen Regelungen zeigt Vereinfachungsziel als generelle Basis); *Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 220. Zu den Auswirkungen der BEPS-Diskussion auf die Quellensteuer s. *Fehling/Schmid*, IStR 2015, 493.

Keine Begründung einer Steuerpflicht: § 50a kann eine StPflcht nicht begründen, sondern setzt beschränkt 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).

4 2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Schrifttum: *Molenaar/Grams*, Veranlagungswahlrecht der Künstler und Sportler in den Niederlanden, IWB 2002, F. 5 Niederlande Gr. 2, 329; *Weber-Grellet*, Finanzgerichte als Motor der EuGH-Rechtsprechung, NJW 2004, 1617; *Thömmes/Nakhai*, Steuerabzug bei Dienstleistern aus anderen EU-Mitgliedstaaten, IWB 2006, F. 11A, 1053; *Eicker/Seiffert*, EuGH: Haftung des Vergütungsschuldners gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG trotz Beitreibungsrichtlinie?, BB 2007, 359; *Grams*, Anmerkung 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; *Gosch*, Anmerkung zu BFH v. 29.11.2007, DStR 2008, 44; *Grams*, Anmerkung 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; *Holthaus*, Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008, 741; *Kempermann*, Besteuerung

steuerpflichtiger Künstler und Sportler, FR 2008, 591; *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; *Staringer*, Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, DStJG 31 (2008), 135; *Hartmann*, Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzahungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009, 197; *Nacke*, Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, NWB 2009, 1910; *Nacke*, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, NWB 2011, 607; *Müller*, Weiterentwicklung der Scorpio-Rechtsprechung – Abzugssteuern grundsätzlich unionsrechtskonform, IWB 2012, 843; *Holthaus*, Aktuelle Probleme mit der EU-Konformität des Steuerabzugs nach § 50a EStG, IStR 2014, 628.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 3.11.2003 – IV A 5 - S 2411 - 26/03, BStBl. I 2003, 553 (vereinfachtes Steuererstattungsverfahren gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG bei beschränkt 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 beschränkt stpfl. Einkünfte ist als solcher nicht verfassungswidrig.

BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119; 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 (703 f. aE); BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 (865 f.), mit Anm. *FW*; s. auch FG Düss. v. 24.4.2013 – 15 K 1802/09 E, EFG 2013, 1132, rkr., mit Anm. *Hoffmann*, NZB zurückgewiesen mit BFH v. 11.11.2014 – I B 91/13, BFH/NV 2015, 204; im Erg. ebenso *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 77 ff.; *Wassermeyer* in DStJG 8 (1985), 49 (69), aber krit. hinsichtlich der Unterscheidung zwischen den beschränkt stpfl. Einkunftsarten, *Wassermeyer* in DStJG 8 (1985), 49 (66 f.); *Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 20 (8/2019); vgl. auch zur beschränkten StPflcht BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/72, BVerfGE 43, 1.

Verfassungsrechtlich bedenklich könnte die selektive Auswahl der vom StAbzug erfassten Einkünfte sein (vgl. *Staringer* in DStJG 31 [2008], 135 [151 f.]; *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 1; *Lang*, SWI 2007, 17 [23]; *Lüdicke*, DStR 2008, Beihefter 1, 25 [30]). Verfassungsrechtliche Zweifel bestehen „an der Nacherhebung ursprünglich vom Vergütungsschuldner trotz gesetzlicher Verpflichtung nicht entrichteter Abzugssteuern (§ 50a EStG 2002), wenn feststeht, dass der Vergütungsschuldner vom Vergütungsgläubiger nicht mehr die Erstattung oder die Abtretung des gegen den deutschen Fiskus gerichteten Erstattungsanspruchs erlangen kann (§ 50d EStG 2002). Zum einen fehlt es an einem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland gegenüber dem Vergütungsgläubiger, zum anderen an der erforderlichen materiellen Belastungsrechtfertigung gegenüber dem Vergütungsschuldner“ (BVerfG v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440).

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

- ▶ *Der Höhe nach:* Isoliert betrachtet wird auch eine Quellensteuerbelastung mit 25 % 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; BFH v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189; BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190). Der StAbzug von den Einnahmen ohne Abzug führt im Erg. 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 beschränkt Stpfl. unterliegenden Einnahmen entsteht, können Billigkeitsregelungen iSd. §§ 163, 227 AO verfassungsrechtl. geboten sein.

- ▶ *EU-Beitreibungsgesetz*: Zur Verfassungswidrigkeit des StAbzug wegen des Vollzugsdefizits im Zusammenhang mit der Umsetzung der EG-Beitreibungsrichtlinie im EU-BeitrG und deren Anwendung durch die FinVerw. s. *Hartmann*, DB 2009, 197 (198), (vgl. dazu auch *Rüping*, IStR 2008, 575 [579]; *Kempermann*, FR 2008, 591 [596]; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 10 aE).

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008: Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 50a in der bis zum VZ 2008 gültigen Fassung vgl. die Voraufgabe, § 50a aF Anm. 4 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag:

- ▶ *Derzeitige Regelung*: Den durch die EuGH-Rspr. 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 (zu Abs. 1 Nr. 3 s. Anm. 105), ein Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 geregelt und zugleich die Möglichkeit geschaffen, vom StAbzug auf der 2. Stufe nach Abs. 4 abzusehen. Die Neuregelung entspricht uE grds. den Anforderungen der EuGH-Rspr. (ebenso *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 3).
- ▶ *Rechtsprechung des EuGH*: Der EuGH (EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 – *Arnoud Gerritse/FA Neukölln-Nord*, Slg 2003, I-5933 = BStBl. II 2003, 859; EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*, Slg 2006, I-9461 = BStBl. II 2007, 352) hatte entschieden, dass ein StAbzug bei beschränkt 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 und 60 EGV (jetzt Art. 49 und 50) verstößt, wenn dies zu einer höheren Besteuerung führt, als dies bei unbeschränkten Stpfl. mit gleichen Einkünften der Fall wäre, und etwaige weitere BA, die nicht unmittelbar mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen, ggf. in einem anschließenden Erstattungsverfahren berücksichtigt werden können. Art. 59 (jetzt Art. 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 (EuGH v. 15.2.2007 – C-345/04 – *Centro Equestre da Leiria Grande L*, Slg 2007, I-1425) 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 von Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung berücksichtigt werden müssen (ebenso: EuGH v. 13.7.2016 – C-18/15 – *Brisal und KBC Finance Ireland*, ISR 2016, 364 [366], mit Anm. *St. Müller*). Im Übrigen hält der EuGH das Steuerabzugsverfahren grds. für ein mögliches Verfahren zur Er-

hebung von Steuern, das nicht der Niederlassungsfreiheit oder Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht (vgl. EuGH v. 22.12.2008 – C-282/07 – Truck Center, Slg 2008, I-10767, zur Quellensteuer auf Zinsen).

- ▶ *Rechtsprechung des BFH*: Der BFH ist diesen Entsch. für den StAbzug nach § 50a Abs. 4 und 5 aF 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]; BFH v. 10.1.2007 – I R 87/03, BStBl. II 2008, 23, Anm. *Kempermann*, FR 2007, 842, Anm. *Grams*, IStR 2007, 408; BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95; BFH v. 29.11.2007 – I B 181/07, BStBl. II 2008, 195, Anm. *Gosch*, DStR 2008, 44, Anm. *Grams*, IStR 2008, 114; BFH v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814; BFH v. 5.5.2010 – I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043; zur AdV: BFH v. 16.6.2004 – I B 44/04, BStBl. II 2004, 882; BFH v. 27.7.2011 – I R 31/10, BStBl. II 2014, 513; BFH v. 25.4.2012 – I R 76/10, BFH/NV 2012, 1444, Rz. 17; s. auch FG Düss. v. 3.8.2011 – 11 K 1171/09 H, EFG 2012, 127, rkr.).

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008: Zur Rechtslage und Kritik an der EU-Rechtswidrigkeit des § 50a aF s. die Voraufgabe, § 50a aF Anm. 4 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm. Zur Problematik der Änderung erst ab VZ 2009 s. *Nacke*, NWB 2009, 1910 (1915).

▶ *Kritik*:

- ▷ *Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug beim Steuerabzug*: Der EuGH (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, BStBl. II 2007, 352) hat es als ausreichend angesehen, dass BA/WK dem Vergütungsschuldner zwecks Berücksichtigung im StAbzugsverfahren lediglich mitgeteilt werden. Abs. 3 schreibt eine für das FA/BZSt. nachprüfbar 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]; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 22; *Molenaar/Grams*, IWB F. 5 Gr. 2, 329; nur für KapGes.: *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.]).
- ▷ *Abzugsteuersatz bei Körperschaften*: Während der nationale StSatz für die KSt ein Nettosteuersatz ist, kommt bei beschränkt stpfl. Körperschaften ein Bruttosteuersatz nach Abs. 2 Satz 1 zur Anwendung. Durch eine fehlende (zumindest pauschalierte) Berücksichtigung von BA können Grundfreiheiten verletzt sein (*Hartmann*, DB 2009, 197 [200]; *Nacke*, IWB 2011, 607 [608]; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 26; s. auch *Holthaus*, DStR 2008, 741 [744 f.]; *Holthaus*, IStR 2014, 628: europarechtskonformer StSatz für Körperschaften: 7,5 %).
- ▷ *Beschränkung auf EU-/EWR-Angehörige*: Der BA-/WK-Abzug im StAbzugsverfahren nach Abs. 3 ist beschränkt 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 (BMF v. 3.11.2003 – IV A 5 - S 2411 - 26/03, 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 EU-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]; *Müller*, IWB 2012, 843 [846 f.]; vgl. auch BFH v. 29.11.2007 – I B 181/07, BStBl. II 2008, 195, im AdV-Verfahren; FG Düss. v. 3.8.2011 – 11 K 1171/09 H, EFG 2012, 127, rkr.).

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

5 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 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.

6 2. Persönlicher Geltungsbereich

Beschränkt Steuerpflichtige: § 50a gilt im Gegensatz zum Abzug der LSt und der KapErtrSt nur für beschränkt Stpfl. (Abs. 1 und Abs. 7 Satz 1). Ist zweifelhaft, ob beschränkte oder unbeschränkte StPfl. vorliegt, so kann eine den StAbzug ausschließende unbeschränkte StPfl. 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. 336 ff.), ohne zur Gruppe der erweitert unbeschränkt 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 beschränkt KStpfl. gelten daher Abs. 1 Nr. 1 bis 3. Beschränkt 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. 40 ff.);

- ▶ § 2 Nr. 2 KStG: sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, mit den inländ. Einkünften, von denen ein StAbzug vorzunehmen ist (vgl. § 2 KStG Anm. 100 ff.).

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige: Der StAbzug nach § 50a ist auch bei erweitert beschränkt Stpfl. iSd. § 2 AStG durchzuführen, allerdings ohne Abgeltungswirkung (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG).

V. Verhältnis des § 50a zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

7

Verhältnis zu § 49: Eine Abzugspflicht nach § 50a setzt grds. beschränkt stpfl. und somit inländ. Einkünfte iSv. § 49 voraus, die dem beschränkt Stpfl. zuzurechnen sind. Stfreie Einnahmen unterliegen nicht dem StAbzug (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; BFH v. 10.6.1992 – I B 1/92, BFH/NV 1993, 27). Inländische 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 unbeschränkt Stpfl. behandelt, bleiben aber dem Grundsatz nach beschränkt stpfl. (vgl. § 1 Anm. 297). Da § 50a eine Vorschrift des Steuererhebungsverfahrens darstellt, kann durch diese Norm die sachliche StPfl., die in § 49 abschließend umschrieben ist, nicht erweitert werden (vgl. Anm. 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 einschließlich 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 beschränkt und unbeschränkt stpfl. Leistungserbringern einen StAbzug iHv. 15 % des Entgelts für die erbrachte Leistung vor. Nach § 50a Abs. 7 kann das FA bei beschränkt 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 (Boochs in Lademann, § 50a Rz. 49 [8/2017]). § 50d setzt eine StAbzugspflicht nach § 50a voraus und regelt das Verfahren bei der Anwendung von DBA.

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. Gem. § 50d Abs. 1 Satz 1 ist der StAbzug ungeachtet der Regelung des § 50g vorzunehmen (vgl. § 50d Anm. 13).

8 2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Einschränkung des Besteuerungsrechts: Regelungen in deutschen DBA gehen den Vorschriften des nationalen StRechts 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 vorliegen. Deshalb wird insoweit auf § 49 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. 170;
- 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;
- Nr. 9: vgl. § 49 Anm. 1060.

Verfahrensfragen: Zur Durchführung der Befreiung vom Quellensteuerabzug vgl. § 50d. Gem. § 50d Abs. 1 Satz 1 ist der StAbzug ungeachtet der Anwendung von DBA vorzunehmen (vgl. § 50d Anm. 13).

9 Einstweilen frei.

10 VI. Ermittlung des Steuerabzugs nach § 50a

Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug: Die Bruttobesteuerung mit einem StSatz als Prozentsatz der Einnahmen ohne jede Abzüge (Ausnahme: Abs. 7 gewährt FA Ermessen zur Festlegung des StAbzugs auf Grundlage zu erwartender Steuerbelastung) als Grundsatz des StAbzugsverfahrens besteht weiterhin, kann aber durch die Änderungen der §§ 50, 50a als Folge der EuGH-Rspr. 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 – 1 K 3695/94, 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 StSätze 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

VII. Verfahrensfragen zu § 50a

11

Steuerabzug nach Abs. 1: Die Bemessungsgrundlage für den StAbzug ergibt sich aus Abs. 2 und 3. Das Verfahren ist in Abs. 5 und 6 einheitlich geregelt.

Steuerabzug nach Abs. 7: Verfahrensrechtlich verweist Abs. 7 seit dem JStG 1996 v. 11.10.1995 auf Abs. 5.

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

Schrifttum bis 2007 (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; *Bopp*, Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, DStR 1979, 215; *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; *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; *Heinicke*, Anmerkung zu FG München v. 6.3.1985, FR 1985, 674; *Honold*, Steuerliche Behandlung der Vergütungen für ausländische Aufsichtsratsmitglieder, DB 1985, 1433; *Korn*, Software im Steuerrecht, KÖSDI 1985, 6190; *Nieland*, Abzugsteuerpflicht bei Optionszahlungen an ausländische Optionsgeber, IWB 1985, F. 3 Deutschland Gr. 3, 819; *Kessler*, Neue Regelungen zur unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht im Steuerbereinigungsgesetz 1986, BB 1986, 1890; *Friese/Wilm*, Steuerabzug und Haftung bei Zahlung an spanischen Lizenzgeber, RIW 1988, 920; *Mössner*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht im Jahre 1987, IWB 1988, F. 3a Rechtsprechung Gr. 1, 57; *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 1991, F. 3 Deutschland Gr. 3, 971; *Rabe*, Die Auslandsberichterstattung und § 50a EStG, RIW 1991, 317; *Maßbaum*, Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug i.S. des § 50a Abs. 4 EStG unter Berücksich-

tigung aktueller Entwicklungen, IWB 1992, F. 3 Deutschland Gr. 3, 975; *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; *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; *Grams*, Künstlerbesteuerung: Zur Bestimmtheit von Haftungs- und Steuerbescheiden, FR 1996, 620; *Mössner*, Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht im Jahre 1995, IWB 1996, F. 3a Rechtsprechung Gr. 1, 517; *Bunz- eck*, 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*, 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; *Schauhoff*, Quellensteuerabzug bei Zahlungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler, IStR 1997, 5; *Grams*, Die Steueranmeldung nach § 73e EStDV, zugleich eine Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 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 Entsch. des US Tax Court in einem Fall des Treaty Shopping, IStR 1998, 557; *Hey*, Anmerkung zu FG München v. 3.6.1998, RIW 1999, 236; *KB*, Anmerkung zu BFH v. 24.3.1999, IStR 1999, 369; *Gosch*, Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, StBp. 2001, 113; *Gebhardt*, Lizenzvergütungen an ausländischen Geschäftspartner, EStB 2002, 376; *Grams*, Anmerkung zu FG Münster v. 23.5.2001, IStR 2002, 744; *Hidien*, Mehrwertsteuerschuldnerschaft qualifizierter Leistungsempfänger für Eingangsleistungen gem. § 13b UStG, RIW 2002, 208; *Kahl*, StändG 2001 – Auswirkung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b Abs. 2 UStG n.F.) auf den Steuerabzug nach § 50a EStG, DB 2002, 13; *Korn*, Steueränderungsgesetz 2001: Hinweise zu Neuregelungen, KÖSDI 2002, 13178; *Lüdicke*, StändG 2001: Unbeabsichtigte Auswirkungen des „Reverse-Charge“-Verfahrens nach § 13b UStG auf den Steuerabzug nach § 50a EStG, IStR 2002, 18; *Raudszus*, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, UStB 2002, 258; *Grams/Molenaar*, Anmerkung 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 beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; *Wild/Eigelshoven/Reinfeld*, Steuerabzug gem. § 50a EStG bei Werbekampagnen mit ausländischen Prominenten, DB 2003, 1867; *Holthaus*, Steuerabzug § 50a EStG: Zahlungsverpflichtung trotz beantragter Freistellung wegen zu langsamer Bearbeitung durch die Finanzverwaltung, IStR 2004, 199; *Schauhoff*, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706; *Seer*, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, 37; *Wassermeyer*, Ergänzende Anmerkung zum vorstehenden Beitrag von Holthaus, IStR 2004, 200; *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, IStR 2006, 113 und 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; *Haase*, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. EStG bei Outbound Lizenzvergütungen, Inf. 2006, 741; *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; *Lang*, Steuer-

abzug und Gemeinschaftsrecht, SWI 2007, 17; *Zacher*, Rechtsschutzlücken bei der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, SAM 2007, 22.

Schrifttum ab 2008: *Böhl/Schmidt-Naschke/Böttcher*, Besteuerung von Vermietungseinkünften bei Direktinvestitionen in Deutschland, IStR 2008, 651; *Dörr*, Keine Verzinsung der Erstattung von Abzugsteuern nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1997 – Kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht, BB 2008, 488; *Grams/Schön*, Die Künstlerbesteuerung nach dem Referentenentwurf des BMF und dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, IStR 2008, 656; *Holthaus*, Besteuerung ausländischer Künstler in der aktuellen deutschen Finanzamtspraxis – Wie könnte man Steine statt Brot verdauen?, IStR 2008, 95; *Holthaus*, Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008, 741; *Kempermann*, Besteuerung steuerpflichtiger Künstler und Sportler, FR 2008, 591; *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; *Hartmann*, Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzahllungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009, 197; *Hecht/Lampert*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Software, FR 2009, 1127 (Teil 1); *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; *Hecht/Lampert*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Software, FR 2010, 68 (Teil 2); *Holthaus*, Besteuerung österreichischer und schweizerischer Künstler, Sportler und Dienstleistender nach dem Jahressteuergesetz 2009 in Deutschland, SWI 2010, 10; *Holthaus*, Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, IStR 2010, 23; *Holthaus*, Beschränkt steuerpflichtige Mannschaftssportler: ein Eigentümer 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; *Schlottter*, Konkurrenz von Steuerabzugstatbeständen in der beschränkten Steuerpflicht am Beispiel von Vergütungen für Fernsehübertragungsrechte an Sportveranstaltungen, FR 2010, 651; *Strothenke*, Wegzug und Zuzug von Aufsichtsratsmitgliedern, IStR 2010, 350; *Ehlig*, Möglichkeiten des Rechtsschutzes im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a EStG bei inländischen Darbietungen ausländischer Künstler und Sportler, DStZ 2011, 647; *Holthaus*, Steuerabzug bei Darbietungseinkünften, IWB 2011, 68; *Holthaus*, Geänderte Berechnung bei Künstlern und Sportlern bis Veranlagungszeitraum 2008, IWB 2011, 369; *Kraft*, Die Gelegenheitsverschaffung zur Vertragsverpflichtung von Berufssportlern im Inland, IStR 2011, 486; *Nacke*, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, NWB 2011, 607; *Schlottter/Degenhart*, Besteuerung von Transferentschädigungen und Entgelt für Spielerleihen nach dem JStG 2010, IStR 2011, 457; *Felten*, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsport-Rennteam, EstB 2012, 448; *Heinsen/Voß*, Ertragsteuerliche Aspekte von Cloud Computing, DB 2012, 1231; *Kudert/Jarzyńska*, Die Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Künstlern, Sportlern, Artisten und Entertainern, RIW 2012, 380; *Pinkernell*, EuGH-Urteil im Fall Used-Soft gegen Oracle klärt steuerlichen Teilaspekt des grenzüberschreitenden Online-Softwarevertriebs, ISR 2012, 82; *Pinkernell*, Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, Ubg 2012, 331; *Gosch*, Abzugsteuerpflicht bei Werbeleistungen eines ausländischen Motorsport-Rennteam, BFH/PR 2013, 13; *Haase*, Konzerninterne Weiterbelastungen und Quellensteuern, IStR 2013, 61; *Holthaus*, Beschränkte Steuerpflicht: Aktuelle Entwicklungen beim Steuerabzug für

Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG, ISR 2013, 256; *Holthaus*, Aktuelle Streitpunkte zur Bemessung des Steuerabzugs nach § 50a EStG, IWB 2013, 303; *Petersen*, Quellensteuer bei Überlassung von Standardsoftware, IStR 2013, 896; *Gradl*, Steuern und Sport – Besteuerungsfragen bei Profisportlern, IWB 2014, 489; *Holthaus*, Aktuelle Probleme mit der EU-Konformität des Steuerabzugs nach § 50a EStG, IStR 2014, 628; *Kronawitter*, Die „Künstlerabzugssteuer“ (Ausländersteuer) nach § 50a EStG, ZKF 2014, 1; *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, Berlin 2014; *Bozza-Bodden*, Anmerkung zu Nds. FG v. 30.4.2015, EFG 2015, 1905; *Goebel/Ungemach/Gehrmann*, Wesentliches zur Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 EStG, IWB 2015, 793; *Holthaus/Volkmann*, Besteuerung von Vergütungen nach § 13b UStG sowie nach § 50a EStG bei elektronischer Datennutzung, insbesondere von ausländischen Datenbanken, DStZ 2015, 550; *Kessler/Wald*, Datenbankanwendungen – Quellensteuerabzug aufgrund automatischer Rechteverwertung oder nicht steuerbares Direktgeschäft?, IStR 2015, 889; *Maßbaum/Müller*, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei Lizenzzahlungen und Anordnung des Steuerabzugs, BB 2015, 3031; *Ackermann*, Software: Beschränkte Steuerpflicht bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, ISR 2016, 258; *Gerstenberg*, Die Besteuerung grenzüberschreitender Aufsichtsratsvergütungen, IWB 2016, 246; *Homuth*, Besteuerung ausländischer Künstler im Inland, IWB 2016, 278; *St. Müller*, EuGH zur Berücksichtigung von Finanzierungskosten bei Abzugssteuern, Anmerkung zu EuGH v. 13.7.2016 C 18/15 – *Brisal* und *KBC Finance Ireland*, ISR 2016, 364; *Petersen*, Quellensteuer bei Softwareüberlassung, IStR 2016, 975; *Strahl*, Steuerabzug nach § 50a EStG und Unternehmereigenschaft – Neue Brennpunkte der Besteuerung der öffentlichen Hand, KÖSDI 2016, 19838; *Backu/Bayer*, Entwurf eines BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, DStR 2017, 2368; *Boller/Gehrmann/Ebeling*, Umfassende Übertragung von Rechten i.S.d. § 50 a Abs. 1 EStG, IWB 2017, 273; *Frase*, Grenzüberschreitende Lizenzverträge – ertragsteuerliche Optimierungsansätze, KÖSDI 2017, 20341; *Gehm*, Die Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG hinsichtlich des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen, StBp 2017, 335; *Holthaus*, Besteuerung von Rechteüberlassungen ins Inland und Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vor dem Hintergrund des geplanten BMF-Schreibens, IStR 2017, 729; *Homuth*, Steuerabzug und Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen, IWB 2017, 246; *Maßbaum*, Quellensteuerabzug bei Rechteüberlassungen in der Automobilindustrie, RAW 2017, 42; *Petersen*, Quellensteuer bei Vertriebsrechten am Beispiel von Softwareunternehmen, IStR 2017, 136; *Pinkernell*, Beschränkte Steuerpflicht bei Vergütungen für Software und Datenbanken (Entwurf eines BMF-Schreibens vom 17.5.2017), Ubg 2017, 497; *Reiter*, Steuerabzug auf grenzüberschreitende Vergütungen für die Überlassung von Urheberrechten – Besonderheiten bei gemeinschaftlich entwickelten Produkten und Auftragsentwicklungen, IStR 2017, 572; *Schlotter/Hruschka*, Aktuelle Fragen des Steuerabzugs nach § 50a EStG, StBj. 2017/18, 667; *Schnitzger/Oskamp*, Der Entwurf des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht und Abzugssteuer nach § 50a EStG bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IStR 2017, 616; *de Weerth*, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, DB 2017, 2771; *Forchhammer*, Anmerkung zu FG München v. 29.1.2018, EFG 2018, 743; *Gehrig*, Behandlung von Gesamtproduktionen im Rahmen des Art. 17 Abs. 2 DBA-Österreich 2000, FR 2018, 854; *Holthaus*, Zu Risiken und Nebenwirkungen des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht bei Nutzungen von Software und Datenbanken im Inland, DStZ 2018, 68; *Holthaus*, Verwertungstatbestände in § 49 EStG, IWB 2018, 386; *Holthaus*, Abzugssteuerpflicht nach § 50a EStG bei Vergütungen an ausländische staatliche und Non-Profit-Einrichtungen – Analyse der Irrwege des FG München im Urteil vom 29.1.2018, IStR 2018, 587; *Linn*, Beschränkte Steuerpflicht bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung, WPg 2018, 914; *Kraft*, Softwareüberlassung und Gestattung von Datenbanknutzung durch ausländische Digitalanbieter, NWB 2018, 868 und 937; *Lüdicke/Warias*, Gewerblichkeit bei einzelnen Verkaufsvorgängen – Greift die Verklammerungsrechtsprechung auch bei Filmrechten?, DB 2018, 1620; *Maßbaum/Imhoff*, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, FR 2018, 6; *Nürnberg*, Die Besteuerung der ausländischen Kulturvereinigung, IWB 2018, 174; *Pinkernell*, Digitale Wirtschaft, Ubg 2018, 139; *Thiele*, Quellensteuerabzug bei Softwareüberlassung – Das neue BMF-Schreiben zu

§ 50a EStG im Kontext des Urheberrechts, DStR 2018, 274; *Schewe*, Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Softwareanbieter, IWB 2018, 98; *Warner*, Grenzüberschreitende Überlassung von Software und Datenbanken, EStB 2018, 69; *Wehmhörner*, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug im digitalen Zeitalter: Das BMF-Schreiben zur grenzüberschreitenden Überlassung von Software und Datenbanken, ISR 2018, 66; *Bleschick*, Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei „total buy out“-Verträgen, EStB 2019, 168; *Busemann/Gilson*, Unsicherheiten über Abzugsteuern nach § 50a EStG bei Zusammenarbeit mit Influencern, DStR 2019, 2178; *Diffring*, Der Steuerabzug bei Online-Werbung am Beispiel von Google Ads, DB 2019, 387; *Fraser*, Anmerkung zu BFH v. 14.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 40, BB 2019, 1253; *Haase*, Online Werbung im Fokus der Betriebsprüfung, DStR 2019, 761; *Heill/Pupeter*, Google-Tax: Gibt es sie schon? Zur Abzugsteuer auf Online-Werbung nach § 50a EStG, BB 2019, 604; *Homuth*, Steuerabzug nach § 50a EStG bei „total buy out“, IWB 2019, 540; *Hruschka*, Onlinewerbung im Fokus der Betriebsprüfung, DStR 2019, 88; *Linn*, Keine Steuerabzugsverpflichtung für Aufwendungen für Online Marketing, DStR 2019, 418; *Nürnberg*, „Digitalsteuer“ über § 49 i.V.m. § 50a EStG?, Ubg 2019, 219; *Pohl*, Anmerkung zu BFH v. 14.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401, IStR 2019, 425; *Reichl/Wiedmann*, Besteuerung von Online-Marketingleistungen mit dem Steuerabzug nach § 50a EStG, FR 2019, 201; *Reichenberger*, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, Berlin/Bern/Brüssel/New York/Oxford/Warschau/Wien 2019; *Geils*, Besteuerung von Künstlergesellschaften im Rahmen des § 50a EStG und nach dem OECD-Musterabkommen, IWB 2020, 129; *Wehmhörner*, Lizenzvergütungen im Bann der Abzugsteuer – aktuelle BFH-Rechtsprechung zum total buy-out, ISR 2020, 35.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89 (Abzugsteuer bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen gemäß § 50a Abs. 4 EStG); BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521 (Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG aufgrund von DBA); BMF v. 3.11.2003 – IV A 5 - S 2411 - 26/03, BStBl. I 2003, 553 (Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen); BMF v. 5.4.2007 – IV C 8 - S 2411/07/0002, BStBl. I 2007, 449 (Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen aus EU-/EWR-Staaten mit Einkünften im Sinne des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG); BMF v. 20.3.2008 – IV C 8 - S 2303/07/0009, BStBl. I 2008, 538 (Steuererlass für beschränkt Steuerpflichtige im Zusammenhang mit inländischen Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten); BMF v. 9.1.2009 – IV C 3 - S 2300/07/10002, BStBl. I 2009, 362 (Steuerabzug von Einkünften beschränkt steuerpflichtiger Fotomodelle, Aufteilung von Gesamtvergütungen); BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350 (Steuerabzug gemäß § 50a EStG bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen); BMF v. 16.2.2011 – IV C 3 - S 2411/07/10002, BStBl. I 2011, 528 (BMF v. 5.4.2007 zu den Auswirkungen des EuGH-Urt. C-290/04, Rs. Scorpio); BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2013, 443 (Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Künstlern, Pauschsteuersatz für in Deutschland kurzfristig abhängig Beschäftigte); BMF v. 17.6.2014 – IV C 3 - S 2303/10/10002:001, BStBl. I 2014, 887 (Betriebsausgaben und Werbungskostenabzug beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. EStG 1990/1997 und § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG); BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448 (Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken); BMF v. 3.4.2019 – IV C 5 - S 2411/11/10002, BStBl. I 2019, 256 (Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Einkünften aus der Überlassung von Rechten und von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten); BfF v. 9.10.2002 – St II 4 - S 1300 - 18/02, 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); OFD Frankfurt v. 5.8.1998, RIW 1999, 238 (Steuerliche Behandlung ausländischer Kulturvereinigungen); OFD Düss. v. 20.9.2001 – S 2303 - 70 - St 122K, FR 2001, 1189; OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 (Neuregelung des Steuerabzugs nach § 50a EStG

durch das JStG 2009); OFD Karlsruhe v. 29.4.2014, DStR 2014, 1554 (Steuerabzug nach § 50a EStG im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, insbesondere bei Fotomodellen, Regisseuren, Journalisten und Bildberichterstatlern).

I. Bedeutung, Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

12 1. Regelungsinhalt

Steuerabzugspflicht: Abs. 1 legt den Grundtatbestand des StAbzugs bei beschränkt Stpfl. fest. Die Abs. 2 bis 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 AR-Tätigkeiten (§ 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 (BS 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

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. 4 (nichtselbständige Arbeit)	ja	ja	nein	nein
Nr. 5 (Kapitalvermögen)	nein	nein	nein	nein
Nr. 6 (VuV)	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: nach dem 31.12.2008 zufließende Vergütungen aus folgenden Leistungen unterliegen nicht mehr der StAbzugspflicht:

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

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 bis 3 15 %, im Fall der Nr. 4 30 % (Abs. 2 Satz 1). Der StAbzug wird bei Einnahmen iSd. Nr. 1 nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 € nicht übersteigen (s. Anm. 98). Werden bereits bei Durchführung des StAbzugs BA/WK geltend gemacht, ist bei natürlichen Personen als Gläubiger ein StSatz 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 1000 € auf 15 %, von über 250 € bis 500 € auf 10 % und von bis zu 250 € auf 0 % (Abs. 4 Satz 5 aF, s. die Voraufgabe, § 50a aF Anm. 119 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

2. Bedeutung des Abs. 1

13

Abs. 1 ist das speziell für die beschränkte StPflcht geschaffene Hauptinstrument, mit dem sie in den Fällen durchgesetzt wird, in denen der beschränkt StPfl. nur eine geringe Inlandsverhaftung hat und nicht durch den bei beschränkt und unbeschränkt StPfl. gleichermaßen vorzunehmenden LSt- und KapErtrStAbzug erfasst ist. Zum Verhältnis von LStAbzug und § 50a vgl. Anm. 7 und 39 (zu den praktischen Problemen s. auch *Homuth*, IWB 2017, 246).

Zur Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht s. Anm. 4.

14 **3. Geltungsbereich des Abs. 1**

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

Persönlicher Geltungsbereich: Nur bei beschränkt Stpfl. wird die ESt im Wege des StAbzugs nach Abs. 1 erhoben (vgl. Anm. 6). Der StAbzug erfasst auch gesamthänderisch erzielte Einkünfte (BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185 [187]).

15 **4. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

Verhältnis von Abs. 1 Nr. 1 bis 4 zueinander: Bis zum VZ 2008 ergaben sich beim StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 3 aF teilweise Überschneidungen (s. Voraufgabe, § 50a aF Anm. 39 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) zwischen den Einkunftsgruppen von verschiedenen Ansatzpunkten her. Durch die Neufassung der Nr. 1 bis 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 (Reimer in Blümich, § 50a Rz. 31 [8/2019]).
- ▶ **Verhältnis von Nr. 1 zu Nr. 3:** Keine Überschneidungen.
- ▶ **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.]; Pinkernell, Ubg 2012, 331 [336]), da diese Norm durch ihren konkreten Bezug auf Verwertungen von Darbietungen iSd. Nr. 1 einen engeren Anwendungsbereich hat (aA BMF v. 25.10.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 21; Gosch in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 7 und 14; kein zwingender Vorrang der Nr. 3: Reimer in Blümich, § 50a Rz. 40 [8/2019]). 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 StAbzug 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 bis 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 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 Einkünfte beschränkt 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.

Einstweilen frei.

16–18

5. Verfahren

19

Doppelbesteuerungsabkommen: Zum Entlastungsverfahren vgl. § 50d. Danach ist grds. der StAbzug durchzuführen, wenn nicht das BZSt. zuvor eine Freistellungsbescheinigung erteilt hat, § 50d Abs. 1 Satz 1.

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 KStpfl.: § 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 unbeschränkten EStPfl. 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 Kj. sowohl beschränkte als auch unbeschränkte StPfl. bestand (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3; § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG);
- ein beschränkt Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4
 - eine Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 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. Satzes 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 beschränkte EStPfl. 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 beschränkt Stpfl. auf seine Steuerschuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2) bzw. zu viel einbehaltene Steuer erstattet (§ 36 Abs. 4 Satz 2).

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

21 1. Erhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen

Nur bei beschränkt stpfl. Einkunftsempfängern wird die ESt bei den in Abs. 1 Nr. 1 bis 4 genannten Einkunftsgruppen im Wege des StAbzugs erhoben. Entsprechendes gilt für die KSt (s. Anm. 6). Zur beschränkten EStPflicht s. § 1 Abs. 4; zur beschränkten 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 unbeschränkte StPflicht durch eine Bescheinigung des zuständigen FA nachweist (§ 73e Satz 6 EStDV).

22 2. Erhebung bei bestimmten beschränkt steuerpflichtigen Einkünften

Gemeinsam ist den Nr. 1 bis 4 in Abs. 1, dass der StAbzug „bei Einkünften ...“, und zwar bei bestimmten beschränkt 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 WK) 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 – II 95/94, EFG 1997, 971, rkr.), nicht aber wenn sog. Liebhaberei vorliegt (BFH v. 7.11.2001 – I R 14/01, BStBl. II 2002, 861; BFH v. 17.11.2004 – I R 75/01, BFH/NV 2010, 690; BFH v. 2.2.2010 – I B 91/09, BFH/NV 2010, 878; Hess. FG v. 27.7.2010 – 4 K 982/09, IStR 2018, 604, rkr., bei Non-Profit-Organisation; aA BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 15: StAbzug unabhängig von Gewinnerzielungsabsicht, nur in nach § 90 Abs. 2 AO nachgewiesener fehlender Gewinnerzielungsabsicht kein StAbzug; krit. *Holthaus*, IWB 2013, 303; *Holthaus/Volkman*, DStZ 2015, 550 [554]; StAbzug auch bei Non-Profit-Organisation: FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, EFG 2018, 738, Az. BFH I R 8/18; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 50/16, juris, Az. BFH I R 9/18; krit. dazu *Holthaus*, IStR 2018, 587). 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 Veranlagungszeitraum 2008 wurde der StAbzug von den Einnahmen ohne Abzüge (Abs. 4 Sätze 2 und 3 aF) vorgenommen; Zur Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 s. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 115 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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 (vgl. auch *Ehlig*, IStR 2010, 504 [506 f.]).

3. Rechtsfolge: Erhebung der Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs**a) Abzugsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer**

23

Abs. 1 Halbs. 1 kennzeichnet den StAbzug (nur) als Erhebungsform der ESt und KStG. Ob die ESt durch den StAbzug abgegolten, die Abzugsteuer 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 beschränkt Stpfl. Einkünfte der in Abs. 1 Nr. 1 bis 4 definierten Art vor, so wird die ESt im Wege des StAbzugs erhoben. Die gleiche Rechtsfolge tritt für beschränkt 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 beschränkt stpfl. nichtselbständig Tätigen mit Einkünften aus der Ausübung künstlerischer, sportlicher, artistischer, unterhaltender oder ähnlicher Darbietungen (bis einschließlich VZ 2008 auch bei beschränkt stpfl. Einkünften von Schriftstellern, Journalisten oder Bildberichterstatlern, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 aF) dem StAbzug nach Abs. 1 vor (s. Anm. 7).

b) Einschränkungen des Steuerabzugs

24

Überblick: Auch beim StAbzug nach Abs. 1 sind der vollständige bzw. teilweise Verzicht sowie Pauschalierung denkbar. Im Einzelnen kommen als unilaterale Maßnahmen der Erlass 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) der Erlass bzw. die Pauschalierung nicht ausgeschlossen. Bei Anwendbarkeit eines DBA kann der StAbzug für bestimmte Einkünfte ganz oder teilweise ausgeschlossen sein.

Steuererlass bzw. Pauschalierung nach § 50 Abs. 4: Beschränkt 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 89).

Zum Erlass für Kulturvereinigungen vgl. BMF v. 20.7.1983 (BStBl. I 1983, 382, geändert durch BMF v. 30.5.1995, BStBl. I 1995, 336; OFD Frankfurt am Main v. 5.8.1998, RIW 1999, 238; *Holthaus*, IStR 2003, 120; *Holthaus*, ISR 2013, 256 [259]; *Nürnberg*, IWB 2018, 174).

Steuererlass bzw. Pauschalierung aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO): Steuererlass und -pauschalierung aus Billigkeitsgründen sind auch im Rahmen des StAbzugs unter den Voraussetzungen der §§ 163, 227 AO möglich (vgl. auch Anm. 4 zur verfassungsrechtl. Gebotenheit im Einzelfall).

- ▶ *Künstlerische usw. Darbietungen* (Abs. 1 Nr. 1): Hier kommt eine Billigkeitsmaßnahme 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 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 2.5 iVm. Rz. 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 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707; BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2332/09/10002, BStBl. I

2013, 443): Eine Billigkeitsmaßnahme kommt 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 bis 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 – abweichend von der zwischenzeitlich geltenden Regelung des BMF (BMF v. 3.11.2003 – IV A 5 - S 2411 - 26/03, BStBl. I 2003, 553) – nicht in Anspruch nehmen können.

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

25–27 Einstweilen frei.

28 c) Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

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

29 Einstweilen frei.

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

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

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

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. Zum Steuererlass nach § 50 Abs. 7 im Zusammenhang mit Spielen der europäischen Vereinswettbewerbe s. § 50 Anm. 470 und BMF v. 20.3.2008 – IV C 8 - S 2303/07/0009, BStBl. I 2008, 538.

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

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

31

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 – 15 K 4515/02, EFG 2009, 255, rkr., mit Anm. *Hoffmann*, EFG 2009, 258). Es kann auf die Erläuterungen zu § 49 verwiesen werden:

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

Einstweilen frei.

32–35

c) Einkünfte aus Darbietungen iSd. Nr. 1

36

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 er wurde durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) in § 49 Abs. 1 Nr. 9 aufgenommen. Andererseits stellt der Begriff 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 (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 7; vgl. auch § 49 Anm. 526). Sie unterliegen nicht dem StAbzug, können aber gleichwohl beschränkt stpfl. Einkünfte im Inland erzielen, zB ein beschränkt stpfl. Maler, der seine Werke im Inland anfertigt und verkauft (BMF v. 25.10.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 104).

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 StPflcht, sondern regelt nur den StAbzug (s. Anm. 3).

Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 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). Ein Entgelt für eine künstlerische Darbietung kann – ohne besondere Umstände – nicht in einen Bestandteil „Proben“ und einen Bestandteil „Auftritte“ aufgeteilt werden (BFH v. 30.3.2011 – I B 178/10, BFH/NV 2011, 1132; zur Aufteilung nach dem DBA Österreich s. BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624).

37 d) Zusammenhängende Leistungen

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.

38 e) Unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen

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).

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

Vorrang des Lohnsteuerabzugs: Nr. 1 Halbs. 2 ordnet den vorrangigen LStAbzug bei beschränkt stpfl. nichtselbständig tätigen Künstlern, Berufssportlern, Artisten oder Unterhaltern an, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind (s. dazu auch

BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707; BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2332/09/10002, BStBl. I 2013, 443). Der grds. hinter dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 als lex specialis zurückstehende LStAbzug (s. Anm. 7) 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 – IV B 6 - S 2332 - 73/90, BStBl. I 1990, 638.

Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 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. die Voraufgabe, § 50a aF Anm. 83 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; s. dazu auch BMF v. 13.3.1998 – IV B 4 - S 2303 - 28/98, BStBl. I 1998, 351.

Voraussetzungen für den Lohnsteuerabzug:

- ▶ *Beschränkt steuerpflichtige 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 inländischer Arbeitgeber* 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 BS oder einen ständigen Vertreter iSd. §§ 8 bis 13 AO, kommt ein LStAbzug nicht in Betracht (BMF v. 25.10.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 38; BfF v. 9.10.2002 – St II 4 - S 1300 - 18/02, BStBl. I 2002, 904, Rz. 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 von Doppelbesteuerungsabkommen:* Der LStAbzug ist nur zulässig, wenn keine Freistellung der inländ. Einkünfte aufgrund eines DBA erfolgt ist. Zum Kulturaustausch s. BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707, Rz. 2.2; BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2332/09/10002, BStBl. I 2013, 443.

Rechtsfolgen des Lohnsteuerabzugs:

- ▶ *Der nach § 39d durchzuführende Lohnsteuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige* erfolgt auf der Grundlage der für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum maßgebenden LStTabelle iVm. den Vorschriften des § 50 Abs. 1 Sätze 4 und 5 (s. auch BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707; BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2332/09/10002, BStBl. I 2013, 443).
- ▶ *Die Abgeltungswirkung* des § 50 Abs. 2 Satz 1 gilt auch für den nach Abs. 1 Nr. 1 angeordneten LStAbzug.
- ▶ *EU-/EWR-Arbeitnehmer* (§ 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 Steuerabzugs:* Nach BMF (BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707, Rz. 4; BMF v. 28.3.2013 – IV C 5 - S 2332/09/10002, BStBl. I 2013, 443) kommt für bestimmte Berufsgruppen eine pauschale Erhebung der LSt in Betracht.

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

Beschränkt 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 (Anm. 92f.). Zum StAbzugsverfahren s. Abs. 5 (Anm. 120). Zum StAbzug auf Nettobasis für EU-/EWR-Bürger und -Unternehmen s. Abs. 3 (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.

42–44 Einstweilen frei.

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

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: Siehe vor Anm. 12.

45 **a) Von Nr. 2 erfasste Tätigkeiten**

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 Veranlagungszeitraum 1995 war die Unterscheidung zwischen Ausübung und Verwertung von Bedeutung für die Anwendung des StSatzes (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. 7).

Adressatenkreis der Verwertungstätigkeiten: Dieser ist in Nr. 2 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.

46 **b) Darbietungen iSd. Nr. 1**

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, zu den Voraussetzungen für im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen s. Anm. 31.

Zusammenhängende Leistungen: Der Wortlaut der Norm enthält den Verweis auf die Verwertung von Darbietungen iSd. Nr. 1. Einen Verweis auf Einkünfte aus anderen, mit den künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen zusammenhängenden Leistungen enthält der Wortlaut der Norm nicht. Die FinVerw. erfasst ohne weitere Begr. Einkünfte aus der Verwertung von mit den Darbietungen zusammenhängenden anderen Leistungen im Rahmen des StAbzugs nach Abs. 1 Nr. 2. Dies deckt sich uE nicht mit dem Wortlaut des Gesetzes. Auch die Gesetzesbegründung enthält keine Aussage dazu. Einkünfte aus der Verwertung von anderen mit den in Nr. 1 genannten Darbietungen zusammenhängenden Leistungen unterliegen nicht dem StAbzug nach Nr. 2 (s. auch *Geils*, IWB 2020, 129 [133]).

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 Erg. 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; BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; BFH v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; BFH v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; BFH v. 12.11.1986 – I R 24/84, BFH/NV 1988, 298; BFH v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383; s. zu den Einzelheiten § 49 Anm. 750 ff.). Diese für die nichtselbständige Arbeit vertretene Definition kann auch auf die Verwertung selbständiger Arbeit übertragen werden (*Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler unter Berücksichtigung des Steuerabzugsverfahrens, 1991, 114; s. auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 19; s. auch § 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 im Sinne der 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 20). Demgegenüber verlangen § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 Buchst. a, dass Darbietender und Verwertender identisch sind (s. § 49 Anm. 681 und 750). Entgegen der Auffassung der Rspr. (BFH v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377, mwN; § 49 Anm. 681 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 20; aA *Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 34 [8/2019]; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 12 aE). Dies widerspricht uE dem Wortlaut des Gesetzes. Einkünfte, die bereits nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 nicht der beschränkten StPflcht unterliegen, können auch nach diesen Normen nicht dem StAbzug nach

Abs. 1 unterworfen werden (s. Anm. 3; s. auch *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 8).

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

Doppelter Inlandsbezug: Erforderlich ist die Verwertung inländ. Darbietungen im Inland (*Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 12; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 8). Damit ist die Verwertung ausländ. Darbietungen im Inland nicht mehr steuerabzugsfähig. 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 beschränkten StPflcht 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; *Schlöter*, FR 2010, 651.

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

Erfasst sind durch Klammerverweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 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 Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2008 soll nach *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 20, auch die StPflcht 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.

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

Beschränkt Stpfl., die Einkünfte aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. Nr. 1 im Rahmen der Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 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. 24ff., 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: Siehe vor Anm. 12.

a) Einkünfte aus bestimmten Vergütungen gem. § 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 2 ein StAbzug vorzunehmen ist.

Der Zusatz „aus Vergütungen ... herrühren“ hat uE 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 VuV) oder
- Nr. 9 (bestimmte sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3).

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

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

Einstweilen frei. 56

b) Durch Nr. 3 erfasste Einkünfte aus bestimmten Vergütungsgruppen**aa) Beschränkung der erfassten Vergütungen** 57

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 Veranlagungszeitraum 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; s. aber zum StAbzug auf Anordnung Abs. 7, Anm. 180ff.

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 zugrunde liegenden 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 87; anders BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 87; zur Aufteilung s. auch BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [554], und bei gemischten Verträgen im Zusammenhang mit Software Anm. 58 „Software und Datenbanken“). Eine Aufteilung kann auch bei gemeinschaftlich entwickelten Produkten, Auftragsentwicklungen und damit verbundenen Rechteüberlassungen in Betracht kommen, sofern die Rechteüberlassung nicht von untergeordneter Bedeutung ist (*Reiter*, IStR 2017, 572 [575]). 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 2012).

- ▶ **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. BS und einen Teil für die Mitwirkung am Fotoshooting, der nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d zu subsumieren ist (BMF v. 9.1.2009, BStBl. I 2009, 362; OFD Karlsruhe v. 29.4.2014 – S 2303/41 - St 142/St 136, DStR 2014, 1554; *Wild/Eigelshoven*, DB 2003, 1867 [1869f.]; *Wild/Eigelshoven*, DB 2005, 1354; *Holthaus*, IWB 2011, 68 [71 f.]).
- ▶ **Journalisten und Bildberichterstatter** unterliegen ab dem VZ 2009 mit ihrer Tätigkeit nicht mehr dem StAbzug (s. Anm. 12, 31). Bei einer Gesamtvergütung für die Erstellung eines Berichts und eine Rechteüberlassung unterliegt ein Vergütungsanteil von 60 % für die Rechteüberlassung dem StAbzug, sofern kein

anderer Aufteilungsmaßstab zu ermitteln ist (OFD Karlsruhe v. 29.4.2014 – S 2303/41 - St 142/St 136, DStR 2014, 1554).

- ▶ *Nachträgliche Einnahmen*: Hierzu gehören ua. Betriebspensionen und Jahresgratifikationen. Stehen nachträgliche Einnahmen sowohl im Zusammenhang mit abzugspflichtigen als auch mit nichtabzugspflichtigen bzw. nicht stpfl. Einkünften, ist ggf. nur bezüglich des abzugspflichtigen 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 beschränkte StPflcht kann sich dem Grunde nach aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 (Gewerbebetrieb), Nr. 3 (selbständige Arbeit) oder Nr. 6 (Rechte, die in ein inländ. öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländ. BS oder anderen Einrichtung verwertet werden) ergeben (s. auch § 49 Anm. 931 ff., 943. und 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 *Reichenberger*, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 116; *Denkl*, RIW 1980, 698 [699]; *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 162 [8/2017]).
- ▶ *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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 24; *Denkl*, RIW 1980, 698 [699]; *Stahl*, KÖSDI 1984, 5628 [5633]; *Köhler/Goebel/Schmidt*, DStR 2010, 8 [11]; *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 15; *Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 39 [8/2019]; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 13) oder ein nur veranstaltungsbezogenes Recht ist (FG München v. 14.11.2005 – 7 K 3705/03, EFG 2006, 285, rkr.). Gleiches gilt, wenn bei der Rechteüberlassung von werkschaffenden Künstlern, zB bei Bühnen- und Kostümbildnern, das Bühnenbild nach Ende einer Aufführungsserie vernichtet wird oder ein Aufführungsrecht nur für eine begrenzte Anzahl von Aufführungen gewährt wird (*Köhler/Goebel/Schmidt*, DStR 2010, 8 [11]; *Holthaus*, ISR 2013, 256 [257]). Das FG Münster hat in einem bilanzsteuerrechtlichen Fall eine Rechteveräußerung angenommen, wenn das lizenzierte Recht bei Vertragsende aufgebraucht ist und der Vertrag weder ordentlich gekündigt werden kann noch eine Rückfallklausel enthält (FG Münster v. 15.12.2010 – 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309, rkr.). Der BFH geht auch von einer Rechteüberlassung und damit nicht Rechteveräußerung aus, wenn zwar ein umfassendes Nutzungsrecht an einem urheberrechtl. geschützten Werk eingeräumt wird (sog. *total buy out*-Vertrag), dem Überlassenden dieses Rechts aber ein gesetzliches Rückrufsrecht wie das nach § 41 UrhG oder ein Vertragsänderungsanspruch (§ 32a UrhG) zusteht (BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II

2019, 401, Rz. 16 ff.; BFH v. 24.10.2018 – I R 83/16, BFH/NV 2019, 522, Rz. 16 ff.; OFD Karlsruhe v. 29.4.2014 – S 2303/41 - St 142/St 136, DStR 2014, 1554; *Boller/Gehrmann/Ebeling*, IWB 2017, 273 [279 f.]; *Homuth*, IWB 2019, 540 [544]; *Wehmhörner*, ISR 2020, 35 [39]; aA für Verfilmungsrecht *Wehmhörner*, ISR 2018, 66 [69]; *Homuth*, IWB 2016, 278 [285]; vgl. dazu auch *Lüdicke/Warias*, DB 2018, 1620 [1622]). Allerdings ist dies uE zweifelhaft. Beim Rückrufsrecht handelt es sich um ein Gestaltungsrecht, das erst mit seiner Ausübung die entsprechende Wirkung entfaltet und zuvor die zeitlich unbefristete Überlassung nicht beeinträchtigt (s. dazu im Einzelnen die Ausführungen in § 49 Anm. 932 „Gesetzliches Rückrufsrecht/Recht auf weitere Beteiligung des Urhebers“ krit. ebenso: *Schlötter/Hruschka*, StbJb. 2017/18, 667 [682 ff.; 696]; *Pohl*, IStR 2019, 425 [428 f.], Anm. zu BFH v. 14.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401; *Frase*, BB 2019, 1253 [1256], Anm. zu BFH v. 14.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401, mit dem Hinweis, dass der BFH auf das UrT. des FG Münster v. 15.12.2010 – 8 K 1543/07 E, DStRE 2011, 1309, rkr., Bezug nimmt; *Pinkernell*, Ubg 2017, 497 [500 f.]: Auffassung der FinVerw. erscheint im Bereich der Softwareurheberrechte wirklichkeitsfern und rechtl. zweifelhaft). Ausschlaggebend ist die zwischen den Parteien vereinbarte vertragliche Regelung unter Berücksichtigung der gesetzlichen Regelungen. Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung sind die Verhältnisse bei Vertragsschluss (BFH v. 24.10.2018 – I R 69/16, BStBl. II 2019, 401, Rz. 17). Als Absicherung werden die Verträge Quellensteuerklauseln beinhalten müssen (*Frase*, KÖSDI 2017, 20341 [20343]). Zulässig ist eine endgültige Übertragung im Sinne einer Rechteveräußerung, soweit es sich um die Erfüllung einer Verfügung von Todes wegen handelt oder das Recht an die Miterben im Wege der Erbauseinandersetzung übertragen wird (§ 29 Abs. 1 UrhG; s. dazu *Bleschick*, EStB 2019, 168 [169]).

Die Gegenansicht, die eine Abzugsverpflichtung auch bei Rechteveräußerung annehmen wollte (so noch BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 2.4; *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. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 99 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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, zB bei einem Optionsvertrag (vgl. *Nieland*, IWB F. 3 Gr. 3, 821) besteht, ist die Abzugsteuer einzubehalten. Das Recht auf Nutzung wird im Regelfall durch einen Lizenzvertrag eingeräumt. Es kann sich um ein zeitlich, gegenständlich und/oder räumlich beschränktes oder unbeschränktes Nutzungsrecht handeln. Auch Unterlizenzverträge werden erfasst (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, Rz. 11 ff.; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 67 [5/2019]).

Von Rechten, insbesondere Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten:

► *Rechte*: Es kann sich um alle Arten von Rechten handeln. Die Aufzählung der Urheberrechte und der gewerblichen Schutzrechte ist nicht abschließend wie aus der Formulierung „insbesondere“ ersichtlich (vgl. *Heinicke*, FR 1985, 674; s. zu den Einzelfällen § 49 Anm. 933). Deshalb kommen auch ausländ. Rechte in Betracht (zur fiktiven Anwendung des deutschen UrhG auf ausländ. Rechte s. *Hecht/Lampert*, FR 2009, 1127 [1130]; *Holthaus/Volkman*, DStZ 2015, 550 [554]).

- ▶ *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). Sofern der Vergütung eine Nutzung zugrunde liegt, die nicht durch das Urheberrecht geschützt ist, besteht keine Abzugsverpflichtung (*Schlotter/Hruschka*, StbJb. 2017/18, 667 [677]).
- ▶ *Wichtige Anwendungsfälle*: Vergütungen an beschränkt stpfl. Autoren (zur Rechtsnatur von Autorenhonoraren vgl. BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [760]; BFH 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, Persönlichkeitsrechte (BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398 [403 f.]).
- ▶ *Gewerbliche Schutzrechte*: Nach § 73a Abs. 3 EStDV sind dies die nach dem Designgesetz, dem Patentgesetz, dem Gebrauchsmustergesetz, dem Warenzeichengesetz (bis zum 31.12.1994) und (ab dem 1.1.1995) dem Markengesetz geschützten Rechte.
- ▶ *Software und Datenbanken*: Das BMF hat im Schreiben v. 27.10.2017 zum StAbzug Stellung genommen (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448; vgl. bereits zum Entwurf des Schreibens *Backu/Bayer*, DStR 2017, 2368; *Holthaus*, IStR 2017, 729; *Pinkernell*, Ubg 2017, 497; *Schnitger/Oskamp*, IStR 2017, 616; zur Entwicklung des Quellensteuerabzugs bei Software: *Pinkernell*, ISR 2012, 82; zur fehlenden Abdeckung weiterer Steuerfolgen wie die des § 4j und des § 8 Nr. 1 Buchst. f. GewSt s. *Maßbaum/Imhoff*, FR 2018, 6 [11]; *Warner*, EStB 2018, 69 [74]). Eine zeitlich befristete Rechteüberlassung iSd. Abs. 1 Nr. 3 setzt bei Überlassung von Software und Datenbanken/Datenbankinhalten an inländ. Nutzer ein über die reine Nutzungsmöglichkeit der Funktionalitäten hinausgehendes Nutzungsrecht zur wirtschaftlichen Weiterverwertung voraus, das durch einen beschränkt stpfl. Rechtsinhaber gewährt wird. Bei grenzüberschreitender Softwareüberlassung können dies insbes. Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte sein. Allein das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte, zB Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte an der Software, ist nicht ausreichend (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 3; aA *Holthaus*, DStZ 2018, 68 [69]). Der reine bestimmungsgemäße Gebrauch der Software als Vertragsgegenstand, also die Nutzung der Funktionalität insbes. durch Installation, Herunterladen in den Arbeitsspeicher, Anwendung der Software und ggf. notwendige Bearbeitungs- und Vervielfältigungshandlungen sind keine weitergehenden Nutzungs- und Verwertungsrechte. Insbesondere liegen keine weitergehenden Nutzungs- und Verwertungsrechte vor, wenn eine Zustimmung des Rechtsinhabers zur spezifischen Nutzung nach dem UrhG nicht erforderlich ist (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 4f. und die Beispiele in Rz. 7ff.; s. im Einzelnen auch § 49 Anm. 933 „Software und Datenbanken“; *Thiele*, DStR 2018, 274 [276 ff.]; *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3034]). Die Art der Softwareüberlassung (zB physisch oder durch Download) ist unerheblich (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 -

§ 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 3 aE; ebenso *Ackermann*, ISR 2016, 258 [261]; *Backu/Bayer*, DStR 2017, 2368 [2369]). Bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Datenbanken liegt eine Verpflichtung zum StAbzug nur vor, wenn dem inländ. Nutzer umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung im Sinne von insbes. Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechten für die Datenbankinhalte gewährt werden. Die reine Nutzung der Datenbanksoftware gehört im Regelfall nicht dazu. Erkenntnisse aus den Datenbankinhalten, die bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, gehören ebenfalls nicht dazu (zust. *Pinkernell*, Ubg 2018, 139 [141]). Sofern nach dem Urheberrecht keine Zustimmung des Rechteinhabers erforderlich ist, ist nicht von einer Überlassung umfassender Nutzungsrechte auszugehen. Keine Abzugsverpflichtung entsteht, wenn lediglich diejenigen Rechte eingeräumt werden, die für den Zugang zu den Elementen der Datenbank und für deren übliche Benutzung (Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen) erforderlich sind (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - § 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 33-35, und die Beispiele in Rz. 36 ff.; krit. zu einer so weiten Auslegung *Petersen*, IStR 2016, 975 [977]). Eine konzerninterne Durchleitung von Softwarelizenzen führt nicht zu steuerabzugspflichtigen Einkünften (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - § 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 17), was eine erfreuliche Klarstellung ist (*Pinkernell*, Ubg 2017, 497 [505]; *Schewe*, IWB 2018, 98 [104]; *Schnitger/Oskamp*, IStR 2017, 616 [619]; zu Unklarheiten bei Weiterleitung an Dritte s. *Linn*, WPg 2018, 914 [917]). Bei der Datenbanknutzung durch Hochschulen und in öffentlichen Bibliotheken soll keine Verwertung idS vorliegen, wenn die kommerzielle Nutzung der Datenbank zwischen Datenbankanbieter und Hochschule/Bibliothek vertraglich ausgeschlossen ist und die Nutzer entweder keine oder nur kostendeckende Gebühren für die Nutzung der Datenbanken zu entrichten haben (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - § 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 41 ff.; aA *Holthaus*, DStZ 2018, 68 [70f.]: nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber nicht öffentlichen Datenbanknutzern und mit dem Wortlaut des Gesetzes nicht vereinbar; *Holthaus*, IWB 2018, 386 [390]; zur Diskussion der beschränkten StPflicht bei Vergütungen für Datenbankanwendungen vor dem BMF-Schreiben s. *Kessler/Wald*, IStR 2015, 889; *Strahl*, KÖSDI 2016, 19838 [19841]). Bei gemischten Verträgen ist ggf. eine Aufteilung vorzunehmen, wenn die Rechteüberlassung nicht entweder erkennbar im Vordergrund steht (vollständiges Entgelt ist steuerabzugspflichtig) oder lediglich von untergeordneter Bedeutung ist (nicht mehr als 10 % der Gesamtleistung, BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - § 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 23f.). In zunehmend umfassend gestalteten Verträgen wird die Aufteilung in der Praxis eine große Rolle spielen. Die vom BMF genannten Maßstäbe sind mangels weitergehender Hinweise zu den Kriterien in der Praxis schwierig anzuwenden. Die Regelungen zu den Leistungsbestandteilen gemischter Verträge sind nicht immer eindeutig einer Abzugsverpflichtung zuordenbar. Vertragliche Definitionen mit Zuordnung von Leistung und Vergütung sind deshalb empfehlenswert und erleichtern die Feststellung einer ggf. bestehenden Abzugsverpflichtung (*Pinkernell*, Ubg 2017, 497 [503]). Auch die Aufteilung auf mehrere Verträge kann sinnvoll sein (*Maßbaum/Imhoff*, FR 2018, 6 [10]; *Schewe*, IWB 2018, 98 [105]; *Schnitger/Oskamp*, IStR 2017, 616 [621]). Eine Unterscheidung nach Standard- und Individualsoftware wird im BMF-Schreiben nicht mehr vorgenommen, obwohl gerade bei Individualsoftware umfassende Nutzungsrechte

eher überlassen werden als bei Standardsoftware (*Schnitger/Oskamp*, IStR 2017, 616 [619]; *Linn*, WPg 2018, 914 [916]; *Maßbaum/Imhoff*, FR 2018, 6 [8]; aA *Petersen*, IStR 2016, 975 [977 f.]) und die urheberrechtliche Thematik bei Standardsoftware oft in den Hintergrund gerät (*Petersen*, IStR 2016, 975 [977]; *Petersen*, IStR 2013, 896 [900 ff.]; s. auch OFD München v. 28.5.1998 – S 2303 - 34/11 St 41/42, DB 1998, 1307, die beim Vertrieb von Standardsoftware keine dem StAbzug unterliegenden Vergütungen annahm; ebenso noch *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3033]; *Haase*, Inf. 2006, 741 [743]; s. auch *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, 2014, 56 ff.). Das BMF-Schreiben erfasst nicht den zunehmenden Einsatz von Software bei der Veräußerung von Hardware, bspw. Motorsteuerungen, Steuerungen im Anlagenbau, in der Infrastruktur usw. (*Linn*, WPg 2018, 914 [919]; zum Einsatz von Software in Automobilen vgl. *Maßbaum*, RAW 2017, 42). Wegen der vielen noch offenen und ungeklärten Fragen ist eine Quellensteuerklausel zur Minderung des Haftungsrisikos nach Abs. 5 Satz 4 (s. Anm. 130 ff.) im Vertrag dringend zu empfehlen (*Linn*, WPg 2018, 914 [919 f.]; *Maßbaum/Imhoff*, FR 2018, 6 [10]). Auch geht das BMF-Schreiben nur auf Anwendersoftware ein, nicht aber auf Systemsoftware. Wird Systemsoftware zur Maschinensteuerung isoliert oder im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Maschine überlassen ist die Frage eines StAbzugs nach denselben Kriterien zu prüfen (s. dazu bereits *Hecht/Lampert*, FR 2009, 1127; *Hecht/Lampert*, FR 2010, 68).

- ▶ *Software as a Service (SaaS)/Application Service Providing (ASP)*: Bei SaaS- oder ASP-Dienstleistungen steht nicht die Wahrnehmung von Nutzungsrechten, sondern die Inanspruchnahme von technischen Dienstleistungen im Vordergrund. Der beschränkt stpfl. SaaS-/ASP-Provider erzielt mit seinen Dienstleistungen keine Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 26 ff.; *Pinkernell*, ISR 2012, 82 [84]; *Pinkernell*, Ubg 2012, 331 [333 f.]; *Pinkernell*, Ubg 2017, 497 [505]; *Ackermann*, ISR 2016, 258 [261 f.]; *de Weerth*, DB 2017, 2771; *Kraft*, NWB 2018, 937 [940 f.]; *Schlotter/Hruschka*, StbJb. 2017/18, 667 [704 ff.]). Zu Vergütungen für die Nutzung sog. Cloud-Computing-IT-Dienstleistungen s. bereits *Heinsen/Voß*, DB 2012, 1231.
- ▶ *Infrastructure as a Service (IaaS)*: Der IaaS-Anbieter erzielt bei der Überlassung seiner Dienste an den Endkunden zu dessen internen betrieblichen Gebrauch im Regelfall keine Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, die dem StAbzug unterliegen, da er nur IT-Ressourcen virtuell zur Verfügung stellt (*Pinkernell*, Ubg 2012, 331 [334]; *Schlotter/Hruschka*, StbJb. 2017/18, 667 [705]).
- ▶ *Alleinvertriebsrechte*: Zu Alleinvertriebsrechten s. § 49 Anm. 933 „Alleinvertriebsrecht“ und § 49 Anm. 1110 „Alleinvertriebsrecht“. Vergütungen dafür können steuerabzugspflichtig sein (s. *Petersen*, IStR 2017, 136). Der ausschließliche Vertrieb von Software führt noch nicht zu Einkünften, die dem StAbzug unterliegen (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 21, Beispiel 6).
- ▶ *Onlinezugänge in Fahrzeugen*: Die zur Nutzung von Onlinezugängen durch die Anbieter zur Verfügung gestellte Software darf im Regelfall nur im Rahmen der vorgesehenen Funktionalität genutzt werden. Eine Bearbeitung der Software oder sogar der Zugang zum Quellcode wird nicht erlaubt. Die wirtschaftliche Verwertung iSv. BMF v. 27.10.2017 (BMF v. 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, BStBl. I 2017, 1448, Rz. 3) dürfte nicht vorgesehen sein. Eine Rech-

teüberlassung sollte hier deshalb eine seltene Ausnahme sein. Ein Quellensteuerabzug ist regelmäßig nicht vorzunehmen. Fragestellungen können sich hier ergeben, wenn diese Software über mehrere Vertragspartner und eine zwischenzeitliche Veränderung und zB modellspezifische Anpassung in der Automobilindustrie zur Verfügung gestellt wird (vgl. *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3034 f.]; *Maßbaum*, RAW 2017, 42 [48]; *Linn*, WPg 2018, 914 [919]).

- ▶ **Online-Marketing:** Entgelte für Online Marketing im Sinne von Werbung bei Anfragen in Online-Suchmaschinen, über Vermittlungsplattformen, für Social-Media-Werbung, Bannerwerbung und vergleichbare sonstige Onlinewerbung werden nicht für eine Rechteüberlassung entrichtet und unterliegen deshalb nicht dem StAbzug nach Abs. 1 Nr. 3 (BMF v. 3.4.2019 – IV C 5 - S 2411/11/10002, BStBl. I 2019, 256; ebenso *Diffring*, DB 2019, 387; *Linn*, DStR 2019, 418 [491 f.]; *Haase*, DStR 2019, 761 [762]; *Heil/Pupeter*, BB 2019, 604 [606 ff.]; *Nürnberg*, Ubg 2019, 219 [222 f.]; *Reichl/Wiedmann*, FR 2019, 201 [204]; vgl. auch BFH v. 26.4.2018 – III R 25/16, BFH/NV 2018, 1199, Rz. 37 f.; s. auch *Hruschka*, DStR 2019, 88 [91], der von Know-how-Überlassung ausgeht; s. dazu Anm. 59 „Online-Marketing“). Auch Werbung in Zusammenarbeit mit Influencern ist eine Dienstleistung und keine Rechteüberlassung (*Busemann/Gilson*, DStR 2019, 2178 [2180]).
- ▶ **Warenzeichen- und Markenrechte:** Zu 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 Vertrags abzustellen (BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393; *Kowallik*, IWB 2010, 48 [50 f.]). Bei Warenverkauf mit Lizenzeinräumung StAbzug nur bei von Warenlieferung selbständigem Lizenzvertrag vorzunehmen (BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393 [394]; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 70 [5/2019]).
- ▶ **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* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 71 [5/2019]).

Nicht erfasst sind:

- ▶ **Veräußerungsvorgänge**, s. § 49 Anm. 1111.
- ▶ **Konzernumlagen, Kostenumlagen:** Bis zum 31.12.2018 (und übergangsweise bis 31.12.2019) bestand in Einzelfällen die Möglichkeit des Entfalls des StAbzugs

nach Abs. 1 (früher Abs. 4) gemäß der Regelung in Rz. 4.4 des BMF-Schreibens v. 30.12.1999 (BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122, betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei Umlageverträgen zwischen international verbundenen Unternehmen; *Haase*, ISTR 2013, 61 [62f.]; s. auch § 49 Anm. 1110 „Konzernumlagen“). Ein StAbzug war auch danach aber vorzunehmen, wenn ein ausländ. Poolmitglied immaterielle WG einem leistungserbringenden inländ. Poolmitglied zur Nutzung überlässt. Mit BMF v. 5.7.2018 (BMF v. 5.7.2018 – IV B 5 - § 1341/0:003, BStBl. I 2018, 743) wurde das BMF-Schreiben v. 30.12.1999 zum 31.12.2018 ersatzlos aufgehoben. Es sollen nunmehr die allgemeinen Regeln der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien gelten. Diese enthalten keine ausdrücklichen Regeln zum Quellensteuerabzug auf Kostenumlagen. Eine dahingehende Äußerung der FinVerw. liegt derzeit nicht vor. Soweit weiterhin ausschließlich Kosten umgelegt werden und keine Überlassung immaterieller WG erfolgt, hat sich die rechtl. Situation für den StAbzug nicht geändert. Ein StAbzug auf die Kostenumlage ist nicht vorzunehmen.

- ▶ *Kundenadressen*: Einkünfte aus der Überlassung unterliegen auch bei vorheriger Selektion nach bestimmten Kriterien mangels Überlassung von Know-how nicht dem StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (H 50a.1 EStR 2012; 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): Einkünfte unterliegen nicht dem StAbzug, 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 [236f.]).

Siehe Hess. FG v. 8.3.1973 – IV 784/68, EFG 1973, 496, rkr. (Entgelt für Planung und Überwachung der Einführung von Organisationssystemen keine abzugspflichtigen Vergütung iSv. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3); *Denkl*, RIW 1980, 698 (699); *Bendixen*, DB 1983, 203; *Korn*, KÖSDI 1985, 6190 (6200); *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 188 (8/2017): 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).
- ▶ *Wissensorientierte Dienstleistungen*: Vergütungen für wissensorientierte Dienstleistungen bei branchenfremdem Auftraggeber und Auftragnehmer, zB klinische Studien durch Ärzte für Pharmaunternehmen, unterliegen nicht dem StAbzug (FG München v. 27.5.2013 – 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412, rkr., durch Rücknahme der Revision; *Holthaus/Volkman*, DStZ 2015, 550 [553]; *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3035f.]).
- ▶ *Online-Marketing*: Entgelte für Online Marketing im Sinne von Werbung bei Anfragen in Online-Suchmaschinen, über Vermittlungsplattformen, für Social-Media-Werbung, Bannerwerbung und vergleichbare sonstige Onlinewerbung werden nicht für eine Überlassung von Know-how iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 9 entrichtet und unterliegen deshalb nicht dem StAbzug nach Abs. 1 Nr. 3 (BMF v.

3.4.2019 – IV C 5 - S 2411/11/10002, BStBl. I 2019, 256; ebenso *Linn*, DStR 2019, 418 [419f.]; *Haase*, DStR 2019, 761 [762]; *Heill/Pupeter*, BB 2019, 604 [608f.]; *Reichl/Wiedmann*, FR 2019, 201 [204]; aA *Hruschka*, DStR 2019, 88 [91]). Im Zuge der Werbung werden an denwerbenden keine Erfahrungen oder Möglichkeiten des Online-Marketings weitergegeben (*Nürnberg*, Ubg 2019, 219 [220]). Dies gilt auch für Werbung in Zusammenarbeit mit Influencern (*Busemann/Gilson*, DStR 2019, 2178 [2180]).

60 **dd) Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten**

Rechtsentwicklung: Die Neuregelung erfasst die Vergütungen, die für die sog. Spielerleihe durch einen im Inland ansässigen Verein für die zeitlich befristete Überlassung eines Spielers an einen im Ausland ansässigen Verein gezahlt werden. Der BFH (BFH v. 27.5.2009 – I R 86/07, BStBl. II 2010, 120) hat entschieden, dass keine StAbzugspflicht eines inländ. Sportvereins bei einer an einen ausländ. Verein gezahlten Vergütung wegen einer „Spielerleihe“ besteht. Dieses Ur. betrifft die sog. 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 Schreiben des BMF v. 15.7.2010 wieder aufhob und das Ur. des BFH für „anwendbar“ erklärte, erfolgte mit dem JStG 2010 eine Ergänzung sowohl des § 49 Abs. 1 Nr. 2 um den Buchst. g als auch des Abs. 1 Nr. 3 (s. Anm. 2). Danach unterliegen Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler zeitlich begrenzt vertraglich zu verpflichten, dem StAbzug nach Nr. 3 (vgl. auch *Grادل*, IWB 2014, 489 [498f.]).

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 beschränkte StPflcht und damit der StAbzug, wenn die Gesamteinnahmen 10 000 € 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. Spielerleihe 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]; *Schlotter/Degenhart*, IStR 2011, 457 [462f.]).

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 StAbzugs 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 im Sinne der Norm der StAbzug vorzunehmen. Problematisch ist diese Anwendungsregelung für im VZ 2010 bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes am 14.12.2010 an beschränkt Stpfl. gezahlte Vergütungen, die nach der Entsch. des BFH (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. Dies ist uE verfassungsrechtl. problematisch und mit dem verfassungsrechtl. 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. 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 verfassungsrechtl. Sicht zweifelhaft, ob auf vor dem 14.12.2010 geleistete Vergütungen für zeitlich befristete Überlassungen von Berufssportlern diese Regelung angewandt werden kann (ebenso *Chuchral/Dieze-mann/Dräger/Muxfeldt*, DB 2010, 4 [18]; *Haase/Brändel*, IWB 2010, 795 [797]; *Schlotter/Degenhart*, IStR 2011, 457; krit. ebenfalls *Kraft*, IStR 2011, 486).

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

61

Beschränkt 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“, ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49): Der StAbzug bei Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen im EU-Gemeinschaftsgebiet und im Verhältnis zur Schweiz kann vermieden werden, s. § 50g.

Vergütungen für Urheberrechte, die an Beauftragte geleistet 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; Doppelbesteuerungsabkommen: 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: Siehe vor Anm. 12.

76 a) Besonderheiten für Vergütungen von Aufsichtsgremien

Für Vergütungen an beschränkt 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.). Zu Besonderheiten beim Wegzug und Zuzug von AR-Mitgliedern s. *Strothenke*, IStR 2010, 350. Zur Anwendung der DBA s. *Gerstenberg*, IWB 2016, 246.

Rechtsentwicklung: Siehe Anm. 2.

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 war der StAbzug auf AR-Vergütungen 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 StSatz blieb unverändert bei 30 % (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2). Siehe zur Regelung bis einschließlich VZ 2008 die Voraufgabe § 50a aF Anm. 412 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

77 b) Von Abs. 1 Nr. 4 erfasste Einkünfte

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 AR-Vergütungen um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelte (§ 18 Abs. 1 Nr. 3; s. § 18 Anm. 268). Dies gilt auch für ArbN-AR (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. AR-Vergütungen gelten grds. als inländ. Einkünfte, wenn die Gesellschaft ihren Sitz im Inland hat (RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 425; *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rn 193 [8/2017]; vgl. auch RFH v. 25.4.1933, RStBl. 1934, 417). Der RFH v. 1.2.1933 (RFH v. 1.2.1933, RStBl. 1933, 425) hält Ausnahmefälle für denkbar, zB wenn ein ausländ. AR-Mitglied 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 nichtselbständiger Arbeit an (BFH v. 15.3.1957 – VI 84/55 U, BStBl. III 1957, 226; krit. § 18 Anm. 268). Da Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 unter den gleichen Voraussetzungen wie Einkünfte aus selbständiger Arbeit inländ. Einkünfte darstellen, führt diese Differenzierung bei der beschränkten StPfl. in diesen Fällen nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen. Der Abzug nach § 50a geht insoweit dem LStAbzug vor (s. Anm. 7).

78 c) Mitglied des Aufsichtsrats usw.

Aufsichtsgremium: Der beschränkt Stpfl. muss Mitglied eines Aufsichtsgremiums sein. Die Bezeichnung als „Aufsichtsrat“ ist unerheblich (so schon RFH v. 13.4.1932, RStBl. 1932, 681). Über den AR hinaus sind unabhängig von ihrem Namen

(Verwaltungsrat, Beirat usw.) Aufsichtsgremien 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 gesellschaftsrechtl. wirksame Bestellung. Mit dem WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (s. Anm. 2) wurde in Abs. 1 Nr. 4 der Grubenvorstand als Aufsichtsgremium wegen Auflösung aller bergrechtl. Gewerkschaften spätestens zum 1.1.1994 gestrichen.

Beauftragte des Aufsichtsgremiums: Beauftragt der AR zu seiner Unterstützung besondere Sachverständige (für die AG s. § 111 Abs. 2 Satz 2 AktG), so sind dies keine mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragten 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).

d) Mitglied des Aufsichtsrats bestimmter inländischer Unternehmen

79

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 *Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 51 [8/2019]; *Richter*, StBp. 1978, 245 [246]). Auch ein durch ein ausländ. Unternehmen beherrschtes inländ. Unternehmen bleibt weiterhin inländ. (*Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 191 [8/2017]).

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 beschränkt 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 BgA abzugspflichtig, zB Kreditanstalten des öffentlichen Rechts (RFH v. 26.10.1933, RStBl. 1934, 138), nicht jedoch im Rahmen hoheitlicher Tätigkeiten (vgl. *Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 51 [8/2019]). Abzugspflichtig in diesem Sinne sind Landeszentralbanken (*Boochs in Lademann*, § 50a Rz. 195 [8/2017]). 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 in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 98 [5/2019]),
 - ▷ *ausländische Tochtergesellschaften* inländ. Unternehmungen,
 - ▷ *inländische 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 Vertragsschlusses als einheitliches Rechtssubjekt behandelt werden.

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

Einkünfte: Mit dieser Formulierung wurde Nr. 4 mit dem JStG 2009 (s. Anm. 2) ab dem VZ 2009 an die Formulierung der Nr. 1 bis 3 angeglichen. Eine inhaltliche Änderung gegenüber dem bisherigen Wortlaut („Vergütungen jeder Art“) erfolgte damit nicht. Einkünfte können über Geldzahlungen hinaus auch andere geldwerte Vorteile, zB Sachleistungen (wie Gestellung von Personal, eines Büros oder eines Pkw.) sein. Zur AR-Vergütung 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 beschränkt Stpfl. hat dabei seine wesentliche, aber nicht einzige Funktion zu sein (RFH v. 9.6.1931, RStBl. 1931, 555; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 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]; BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193 [194]; Abschn. R 10.3 Abs. 3 KStR 2015). Es fällt darunter jede Tätigkeit, die auch AR-Mitglieder einer AG mit Rücksicht auf ihr AR-Verhältnis noch ausüben können, ohne damit aus dem Rahmen der möglichen

Tätigkeit eines AR-Mitglieds zu fallen (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 53 [8/2019]). Bei einem gesetzlich vorgesehenen AR ist davon auszugehen, dass die Funktion im Wesentlichen in der Überwachung der Geschäftsführung besteht. Entsprechendes wird man für ein satzungsmäßiges Gremium annehmen können, das dem AR einer AG nachgebildet ist. Bei frei berufenen Gremien (zB Beirat, Verwaltungsrat) kommt es darauf an, ob die ihm obliegende Tätigkeit im Allgemeinen dem AR übertragen zu werden pflegt (vgl. RFH v. 23.2.1932, RStBl. 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; RFH 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 AR-Mitglied 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; BFH v. 15.11.1978 – I R 65/76, BStBl. II 1979, 193 [194]). Allgemeine rechtl. Ratschläge eines AR-Mitglieds, das zugleich als Rechtsanwalt tätig ist, können ebenfalls Teil der AR-Tätigkeit sein (RFH v. 23.8.1938 – I 244/38, RStBl. 1938, 1124). Dies gilt auch bei der Unterstützung des Vorstands durch ein AR-Mitglied in einem behördlichen (Wiedergutmachungs-)Verfahren (BFH v. 21.2.1961 – I 59/60, HFR 1961, 105). Wer nur Repräsentationsaufgaben wahrnimmt und nicht zur Überwachung der Geschäftsführung berechtigt ist, übt keine AR-Tätigkeit 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 (*Boochs in Lademann*, § 50a Rz. 197 [8/2017]). Übt ein AR-Mitglied die Aufgaben eines Vorstandsmitglieds aus, so sind die dafür bezogenen Entgelte Arbeitslohn (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 53 [8/2019]). Keine AR sind von einer gesellschaftsfremden Stelle zur Erledigung öffentlich-rechtl. Aufgaben bestellte Überwachungsorgane (BFH v. 13.7.1954 – I 53/54 U, BStBl. III 1954, 249). Unerheblich ist, in welcher Eigenschaft ein AR-Mitglied im AR die Überwachungsfunktion ausübt (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 96 [5/2019]). Dies kann auch durch Beamte erfolgen (BFH v. 12.1.1966 – I 185/63, BStBl. III 1966, 206) oder durch aus einer Konzerngesellschaft entsandte Mitarbeiter (BFH v. 31.5.1967 – I 154/64, BStBl. III 1967, 540).

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 Rechtsanwalt RFH v. 26.6.1928, RStBl. 1928, 305; zum AR-Mitglied, das gleichzeitig Geschäftsführungsaufgaben wahrzunehmen hat, BFH v. 12.9.1973 – I R 249/71, 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 AR-Mitglieder, die ihre Ursache in der Überwachungstätigkeit haben, fallen unter den Begriff der Vergütung (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 104 [5/2019]), nicht aber für eine beratende 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 AR-Vergütungen 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 AR-Mitglied selbst, sondern an einen Dritten erfolgt (RFH v. 12.10.1943, RStBl. 1944, 494),
- das AR-Mitglied verpflichtet ist, die erhaltene Vergütung ganz oder teilweise an einen anderen abzuführen (RFH v. 29.5.1935, RStBl. 1935, 1433; RFH 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.).

82 **g) Einschränkungen der Abzugsverpflichtung**

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

83–89 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Steuersätze und Bemessungsgrundlage

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: Siehe vor Anm. 12.

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

90 **1. Steuerabzug von Bruttoeinnahmen**

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

91 **2. Abzugsteuersatz**

Allgemeiner Steuersatz: Nach Satz 1 beträgt der StSatz für Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 3 einheitlich 15 %. Der StSatz gilt für natürliche und juristische Personen (krit. *Holthaus*, IStR 2014, 628: europarechtskonformer StSatz für Körperschaften: 7,5%). Ein Staffelsatz für geringe Einkünfte ist nicht mehr vorgesehen. Durch die Absenkung von 20 % für Einkünfte iSd. § 50a Abs. 4 Nr. 1 bis 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 die Voraufgabe § 50a aF Anm. 120 ff. –

Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Zur Bemessungsgrundlage nach den Sätzen 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 StSatz 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 beschränkten StPflcht 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 unbeschränkt 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 – S 2303 - 12 - St 12-31, RIW 1989, 666).

Besonderer Steuersatz: Für AR-Vergütungen iSd. Abs. 1 Nr. 4 ist der StSatz unverändert 30 %; krit. dazu *Holthaus*, IWB 2011, 369 (372 f.).

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

3. Bemessungsgrundlage (Abs. 2 Sätze 1 und 2)

a) Abweichung vom Bruttoprinzip

92

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 Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung, insbes. zu Reisekosten als Teil der Bemessungsgrundlage, s. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 115 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

b) Gesamte Einnahmen (Abs. 2 Satz 1)

93

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 bis 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, es sei denn, die Voraussetzungen des Abs. 3 liegen vor. Darüber hinaus sind auch außergewöhnliche Belastungen und eventuelle 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 nichtselbständig 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 beschränkt 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, Rz. 18; 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]).

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

Einzelfragen:

- ▶ *Abtretung von Lizenzansprüchen:* In der Regel liegt Einkommensverwendung durch den beschränkt 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 1985, 330). Ausnahmsweise kann in der Abtretung der Lizenzansprüche jedoch eine auch stl. anzuerkennende Einkommensminderung liegen, wenn die Abtretung dem Lizenznehmer zugutekommt und dem alleinigen Zweck dient, die Höhe der vereinbarten Lizenzgebühren zu senken (FG Hamb. v. 6.3.1972 – II 170/68, EFG 1972, 490, rkr.).
- ▶ *Anteilige Einnahmen:* Wird nur ein Teil eines einheitlichen Entgelts für abzugs-pflichtige Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Nr. 1 bis 4 gewährt, so ist das Entgelt aufzuteilen und nur insoweit dem StAbzug zu unterwerfen, als es anteilig auf abzugs-pflichtige 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 1992, 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]; BFH v. 6.6.2012 – I R 3/11, BStBl. II 2013, 430 [432 f.], mit Anm. *Felten*, EStB 2012, 448; zust. *Gosch*, BFH/PR 2013, 13; FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, 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 sog. Tausender-Kontakt-Preis, dh. die in Tausend gemessene Zahl der Zielpersonen sein, die während einer Tournee quotall bezogen auf das jeweilige Land erreicht wird (FG Hamb. v. 17.1.1997 – II 97/96, 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. 90 ff.).
- ▶ *Filmkopierkosten* sind in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach Abs. 1 Nr. 3 einzubeziehen, soweit der beschränkt 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 Abzugsteuer einzubeziehen.
- ▶ *Sachausstattung*: Soweit dem beschränkt Stpfl. Büroräume, Bürokräfte, Pkw. uÄ zur Erledigung seiner Tätigkeit zur Verfügung gestellt werden, sind nach Auffassung der FinVerw. idR keine abzugsteuerpflichtigen Vergütungen gegeben, da lediglich die technischen Voraussetzungen für die Erbringung der Leistung geschaffen werden. Anders jedoch bei Überlassung für private Zwecke; vgl. auch „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, Gestellung eines Pkw. für private Zwecke. Sachleistungen sind nach § 8 Abs. 2 zu bewerten. Reicht die Barvergütung zur Deckung der Abzugsteuer nicht aus, hat der StAbzug in Höhe des überschießenden Betrags zu unterbleiben (aA für Sachpreise: BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 92 aE). Er kann uE weder bei späteren Vergütungen nachgeholt werden, noch ist der beschränkt 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; BFH v. 8.5.1991 – I R 14/90, BFH/NV 1992, 291; BFH v. 19.11.2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 560 [562]; BFH v. 24.7.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95 [97]; BFH v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814, Rz. 19; BFH v. 5.5.2010 – I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043, Rz. 14; BFH v. 19.10.2011 – XI R 40/09, BFH/NV 2012, 798; Hess. FG v. 28.3.1980 – II 124/79, 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:** Nach dem Reverse-Charge-Verfahren 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 jPÖR ist. Der ausländ. Zahlungsempfänger ist abweichend von der grundsätzlichen 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 – IV A 5 - S 2411 - 33/02, BStBl. I 2002, 709; OFD Erfurt v. 30.4.2002 – S 2303 A - 17/02 - 2013, 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). Im Übrigen vgl. für Umsätze vor dem 1.1.2002 die Voraufgabe § 50a aF Anm. 116 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.
- ▷ **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 USt 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, problematisch (*Lüdicke*, IStR 2002, 20).
- ▶ **Währungsumrechnung:** Siehe § 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 Zuwen-

dungen 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. Keine Einnahme bei Reisekostenersatz

95

Nach der Neuregelung durch das JStG 2009 (s. Anm. 2) gehören Reisekosten (zum Begriff vgl. § 4 Anm. 950; § 9 Anm. 285) nicht zu den Einnahmen, die dem StAbzug unterliegen, soweit die Fahrt- und Übernachtungskosten nicht die tatsächlichen Reisekosten bzw. die Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschalen iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 übersteigen. Die darüberhinausgehenden Beträge unterliegen dem StAbzug nach Abs. 1. Die Norm findet auch Anwendung, wenn sie die einzige Gegenleistung darstellt (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 21; *Kronawitter*, ZKF 2014, 1 [5]). Auch bei Vertragsschluss mit einer ausländ. Körperschaft gehören Reisekosten nicht zu den dem StAbzug unterliegenden Einnahmen (*Holthaus*, IWB 2013, 303 [307]). 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 Fin-Verw. (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 51) kein StAbzug nach Abs. 2 vorzunehmen.

2. Reisekosten

96

Reisekosten setzen sich aus Transport-, Übernachtungs- und Verpflegungsmehraufwand (Tagegelder) zusammen. Auch Reisenebenkosten gehören dazu (*Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 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, USt), 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.

Übernachungskosten (s. zum Begriff § 9 Anm. 294) 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. 950; § 9 Anm. 296).

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: Siehe § 9 Anm. 300.

Nachweis: Die entstandenen Reisekosten müssen ggf. nach den allgemeinen Grundsätzen nachgewiesen werden (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 61 [8/2019]). Regelungen zum Ersatz oder zur Übernahme sollten in die vertraglichen Regelungen zwischen beschränkt Stpfl. und Vergütungsschuldner aufgenommen 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 beschränkt Stpfl. im Wohnsitzstaat ggf. für die StErklärung 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)

98 1. Tatbestandsvoraussetzung

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. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 120 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). 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 (*Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 18 aE; krit. 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]; *Holthaus*, IWB 2013, 303 [307]).

Einnahmen je Darbietung: Abs. 2 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 im Sinne der Regelung (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 55;

Loschelder in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 18; s. auch BFH v. 30.3.2011 – I B 178/10, BFH/NV 2011, 1132, zu einheitlichem Entgelt für Auftritt und Probe). Zum Teil wird die Auffassung vertreten, bei mehreren Auftritten an einem Tag, die durch einen Veranstalter organisiert werden, sei die Vergütung für mehrere Auftritte wirtschaftlich miteinander verbunden und deshalb als einheitliche Vergütung zu beurteilen (*Reichenberger*, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 118). Unseres Erachtens widerspricht dies dem Wortlaut des Gesetzes.

Mehrere Personen als Darbietende: Sind mehrere Personen als Darbietende Gläubiger der Vergütung für die Darbietung, findet die Freigrenze für jede Person auf die auf sie entfallende Vergütung Anwendung (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 54; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, EFG 2018, 738 [741], Az. BFH I R 8/18; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 50/16, juris, Az. BFH I R 9/18). Die Aufteilung ist nach Köpfen vorzunehmen, soweit die Empfänger keinen anderen Aufteilungsmaßstab festgelegt haben. Dies gilt auch für PersGes., soweit an der PersGes. ausschließlich die auftretenden Personen beteiligt sind (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 54; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, EFG 2018, 738, Az. BFH I R 8/18; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 50/16, juris, Az. BFH I R 9/18), nicht aber für beschränkt kstpf. Gläubiger, 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 (*Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 66 [8/2019] 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. Deshalb ist uE Rechtsfolge der Norm Abgeltungswirkung ohne StAbzug. Eine Veranlagung ist nicht durchzuführen. Die beabsichtigte Verwaltungsvereinfachung hätte sich beispielsweise 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: Siehe vor Anm. 12.

I. Besteuerung auf Nettobasis

105

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 (EuGH v. 3.10.2006 – 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 beschränkt Stpf. 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 ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhalten- den oder ähnlichen Darbietungen (Abs. 1 Nr. 1),
- aus der inländ. Verwertung von Darbietungen (Abs. 1 Nr. 2) und
- aus der Überwachung der Geschäftsführung (AR-Vergütungen, Abs. 1 Nr. 4) möglich.

In unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 3 stehende BA/WK sind abziehbar. Dies hat der BFH in zwei Entsch. für Unter- lizenzauflagen entschieden (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513; BFH v. 25.4.2012 – I R 76/10, BFH/NV 2012, 1444). Dem Gesetzeswortlaut nach ist bei Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 3 (Nutzungsüberlassung von Rechten) der Abzug von BA/WK ausgeschlossen. Dadurch besteht ein Verstoß gegen die Dienstleis- tungsfreiheit (ebenso: *Grams/Schön*, IStR 2008, 656 [659]; aA *Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 69 [8/2019]) und die gefestigte Spruchpraxis des EuGH (EuGH v. 3.10. 2006 – C-290/04 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, Slg 2006, I-9461 = BStBl. II 2007, 352; BFH v. 15.2.2007 – C-345/04 – Centro Equestre da Lezíria Grande L, Slg 2007, I-1425). Aus diesem Grund hat der BFH von einer Vorlage an den EuGH abgesehen und einen BA-/WK-Abzug unmittelbar im StAbzugsverfah- ren als unionsrechtl. geboten angesehen (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, Rz. 17 ff.). Die FinVerw. hat diese Entsch. – abweichend vom Wortlaut des Gesetzes – sowohl für die Rechtslage 1990/1997 als auch für die Rechtslage ab VZ 2009 akzeptiert (BMF v. 17.6.2014 – IV C 3 - S 2303/10/10002:001, BStBl. I 2014, 887; *Kraft*, NWB 2018, 868 [876]; krit. dazu *Holthaus*, IStR 2017, 729 [734]; *Holthaus*, IStR 2014, 628: hätte im Gesetz geregelt werden müssen).

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 BZSt. nachprüfbar 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 um eine Körperschaft, Per- sonenvereinigung 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 Veranlagungszeitraum 2008 sah § 50a Abs. 4 Sätze 2 bis 5 aus- schließlich einen StAbzug auf Bruttobasis vor (s. dazu die Voraufgabe § 50a aF Anm. 115 ff. – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm sowie Anm. 4).

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. 589 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 47; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23; *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23; *Boochs in Lademann*, § 50a Rz. 255 [8/2017]). 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 im Sinne 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 – Centro Equestre da Lezíria Grande L, Slg 2007, I-1425; BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132 [134]; BFH v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814; BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, Rz. 20 ff.; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23; s. auch BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 47; zur Kritik an diesem Tatbestandsmerkmal s. *Grams/Schön*, IStR 2008, 656 [657]). 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.). Die FinVerw. dehnt den Begriff dieses unmittelbaren Zusammenarbeitens aus, indem sie bei WK/BA im Zusammenhang mit Einnahmen nach Abs. 1 Nr. 3 „eine exklusiv“ für den Vergütungsschuldner zu erbringende konkrete Überlassungsleistung verlangt (BMF v. 17.6.2014 – IV C 3 - S 2303/10/10002:001, BStBl. I 2014, 887). Dies ergibt sich uE nicht aus dem Gesetz (krit. auch *Holthaus*, IStR 2014, 628).

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 (*Nieland in Lademann*, § 50a Rz. 254 [5/2014]).

Zeit und Ort der Entstehung der Aufwendungen, dh. ob die BA/WK im Inland oder Ausland angefallen sind (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 47; *Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 71 [8/2019] aE) sind unerheblich (EuGH v. 15.2.2007 – C-345/04 – Centro Equestre da Lezíria Grande L, Slg

2007, I-1425; BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132 [134]). Auch der Zeitpunkt ist grds. unerheblich. Sie können bereits vor oder erst nach dem Zeitpunkt der Einkunftszerzielung, der dem StAbzug zugrunde liegt, entstanden sein (Gosch in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23; aA BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 48; Reichenberger, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 123).

Beispiele:

Konkret zuordenbare Reisekosten, spezielle Bühnen-, Kleidungs-, Personalaufwendungen (Gosch in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23); Aufwendungen für Ton- und Lichtenanlage, ggf. auch konkret zurechenbare Aufwendungen für Telefon und Personal (Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 [741]), Gebühren und Kosten für (Unter-)Lizenzen (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513; BFH v. 25.4.2012 – I R 76/10, BFH/NV 2012, 1444), Hallenmiete, Promotionskosten, besondere Haftpflichtversicherungen (Boochs in Lademann, § 50a Rz. 256 [8/2017]), Dolmetscher, Managerkosten, soweit unmittelbar im Zusammenhang mit der inländ. Tätigkeit aufgewandt (Intemann/Nacke, DB 2007, 1430 [1432]; zu Finanzierungskosten s. EuGH v. 13.7.2016 – C-18/15 – Brisal und KBC Finance Ireland, ISR 2016, 364 [366], mit Anm. St. Müller).

Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht bei Allgemeinkosten aller Art, AfA, laufenden Unterhaltskosten, allgemeinen Managerkosten, AK für Anlagen, die über eine Veranstaltung im Inland hinaus genutzt werden, Tonstudio, allgemeinem Versicherungsaufwand; sie können nicht im Abzugs-, wohl aber im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden (BFH v. 27.7.2011 – I R 32/10, BStBl. II 2014, 513, Rz. 15, 22, 24; BFH v. 27.7.2011 – I R 56/10, BFH/NV 2012, 181, Rz. 14ff.; Rüping, IStR 2008, 575 [581]; Boochs in Lademann, § 50a Rz. 257 [8/2017]).

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 beschränkt 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 durch die FinVerw das Risiko trägt, ggf. als Haftungsschuldner für einen zu niedrigen StAbzug in Anspruch genommen zu werden.

Europarechtswidrigkeit: Siehe Anm. 4.

Nachprüfbarer 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 beschränkt stpfl. Gläubigers in einer für das FA nachprüfbaren Form zu dokumentieren sind. Es können uE keine weitergehenden Anforderungen an den Nachweis gestellt werden, als er auch für BA/WK nach §§ 4 und 9 verlangt werden kann (Loschelder in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 24; ähnlich Nacke, DB 2008, 2792 [2799f.]). 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 rechtl. Möglichkeiten nach dem EU-BeitrG ist durch die FinVerw. zu organisieren. Sie darf aber bei mangelndem Vollzug nicht zu Lasten des beschränkt Stpfl. gehen (vgl. *Intemann/Nacke*, DB 2007, 1430 [1433]; *Eicker/Seiffert*, BB 2007, 359 [361]; s. zum Verstoß gegen höherrangiges Recht Anm. 4; krit. zu den Nachweispflichten auch *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 22). Gleichwohl wird überwiegend verlangt, dass die Vorlage einschlägiger Rechnungen, Quittungen, Zahlungsbelege, Flugtickets usw. erforderlich ist (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 46; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 24). Weiterhin sind geordnete Aufzeichnungen zu erstellen und vorzuhalten, die die in § 73d Abs. 1 Satz 3 genannten Aufzeichnungen umfassen (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 24). Eine Schätzung abzugsfähigen Aufwands kommt nicht in Betracht (BFH v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814, Rz. 23; *Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 72 [8/2019]; aA für Schätzung „der Höhe nach“ *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 24). Geleistete Vorauszahlungen für Aufwendungen werden ebenfalls erfasst. Zukünftiger Aufwand, dessen Entstehung nachvollziehbar feststeht, ist uE ebenfalls zu berücksichtigen (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23; *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23; aA BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 48). Eine tatsächliche Leistung und den Abfluss iSv. § 11 Abs. 2 verlangt das Gesetz nicht (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 23). Nach Auffassung der FinVerw. soll dieser Aufwand nur bei weiteren Zahlungen im Zusammenhang mit der Leistung, die dem StAbzug unterliegen, abgezogen, durch eine korrigierte StAnmeldung berücksichtigt oder im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden können (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 beschränkt 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: Für bis zum 31.12.2013 zugeflossene Vergütungen war dem für den Vergütungsschuldner zuständigen FA gegenüber der Nachweis zu erbringen. Durch das Begleitgesetz zur 2. Föderalismusreform (s. Anm. 2) in Verbindung mit der Verordnung zur Übertragung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach den §§ 50 und 50a des EStG auf das BZSt. und zur Regelung verschiedener Anwendungszeitpunkte und weiterer Vorschriften v. 24.6.2013 (BStBl. I 2014, 23) wurde diese Zuständigkeit für nach dem 31.12.2013 zufließende Vergütungen auf das BZSt. übertragen (Abs. 3 Satz 1; § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV). Damit soll eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden.

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

108

Natürliche Personen: Der StAbzug auf der Grundlage einer Nettobemessungsgrundlage ist nur möglich, wenn der Vergütungsgläubiger ein EU-/EWR-Staatsan-

gehöriger 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 nicht 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 unterliegen, in Anspruch nehmen. Nicht in einem EU-/EWR-Staat ansässige oder natürliche Personen mit Drittstaatenangehörigkeit können diese Regelung nicht in Anspruch nehmen (s. dazu auch FG Berlin-Brandenb. v. 8.12.2016 – 13 K 9226/14, EFG 2017, 665 [667], rkr.).

Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 32 Abs. 4 KStG: Darunter fallen alle europäischen Gesellschaften einschließlich europäischer 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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 (*Boochs in Lademann*, § 50a Rz. 263 aE [8/2017]). 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; zur Systemwidrigkeit des StSatzes für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen *Holthaus*, IStR 2017, 729 [734]). 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 beschränkt stpfl. Körperschaften und bei natürlichen Personen mit Einkünften iSd. Abs. 1 Nr. 4 wegen des gegenüber dem Bruttoabzug unveränderten StSatzes BA/WK immer steuermindernd auswirken (zu Belastungsvergleichen s. *Kudert/Jarzynska*, RIW 2012, 380).

110–114 Einstweilen frei.

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

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: Siehe vor Anm. 12.

I. Steuerabzug bei mehrstufigen Leistungsverhältnissen

115

Mehrstufige Leistungsverhältnisse: 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 beschränkt Stpfl. Die Norm geht dabei von der Zulässigkeit des StAbzugs auch durch ausländ. Vergütungsschuldner aus; s. 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 inländ. 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 Veranlagungszeitraum 2008 unterlag nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 23.1.1996 – IV B - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 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. Unter anderem aus diesem Grund wurde der StAbzug auf Bruttobasis als nicht mit höherrangigem Recht in Einklang stehend angesehen (s. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 4 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Die Anwendung des StAbzugs durch ausländ. Vergütungsschuldner war umstritten, s. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 132 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Voraussetzung für die Anwendung von Abs. 4 ist,

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

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

1. Mehrstufiges Leistungsverhältnis (Abs. 4 Satz 1)

116

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

Beschränkt steuerpflichtiger Vergütungsgläubiger: Der Vergütungsgläubiger der 2. Stufe muss beschränkt 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 unbeschränkt stpfl. Gläubiger, kann Abs. 4 keine Anwendung finden.

Der Steuerabzug 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 bis 4 enthält das Gesetz nicht.

Mehr als zwei Stufen: Die Norm kann uE auch auf Vertragsverhältnisse mit mehr als zwei Stufen angewandt werden (ebenso *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 35; *Holthaus*, SWI 2010, 10 [14]), 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 betroffenen Ebenen vorliegen. Bei AR-Vergütungen (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. In der Praxis kann die Weiterleitung der Vergütung auf der 2. Stufe erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen, zB am Ende einer Konzertserie. Dann sind ggf. StAnmeldungen zu korrigieren (*Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 110 [8/2019]).

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.); *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 292 ff. (8/2017).

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: Siehe vor Anm. 12.

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

Regelung: Die Abzugsteuer für beschränkt Stpfl. entsteht abweichend von § 38 AO im Zeitpunkt des Zuflusses (§ 11) der AR-Vergütungen 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 Abzugsteuer vorzunehmen, dh. nach Abs. 5 Satz 1 dann, wenn die Vergütung dem Gläubiger zufließt (s. 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 vom Schuldner der Vergütung vorzunehmen. Zur Ausnahme in Abs. 6 bei Vergütungen für Urheberrechte, die an Beauftragte geleistet werden, vgl. Anm. 140 ff. Zum Absehen vom StAbzug bei Freistellung vgl. Anm. 123.

Vergütungsschuldner ist derjenige, der zivilrechtl. 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 privatrechtl. Vereinbarung kann diese Verpflichtung nicht suspendiert werden (BFH v. 18.3.2009 – I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237 [1239]; BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698, Rz. 23). 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 LStAbzugsverpflichtete; zu Dachverbänden im Mannschaftssport s. *Holthaus*, IStR 2010, 763 [764]; weitere Beispiele in BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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. Das bis zum VZ 2008 bestehende Risiko der Doppelbesteuerung (sog. 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). Zu den verfahrensrechtl. Problemen der Erstattung zu viel entrichteter Steuer vgl. *Grams*, BB 1997, 70; 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 Kapitalerträgen inländ. Schuldner)

kennt die Abzugspflicht nach § 50a nach dem Wortlaut der Norm 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. mit der subjektbezogenen Erhebung der Steuer begründet (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 35; BfF v. 9.10.2002 – St II 4 - S 1300 - 18/02, BStBl. I 2002, 904, Rz. 1.2). Der BFH sieht ebenfalls keine Einschränkung auf inländ. Vergütungsschuldner vor. 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 gesetzliche 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 (FG München v. 3.6.1998 – 1 K 3965/94, EFG 1998, 1266, rkr.) hat unter ausdrücklicher Aufgabe der im UrT. v. 26.11.1986 (FG München v. 26.11.1986 – I 47/80 E, EFG 1987, 250, rkr.) vertretenen gegenteiligen Auffassung diese Meinung der FinVerw. bestätigt (ebenso FG München v. 29.1.2018 – 7 K 52/16, EFG 2018, 738 [741], Az. BFH I R 8/18, mit Anm. *Forchhammer*, EFG 2018, 738 [743 f.]; FG München v. 29.1.2018 – 7 K 50/16, juris,

Az. BFH I R 9/18; *Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 116 [8/2015]; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 33; ohne Begr. bei ausländ. Vergütungsschuldern 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 (FG München v. 26.11.1986 – I 47/80 E, EFG 1987, 250, rkr.) sind allerdings entsprechend § 38 Abs. 1 zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 nur inländ. Vergütungsschuldner (Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz, BS oder stV im Inland) verpflichtet. Dies wird mit der in § 38 zum Ausdruck kommenden Grundeinstellung und mit dem Umstand begründet, dass beide Vorschriften beschränkt stpfl. ArbN umfassen, die nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen (*Heinicke*, FR 1986, 389; *Mössner*, IWB 1988, F. 3a Rspr. Gr. 1, 57 [64]; *Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 239; *Grams*, RIW 1997, 55 [58]; *Grams*, Anm. zu FG Münster v. 23.5.2001, 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 BS 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 – I V 4857/03 E, IStR 2004, 349, rkr., mit Anm. *Grams*, IStR 2004, 350). 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). Auch die fehlende Verpflichtung zum KapErtrStAbzug nach § 44 Abs. 1 für Auslandsbanken, ausländ. Finanzdienstleistungsinstitute und ausländ. Zweigstellen von Inlandsbanken (vgl. § 44 Anm. 17) mit der Folge, dass nur inländische Stellen zum KapErtrStAbzug verpflichtet sind (s. vor § 43 Anm. 15 aE), unterstützt die Rechtsauffassung, dass nur inländische Vergütungsschuldner zum StAbzug nach § 50a Abs. 1 EstG verpflichtet sind. Dabei kann auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die im Bereich des KapErtrStAbzugs tätigen Institutionen im Regelfall starke organisatorische Kapazitäten und Fähigkeiten besitzen und der KapErtrStAbzug bei Zahlungen durch private Zinsschuldner nicht vorzunehmen ist.

Nichtberufliche Vergütungsschuldner: Insbesondere bei Vergütungen nach Abs. 1 Nr. 1 erscheint es problematisch, wie der StAbzug bei Fehlen eines inländ. Veranstalters, zB bei Eigenveranstaltungen des beschränkt stpfl. Künstlers, durchgeführt werden soll, da man wohl kaum vom Käufer der Eintrittskarte die Durchführung des StAbzugs erwarten kann. Aus tatsächlichen 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 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 42). Das Gesetz enthält dazu keine Regelung. Es erscheint deshalb fraglich, ob eine StAbzug-Verpflichtung durch Analogie zu Abs. 5 Satz 5 (fehlender vorschriftsmäßiger StAbzug) 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 beschränkt 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 100 Beispiel 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 – 2 K 6389/97, EFG 2002, 1457, rkr.).

Sachleistungen: Siehe 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 beschränkt stpfl. (BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185 [187]; FG Köln v. 16.12.1998 – 2 K 7574/96, EFG 1999, 320 [321], rkr.). 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 1996, F. 3a Rspr. Gr. 1, 517 [540]).

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 enthielt Satz 4 die zusätzliche Definition des Gläubigers als Vergütungsschuldner (s. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 139 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Diese Definition entfällt ebenso wie die ausdrückliche Bezeichnung als beschränkt 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 rechtl. Grund (zB keine inländ. Einkünfte) erfolgte (§ 37 Abs. 2 AO; s. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 11; FG Brandenb. v. 23.9.2000 – 5 K 1402/99 E, AO, EFG 2001, 326, rkr.; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 41; s. auch *FW*, IStR 1994, 240; *Zacher*, SAM 2007, 22 [25]). Der Erstattungsanspruch ist durch den Vergütungsgläubiger mit Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids als Grundlage für die Erstattung geltend zu machen (BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81,

BStBl. II 1985, 330; BFH v. 16.2.1996 – I R 64/95, DStR 1996, 865; s. zu weiteren Einzelfragen der Erstattung *Grams*, BB 1997, 70; s. auch BFH v. 9.12.2010 – I B 28/10, BFH/NV 2011, 971; aA *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 161 [5/2019], der auch das Veranlagungsverfahren als zulässig ansieht). 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; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235), kann aber vom Vergütungsgläubiger bevollmächtigt werden (FG Köln v. 24.2.2000 – 2 K 6260/98, EFG 2000, 1189, Az. BFH 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]). Die Erstattung setzt eine vorhergehende Abführung der Abzugsteuer voraus (BFH v. 24.8.2011 – I R 85/10, BFH/NV 2012, 559; BFH v. 23.10.2012 – VII R 18/11, BFH/NV 2013, 499, Rz. 17f.). 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 zugrunde liegenden 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 Abzugsteuer ist zu Lasten des Abtretenden abzuziehen, denn durch die Abtretung wird nicht bewirkt, dass der Tatbestand der Einkunftserzielung vom Abtretungsempfänger verwirklicht wird (s. BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330; BFH v. 27.1.1993 – II S 10/92, BFH/NV 1993, 350). Zur Minderung der Bemessungsgrundlage infolge der Abtretung in Ausnahmefällen vgl. Anm. 93.

Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen: Der StAbzug ist grds. ungeachtet der Anwendung eines DBA in voller Höhe vorzunehmen (§ 50d Abs. 1). Die Geltungsdauer einer Freistellungserklärung beginnt frühestens mit dem Tag des Antragsbeginns beim BZSt. (BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, Rz. 13, mit Anm. *Gehrig*, FR 2018, 854 [856]). Zum Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 s. § 50d Anm. 35 ff.

Antrag auf verbindliche Auskunft: Bei Zweifelsfragen zum StAbzugsverfahren kann auch ein Antrag auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 Satz 1 AO beim BZSt. gestellt werden, sofern der Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist. Bei einem sehr engen Zeitfenster für die vertraglichen Vereinbarungen ist allerdings die oft nicht unerhebliche Bearbeitungszeit zu bedenken (s. dazu *Goebell/Ungemach/Gehrmann*, IWB 2015, 793 [800]).

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

1. Abführung gem. § 73e Satz 1 EStDV

124

Der Vergütungsschuldner und damit zum Abzug Verpflichtete hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das BZSt. (für bis zum 31.12.2013 zugeflossene Vergütungen: an das für ihn zuständige FA) abzuführen. Maßgebend ist die tatsächlich einbehaltene, nicht die (objektiv) einzubehaltende Steuer, sofern letztere

möglicherweise einen größeren Betrag ergibt (BFH v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189 [191]). § 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: StAnmeldung ist „formell rechtmäßig“; aA Grams, BB 1995, 121).

Vierteljährlich: Die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar abzuführen. Zeitlich weicht der Zahlungszeitpunkt damit von dem Zeitpunkt ab, an dem die Steuer einzubehalten ist.

Zuständiges Finanzamt für bis zum 31.12.2013 zugeflossene Vergütungen war das für die Besteuerung nach dem Einkommen des Vergütungsschuldners zuständige FA (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 59; BFH v. 18.5.1994 – I R 21/93, BStBl. II 1994, 697). Dies ist regelmäßig das BetriebsFA (s. § 20 AO). War der Schuldner keine Körperschaft und stimmen Betriebs- und WohnsitzFA nicht überein, so war die einbehaltene Steuer an das BetriebsFA abzuführen. Das FA des Bezirks, in dem der Anlass für die Amtshandlung hervortrat, sollte zuständig sein, wenn das FA nach § 73e EStDV nicht zu ermitteln ist. Bei einer Tournee sollte das FA zuständig sein, in dessen Bezirk die Tournee beginnt (FG München v. 3.6.1998 – 1 K 3965/94, EFG 1998, 1266, rkr.). Bei StAbzug über mehrere Stufen ist das FA des Vergütungsschuldners der 1. Stufe zuständig (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 59).

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.): Für nach dem 31.12.2013 zufließende Vergütungen ist gem. § 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 der VO zur Übertragung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach den §§ 50 und 50a das BZSt. zuständig.

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

125 2. Anmeldung gem. § 73e Sätze 2 bis 5 EStDV

Die Steueranmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Sie wirkt nach § 168 Satz 1 AO als StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (ggf. nach Zustimmung durch das FA, § 168 Sätze 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 StAnmeldung 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 StAnmeldung ist ein Verwaltungsakt, der mit der Einreichung beim FA zu einem solchen mit Drittwirkung wird (*Maßbaum*, Die beschränkte Steuerpflicht der Künstler und Berufssportler, 1991, 243). Der Vergütungsschuldner ist aufgrund dessen berechtigt, nur den um die Steuer gemindernten Teil der Vergütung an den Vergütungsgläubiger auszuzahlen (BFH v. 27.7.1987 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; BFH 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 der Anmeldung: Die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar anzumelden. Zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen bei verspäteter Abgabe vgl. OFD Hamb. v. 9.8.1984, StEK AO 1977 § 152 Nr. 15.

Zuständiges Finanzamt für bis zum 31.12.2013 zugeflossenen Vergütungen war das für die Besteuerung nach dem Einkommen des Vergütungsschuldners zuständige FA (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 59; BFH v. 18.5.1994 – I R 21/93, BStBl. II 1994, 697). Dies war regelmäßig das BetriebsFA (s. § 20 AO). War der Schuldner keine Körperschaft und stimmten Betriebs- und WohnsitzFA nicht überein, so war die einbehaltene Steuer an das BetriebsFA abzuführen. Das FA des Bezirks, in dem der Anlass für die Amtshandlung hervortrat, sollte zuständig sein, wenn das FA nach § 73e EStDV nicht zu ermitteln war. Bei einer Tournee sollte das FA zuständig sein, in dessen Bezirk die Tournee begann (FG München v. 3.6.1998 – 1 K 3965/94, EFG 1998, 1266, rkr.). Bei StAbzug über mehrere Stufen ist das FA des Vergütungsschuldners der 1. Stufe zuständig (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 59).

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.): Für nach dem 31.12.2013 zufließende Vergütungen ist gem. § 1 Nr. 1, § 2 Abs. 2 der VO zur Übertragung der Zuständigkeit für das Steuerabzugs- und Veranlagungsverfahren nach den §§ 50 und 50a des BZSt. zuständig.

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; BFH v. 25.11.2002 – I B 69/02, BStBl. II 2003, 189 [191]; *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 316 [8/2017]); bei Verzicht auf elektronische 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 1 nicht 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 StAnmeldung 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 StBescheid nicht bekannt gemacht. Bei Abgabe der StAnmeldung nach Ablauf der Frist soll dies zur StFestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung führen (FG München v. 30.11.1994 – 1 K 529/90, EFG 1995, 510, rkr.).

Anfechtung auch durch den Steuerschuldner:

- ▶ *Anfechtungsberechtigt* hinsichtlich der StAnmeldung 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 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 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; BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700; BFH v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314; BFH v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228, mit Anm. *Dörr*,

BB 2008, 599; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 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 – 8 K 3699/98, EFG 2002, 629, rkr., zu LSt). Bei Anfechtung durch den Vergütungsgläubiger wird nur geprüft, ob der StAbzug vom Vergütungsschuldner durchgeführt werden durfte (BFH v. 28.1.2004 – I R 73/02, BStBl. II 2005, 550 [552]; BFH v. 17.11.2004 – I R 20/04, BFH/NV 2005, 892; BFH v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228; FG Hamb. v. 7.5.2012 – 5 K 89/08, EFG 2012, 1756, rkr.; FG Düss. v. 24.4.2013 – 15 K 1802/09 E, EFG 2013, 1132 [1133], rkr. durch Zurückweisung der NZB: BFH v. 11.11.2014 – I B 91/13, BFH/NV 2015, 204). Bei Anfechtung der StAnmeldung durch den Vergütungsschuldner ist der Vergütungsgläubiger nicht notwendig beizuladen (BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95 [97]; Nds. FG v. 30.4.2015 – 6 K 209/14, EFG 2015, 1900 [1901], rkr. mit Anm. *Bozza-Bodden*, EFG 2015, 1905). Die Frist zur Anfechtung läuft ohne Rechtsbehelfsbelehrung (BFH v. 25.6.1998 – V B 104/97, BStBl. II 1998, 649). Bei schriftlicher Zustimmung des FA in Fällen der Steuerherabsetzung oder Vergütung (§168 Satz 2 AO) läuft die Frist nur bei Erteilung einer Rechtsbehelfsbelehrung (vgl. BFH v. 9.7.2003 – V R 29/02, BStBl. II 2003, 904). 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 (*Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 123 [8/2019]). Kann eine materiell-rechtl. 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]; BFH 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 1996, F. 3a Rspr. Gr. 1, 517 [540]). 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/Geurts*, § 50a Rz. 165 [5/2019]).
- ▶ *Aufforderung zur Anmeldung* ist idR kein anfechtbarer und aussetzbarer Verwaltungsakt (FG München v. 10.4.1995 – 1 V 2335/94, EFG 1995, 752, rkr.; differenzierter FG Brandenb. v. 29.1.1996 – 5 V 997/95 E, EFG 1996, 1107, rkr.: abhängig vom Erklärungswillen des FA). Auch der Hinweis auf die bestehende Anmeldungspflicht ist kein anfechtbarer Verwaltungsakt (vgl. BFH v. 12.6.1997 – I R 72/96, BStBl. II 1997, 660; BFH v. 2.7.1997 – I R 45/96, BFH/NV 1998, 14).
- ▶ *Betriebsprüfungen beim Vergütungsschuldner* beschweren den Vergütungsgläubiger nur mittelbar. Sie bedürfen deshalb keiner Bekanntgabe an den Vergü-

tungsgläubiger und sind von ihm nicht anfechtbar (FG München v. 4.8.1997 – I V 776/96, 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 – II 97/96, EFG 1997, 593, rkr., insoweit nicht durch Beschwerde im AdV-Verfahren berührt: BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700). Der Änderung einer StAnmeldung und Abführung der Steuer aufgrund einer nachträglich erteilten Freistellungsbescheinigung steht § 175 Abs. 2 Satz 2 AO entgegen (Nds. FG v. 30.4.2015 – 6 K 209/14, EFG 2015, 1900 [1903f.], rkr., mit Anm. *Bozza-Bodden*, EFG 2015, 1905).

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

3. Aufzeichnungen und Steueraufsicht gem. § 73d EStDV

126

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

- Name und Wohnung des beschränkt 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 beschränkt stpfl. Gläubigers in einer für das FA/BZSt. nachprüfaren 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 (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).

Einstweilen frei.

127–129

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

Schrifttum und Verwaltungsanweisungen: Siehe 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 entsprechend § 42d Abs. 2 von der Haftung befreien. Die Haftung ist unmittelbar iSd. § 219 Satz 2 AO. Haftung setzt Abzugspflicht und Abzugspflicht setzt das Vorhandensein beschränkt stpfl. Vergütungen voraus (Akzessorietät der Haftung, § 191 Abs. 5 AO). Vergütungsschuldner ist derjenige, der zivilrechtl. zur Zahlung der Vergütung an den Gläubiger verpflichtet ist; s. im Einzelnen Anm. 122.

131 2. Ermessen bei Haftungsinanspruchnahme

Auswahlmessen (Inanspruchnahme des Haftungsschuldners oder des Steuer-schuldners): Bei ausländ. Stpfl. reicht nach stRspr. der Hinweis auf die beschränkte StPfl. (und damit den Aufenthalt im Ausland) des Steuerschuldners aus, um ermessensfehlerfrei den inländ. Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen (BFH v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171 [174]; BFH v. 20.7.1988 – I R 61/85, BStBl. II 1989, 99; BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [411]; BFH v. 3.12.1996 – I B 44/96, BStBl. II 1997, 306; BFH v. 8.11.2000 – I B 59/00, BFH/NV 2001, 448; BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190; BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698, Rz. 20; ebenso FG München v. 26.11.1986 – I 47/80 E, EFG 1987, 250, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 8.12.2016 – 13 K 9226/14, EFG 2017, 665 [667], rkr.). Problematisch ist diese Argumentation, wenn sowohl Vergütungsschuldner als auch Vergütungsgläubiger beschränkt Stpfl. sind (vgl. den Sachverhalt FG München v. 3.6.1998 – I K 3965/94, EFG 1998, 1266, rkr.; s. dazu auch BFH v. 17.5.2005 – I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190; FG Berlin-Brandenb. v. 4.4.2012 – 12 V 12204/11, EFG 2012, 1352 [1354], rkr.) und damit gegenüber beiden die gleiche „Erschwernis“ zur Durchführung des StAbzugs besteht. In diesen Fällen kommt eine primäre Inanspruchnahme des Steuerschuldners (= Vergütungsgläubigers) in Betracht (Hey, RIW 1999, 236). Fraglich ist auch, ob allein mit der Begr. eines beschränkt stpfl. Steuerschuldners die Haftung begründet werden kann, soweit die EU-Beitreibungsrichtlinie anwendbar ist (Gehm, StBp 2017, 335 [337]). Ist der StAbzug beim Vergütungsschuldner durchgeführt und ein Nettobetrag an den Vergütungsgläubiger ausgezahlt, ohne dass die Steuer an das FA/BZSt. abgeführt wurde, ist dies bei der Ermessensausübung zu berücksichtigen (Loschelder in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 38).

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 vom beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger nach Abs. 5 Satz 5 nachzufordern.

Entschließungsermessen: Nach dem Wortlaut von § 73g Satz 1 EStDV „hat“ das FA/BZSt. einen Haftungsbescheid zu erlassen, so dass insoweit kein Ermessen ausgeübt werden kann (krit. dazu *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 335 f. [8/2017], dem für den Erlass des § 73g Abs. 1 EStDV eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage fehlt). Gleichwohl hat sich das FA/BZSt. in Zweifelsfällen mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners vorliegen und diese darzulegen. Ansonsten handelt es ermessenfehlerhaft; s. FG München v. 26.11.1986 – I 47/80 E, EFG 1987, 250, rkr.; FG Hamb. v. 13.12.1984 – II 125/80, EFG 1985, 397, insoweit rkr. (EFG 1985, 586); *Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 136 (8/2019). Ausreichend ist dafür bereits, dass der Vergütungsschuldner seine Verpflichtung zum StAbzug nicht erfüllt hat (BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190 [191]).

Inanspruchnahme bei Gesellschaften bürgerlichen Rechts als Vergütungsschuldner: Haftungsansprüche können gegen jeden Schuldner in voller Höhe geltend gemacht werden (s. FG München v. 22.7.1985 – I 148/81, 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 Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer: Ist der beschränkt 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); BFH v. 27.7.1988 – I R 87/85, BFH/NV 1989, 393 (für panamaische KapGes. mit Adressanschrift in der Schweiz); BFH 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 – II 51/97, EFG 1998, 1413, rkr.: Unterscheidung nach ESt und 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 – I 148/81, EFG 1986, 76, rkr. Zur Auslegung von Verträgen nach ausländ. Recht s. FG Köln v. 24.3.2010 – 2 K 2514/04, EFG 1297 (1299 f.).

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 (*Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 130 [8/2019]). Sind die Einnahmen stfrei, entfällt die Haftung (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 35; s. auch Anm. 93). Ebenso, wenn der Steueranspruch bereits vor Erlass eines Haftungsbescheids verjährt ist (BFH v. 11.7.2001 – VII R 28/99, BStBl. II 2002, 267; OFD Nürnberg v. 15.12.1999, DStR 2000, 248).

Verjährung: Ein Haftungsanspruch kann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn der Anspruch gegen den Steuerschuldner verjährt ist (§ 191 Abs. 5 AO; s. BFH v. 22.10.1986 – I R 107/82, BStBl. II 1987, 293; BFH v. 5.11.1992 – I R 41/92, BStBl. II 1993, 407 [409]; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 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 (BFH v. 4.9.2002 – I B 145/01, BStBl. II 2003, 223 [224]; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 184 [5/2019]). Die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO findet Anwendung (BFH v. 17.4.1996 – I R 82/85, BStBl. II 1996, 608; BFH v. 14.7.1999 – I B 151/98, BFH/NV 1999, 1667; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 45; aA FG Münster v. 16.3.1999 – 6 K 5165/96, 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 in Verbindung mit einer Freistellung vom oder Minderung des Quellensteuerabzugs vgl. *Bunzeck*, DStR 1997, 750. Zu den verjährungsrechtl. Auswirkungen der Inanspruchnahme durch Haftungs- oder Nachforderungsbescheid s. OFD Düss. v. 20.9.2001 – S 2303 - 70 - St 122K, FR 2001, 1189.

Haftungsbescheid (§ 73g EStDV): Das FA/BZSt. hat die Steuer beim Vergütungsschuldner bzw. im Falle von § 50a Abs. 6 beim 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; BFH v. 7.7.2004 – VI R 171/00, BStBl. II 2004, 1087; BFH v. 7.7.2004 – VI R 168/01, BFH/NV 2005, 357; BFH v. 18.3.2009 – I B 210/08, BFH/NV 2009, 1237; BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698, Rz. 17 ff.; *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 35; *Gosch*, StBp. 2001, 113; krit. *Drüen*, DB 2005, 299; zweifelhaft, wenn bereits StAnmeldung erfolgte, FG Hamb. v. 17.6.1996 – II 40/96, EFG 1997, 17, nrkr., Hauptsacherledigung Az. BFH I B 88/96, nv.; FG Münster v. 2.2.1998 – 15 V 7148/97 L, EFG 1998, 823, rkr.). Dabei gibt der BFH dem FA/BZSt. gegenüber dem Vergütungsschuldner ein weitreichendes Wahlrecht, dessen Ausübung im Hinblick auf das Auswahlermessen nicht besonders begründet werden muss (BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698, Rz. 20). Die Verfassungsbeschwerde gegen dieses Urt. wurde vom BVerfG nicht angenommen (BVerfG v. 22.1.2014 – 1 BvR 891/13, HFR 2014, 440). 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 Abzugsteuer 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 – I 279/84 E, EFG 1990, 244, rkr.). Es ist auf den jeweiligen sachverhaltsbezogenen StAbzugstatbestand iSd. Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 oder 4 Bezug zu nehmen (Nds. FG v. 23.4.2015 – 14 K 171/13, EFG 2015, 1336 [1337 aE], rkr.). Die Angabe des Steuerschuldners ist nicht erforderlich, solange die Haftungsschuld in tatsächlicher und rechtl. Hinsicht in anderer Weise ausreichend konkretisiert werden kann (BFH v. 3.12.1996 – I B 44/96, BStBl. II 1997, 306; BFH v. 22.5.1997 – I B 114/96, BFH/NV 1997, 826; BFH v. 5.5.2010 – I R 104/08, BFH/NV 2010, 1814; FG Köln v. 22.10.1998 – 4 K 1134/94, 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). Der Bescheid ist nach objektivem Empfängerhorizont auszulegen (FG Berlin-Brandenb. v. 14.6.2012 – 9 K 156/05, EFG 2013, 934 [938], rkr.). 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 StAnmeldung oder schriftlichem Anerkenntnis der Zahlungsverpflichtung (§ 73g Satz 2 EStDV).
- ▶ *Rechtsschutz*: Der Haftungsbescheid ist durch Einspruch und Klage durch Vergütungsschuldner und Vergütungsgläubiger anfechtbar (BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50a Rz. 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 – 5 V 39/94, EFG 1995, 812, rkr.; s. auch *Ehlig*, DStZ 2011, 647 [653]). Wegen Akzessorietät der Haftung besteht für Vergütungsschuldner das Recht, alle Einwendungen geltend zu machen, die auch der Steuerschuldner geltend machen kann, einschließlich der Möglichkeit, den Erlass der Steuer zu beanspruchen (*Waterkamp*, FR 1994, 345 [347]). Im Verfahren gelten die abgabenrechtl. Mitwirkungsverpflichteten, insbes. § 90 Abs. 2 AO. Gegebenenfalls hat der sich auf einen im Ausland lebenden Zeugen berufende Verfahrensbeteiligte diesen selbst „in die Sitzung zu stellen“ (BFH v. 27.10.2015 – I B 124/14, BFH/NV 2016, 207, Rz. 10). Eine Haftung des Vergütungsschuldners ist uE 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 (BFH v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314) offengelassen (*Wied* in *Blümich*, § 50a Rz. 147 aE [8/2014]). Zur Problematik der Klagebefugnis bei Namensgleichheit einer Person mit dem Adressaten eines Haftungsbescheids 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; BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95; FG Nürnberg. v. 6.3.2013 – 3 K 1469/11, juris, rkr.). Zur Revision 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 – S 2411 - 23/7 - St 22, FR 2004, 1082; zum Rechtsschutz unter Berücksichtigung des EG-Rechts s. *Cordewener*, IStR 2006, 113 und 158.

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]; BFH v. 7.9.2011 – I B 157/10, BStBl. II 2012, 590, Rz. 28; FG München v. 25.10.1989 – I 279/84 E, EFG 1990, 245, rkr.); ebenso bei Unkenntnis über die beschränkte StPflcht, FG München v. 24.10.1991 – I V 742/91, 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 Veranlagungszeitraum 2008 geltende Regelung, wonach entweder der Vergütungsschuldner die Vergütung nicht ordnungsgemäß gekürzt hat oder der beschränkt 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. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 144 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

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 – I V 1825/94, EFG 1995, 626; aA ebenfalls *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 44); An-

fechtung mit Einspruch (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO) durch den Steuerschuldner. Bei Eigenveranstaltungen kann ein Nachforderungsbescheid erlassen werden (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 42), der ebenfalls abgeltende Wirkung hat.

Zuständigkeit: Die Nachforderung erfolgt für bis zum 31.12.2013 zugeflossene Vergütungen 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; BFH v. 17.5.2005 – I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778 [1780]) bzw. für nach dem 31.12.2013 zufließende Vergütungen durch das BZSt. (s. Anm. 124).

Einstweilen frei.

134–135

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

1. Nachweis für Steuerabzug

136

Eine Bescheinigung mit den genannten Angaben hat der Vergütungsschuldner dem beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger auf Verlangen nach amtlichem Muster (Merkblatt des BfF v. 9.10.2002 – St II 4 - S 1300 - 18/02, BStBl. I 2002, 904, Anlage 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 für bis zum 31.12.2013 zugeflossenen Vergütungen 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 sollen diesen einwandfrei als Empfänger identifizieren (Abs. 5 Satz 6 Nr. 1). 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 (Abs. 5 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 – St II 4 - 1300 - 18/02, BStBl. I 2002, 904, Anlage 1) verlangt darüber hinaus die Angabe des Zeitraums der Tätigkeit, ohne dass dies durch Satz 6 vorgesehen ist.

Zahlungstag (Abs. 5 Satz 6 Nr. 3) ist der tatsächliche Tag der Barzahlung oder Überweisung.

Einbehaltener und abgeführter Steuerbetrag (Abs. 5 Satz 6 Nr. 4): Der einbehaltene und abgeführte StBetrag 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) einschließlich Angabe des SolZ.

Bezeichnung des Abführungsfinanzamts (Abs. 5 Satz 6 Nr. 5 aF): Das FA, an das der Vergütungsschuldner nach Satz 3 die einbehaltene Steuer (einschließlich des SolZ) abgeführt hat, ist noch für bis zum 31.12.2013 zugeflossene Vergütungen (s. Anm. 124) anzugeben. Die Angabe umfasst die Steuernummer des Vergütungsschuldners.

138–139 Einstweilen frei.

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Modifiziertes Einbehaltungsverfahren, 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 BRats zum Erlass einer RechtsVO, nach der bei Vergütungen für Urheberrechte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, die nicht direkt an den beschränkt 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 beschränkt 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 – IV B 4 - S 2293 - 26/02,

BStBl. I 2002, 521, Rz. 5; aA *Boochs* in *Lademann*, § 50a Rz. 350 [8/2017], der nur im Inland ansässige Rechtsträger erfassen will).

2. Ausfüllung der Ermächtigung durch § 73f EStDV

141

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), Podbielkiallee 64, 14195 Berlin, 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.bildkunst.de; s. BMF v. 18.4.1974, BStBl. I 1974, 360;
- Verwertungsgesellschaft Wort, Untere Weidenstraße 5, 81543 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 Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 unterliegen.

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

- ▶ *Gläubiger:* Es muss sich um einen beschränkt 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 – II 196/79, 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

144 2. Einbehalt und Abführung der Steuer durch den Beauftragten

An Stelle des Schuldners: Der Beauftragte tritt hinsichtlich Einbehalt, Abführung und Haftung für die Abzugsteuer an die Stelle des Vergütungsschuldners (Abs. 6 aE; s. auch BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 5).

Einbehalt: Von den Vergütungen an den (beschränkt stpfl.) Gläubiger hat der Beauftragte die Abzugsteuer nach Abs. 1 Nr. 3 einzubehalten. Für den Beauftragten gelten Abs. 5 Sätze 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 beschränkt 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 und § 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: Gemäß 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: Müller, Zweifelsfragen bei der Anordnung des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 7 EStG, DB 1984, 2221; Streck, Die Anordnung eines Steuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 7 des EStG, BB 1984, 846; Unterbusch, Zur Frage der Rückwirkung des § 50a Abs. 7 EStG, DB 1985, 302; Grützner, Steuerabzugs- und Freistellungsverfahren bei beschränkt Steuerpflichtigen, IWB 1985, F. 3 Gr. 3, 769; Delcker, Der Sicherstellungsbescheid nach § 50a Abs. 7 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen, 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; Holthaus, Besonderheiten bei der Besteuerung von ausländischen Gastdozenten an deutschen Hochschulen und Forschungseinrichtungen, Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen (ZStV) 2014, 207; Holthaus, Erweiterte Möglichkeiten der Finanzverwaltung bei der Anordnung des Steuerabzugs auf Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 7 EStG ab 2015, ISR 2014, 329; Demleitner, § 50a Abs. 7 EStG – Unwägbarkeiten durch die Finanzverwaltung, ISR 2015, 238; Herrler, Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG bei beschränkt steuerpflichtigem Verkäufer einer Immobilie, Zeitschrift für Immobilienrecht (ZfIR) 2015, 410; Holthaus, Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG – frisch geschärftes Schwert der Finanzverwaltung, IStR 2015, 876; Maßbaum/Müller, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei Lizenzzahlungen und Anordnung des Steuerabzugs, BB 2015, 3031; Oreskovic-Rips/Kowalewski, Steuerabzug auf Anordnung nach § 50a Abs. 7 EStG unter Berücksichtigung des Kroatischen-AnpG – Erläuterung zu ausgewählten Einzelproblemen und Abwehrgestaltungen bei Immobilienverkäufen durch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, IStR 2015, 418; Reichenberger, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, Berlin ua. 2019.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 21.5.2002 – IV A 5 - S 2411 - 27/02, BStBl. I 2002, 710; BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St 32, IStR 13, 2017.

I. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Regelungsinhalt

180

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

Der StAbzug hat ausschließlich den Zweck, Steueransprüche gegenüber beschränkt 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 StSatz beträgt im Regelfall 25 %, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15 %. Für Steueranordnungen nach dem 31.12.2014 kann das FA aufgrund des Kroatien-AnpG (s. Anm. 2) die Höhe des StAbzugs an die voraussichtlich geschuldete Steuer anpassen (s. Anm. 208).

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 Werks eingefügt. Durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) wurde Abs. 7 aF rückwirkend wieder aufgehoben. Zu Einzelheiten s. die Voraufgabe § 50a aF Anm. 170 – Stand August 2003 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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; *Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 144 [8/2019]; *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 – III 175/66, 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 in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 196 [5/2019]; *Unterbusch*, DB 1985, 302 [304]). Vielmehr bestehen erhebliche Unterschiede zwischen Vorauszah-

lung und dem Sicherstellungsabzug nach Abs. 7, die wie folgt zum Ausdruck kommen:

- ▶ *Unterschiedliche Zwecksetzung* (s. *Unterbusch*, DB 1985, 302 [304]): Zweck der Festsetzung von Vorauszahlungen ist es in steuertechnischer Sicht, eine rasche Anpassung an geänderte Verhältnisse zu ermöglichen (s. BFH v. 27.9.1976 – VIII B 69/75, BStBl. II 1977, 33), in wirtschaftspolitischer Sicht, stabilisierend zu wirken (so die Begr. zu § 35 Abs. 2 Satz 3 idF des StabG v. 8.6.1967, BTDrucks. V/1890, 17f.).
- ▶ *Demgegenüber dient der Steuerabzug* 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 beschränkt Stpfl. (s. Begr. zu § 50 Abs. 6 EStG 1934, RStBl. 1935, 60).
- ▶ *Unterschiedliche Anwendungshäufigkeit*: Während die Festsetzung von Vorauszahlungen aufgrund ihrer allgemeinen Zwecksetzung Regelcharakter hat, kommt dem Sicherstellungsabzug Ausnahmecharakter zu (s. *Unterbusch*, DB 1985, 302 [305]).
- ▶ *Unterschiedliche Erhebung*: Vorauszahlungen werden immer vom Stpfl. selbst erhoben und sind weder zeitlich noch dem Grunde nach an Geldzuflüsse, sondern ausschließlich an voraussichtliche Einkunftsverwirklichung gebunden.
- ▶ *Der Sicherstellungsabzug* dagegen richtet sich an einen Dritten und ist ausschließlich an Geldzuflüsse von Seiten des Dritten gebunden (s. *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 197 [5/2019]).

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 beschränkt Stpfl. zuzugreifen, bevor es in seinen tatsächlichen Herrschaftsbe- reich gelangt und durch Verbringung in das Ausland dem Zugriff des deut- schen 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 verfassungsrechtl. Bedenken gegen den Si- cherstellungsabzug nach Abs. 7 erhoben worden (s. *Streck*, BB 1984, 846 [849]). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Abs. 7 sind uE sowohl idF vor VZ 1996 und erst Recht in der nunmehr geltenden Fassung unbegründet (ebenso für Fassung vor VZ 1996 *Delcker*, RIW 1985, 472 [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). Die praktische Bedeutung des StAbzugs auf Anordnung hat durch die Globalisierung der Wirtschaft eine größere Bedeutung erlangt. Im- mobilienveräußerungen durch beschränkt Stpfl. sind zunehmend Anlass für den StAbzug auf Anordnung. Der StAbzug kann hier wegen der Liquiditätsbelastung des Veräußerers erheblichen Einfluss auf das Zustandekommen der Transaktion haben; kann nach Abzug der Steuer ein Bankdarlehen mit dem ausgezahlten Rest- betrag möglicherweise nicht mehr vollständig zurückgeführt werden, kann dies zum Scheitern der Transaktion führen (*Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3036]; *Oreskovic-Rips/Kowalewski*, IStR 2015, 418 [419]). Darüber hinaus kann der StAb- zug nach Abs. 7 in den Fällen angewandt werden, in denen der StAbzug gem. Abs. 1 nach 2009 entfallen ist, wie zB bei im Zusammenhang mit der Verwertung

stehenden Zusammenhangleistungen, Rechteveräußerungen und damit auch der verbrauchenden Rechteüberlassung (*Reichenberger*, Die Besteuerung von Berufssportlern im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2019, 130). Zivilrechtlich empfiehlt sich, den StAbzug auf Anordnung bei der Regelung bereits bei der Vertragsgestaltung zu berücksichtigen (*Herrler*, ZfIR 2015, 410 [413 ff.]; zu typischen Anwendungsfällen s. auch Anm. 193 aE).

Einstweilen frei.

183–184

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

185

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 (BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545; für Bauabzugsteuer s. § 48 Abs. 4 Nr. 2 bzw. § 48b Abs. 5), denn während es sich beim 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 StBetrag kann gleichwohl im Rahmen einer nachträglichen StVorauszahlung gem. § 37 Abs. 3 Satz 3 vom beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger erhoben werden.

Verhältnis zu § 50 Abs. 2: Nach § 50 Abs. 2 Satz 1 hat der StAbzug nach § 50a bei beschränkt 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 beschränkten StPflicht nach §§ 2, 5 AStG unterliegen. Dies ergibt sich daraus, dass der StAbzug für alle beschränkt stpfl. Einkünfte angeordnet werden kann, soweit diese nicht bereits dem StAbzug unterlegen haben (glA *Delcker*, RIW 1985, 472 [475], mit eingehender Begr.).

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen: Die DBA verwehren grds. die Anordnung des Sicherungsabzugs nicht. Dies gilt jedenfalls, wenn das deutsche Besteuerungsrecht durch das DBA nicht eingeschränkt ist. Im Übrigen sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- ▶ *Kein oder eingeschränktes deutsches Besteuerungsrecht:* Unklar ist, ob und inwieweit bereits auf der Tatbestandsebene die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts beim Erlass einer Steuerabzugsanordnung 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 entgegensteht. Der BFH entschied im AdV-Verfahren, dass eine doppelbesteuerungsrechtl. StFreistellung nicht die Pflicht zum StAbzug berührt (§ 50d Abs. 1) und es danach zumindest denkbar ist, „dass sie den Erlass 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 (BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 [545]; Reimer in Blümich, § 50a Rz. 143a [8/2019]; Gosch in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 41; Frotscher in Frotscher/Geurts, § 50a Rz. 204 [5/2019]; Holthaus, ZStV 2014, 207 [212f.]; Demleitner, ISR 2015, 238 [240]; Herrler, ZfIR 2015, 410 [412]; Holthaus, IStR 2015, 876; Maßbaum/Müller, BB 2015, 3031 [3037]; Oreskovic-Rips/Kowalewski, IStR 2015, 418 [421]; aA FG Münster v. 24.4.2004 – 9 K 5096/99 E, 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 StAnspruch 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 beschränkt Stpfl. vorsieht (so zB Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz, vgl. Einführungsschreiben zum DBA-Schweiz, BMF v. 26.3.1975 – IV C 6 - S 1301 - Schweiz - 3/75, BStBl. I 1975, 479, Rz. 2.2 ff.), kann der Sicherungsabzug nach Abs. 7 angeordnet werden. Voraussetzung ist, dass kein anderweitiger StAbzug zur Anwendung kommt.

186–190 Einstweilen frei.

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

1. Tatbestandsvoraussetzungen

191 a) Beschränkt Einkommensteuerpflichtiger

Der StAbzug nach Abs. 7 kann nur bei beschränkt estpfl. oder kstpfl. (§ 31 Abs. 1 KStG) Vergütungsgläubigern angeordnet werden (s. dazu Demleitner, ISR 2015, 238 [239]; Herrler, ZfIR 2015, 410 [411]). Bestehen Zweifel an der beschränkten StPflicht des Vergütungsgläubigers, so hat dieser dem anordnenden FA durch Bescheinigung seines zuständigen FA nachzuweisen, dass er unbeschränkt stpfl. ist (§ 73e Satz 5 EStDV analog). Das den Abzug anordnende FA hat seine Anordnung daraufhin unverzüglich zu widerrufen. Kein beschränkt EStpfl. oder KStpfl. ist der eine Transaktion beurkundende Notar (Demleitner, ISR 2015, 238 [241]).

b) Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

192

Der Sicherungsabzug darf nur bezüglich beschränkt 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 StAnspruchs auf beschränkt 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], und Anm. 200 aE „Begründung derselben Steuerschuld“).

Beispiel:

Ein beschränkt 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 innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfährt, ordnet es zur Sicherstellung des StAnspruchs 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 beschränkt 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).

c) Kein anderweitiger Steuerabzug

193

Der Sicherungsabzug kommt nur subsidiär in Betracht (s. Anm. 185).

Somit verbleiben die folgenden beschränkt 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 bis c und e bis 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. § 49 Anm. 810);
- Einkünfte aus VuV von unbeweglichen WG 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);

- Nutzungsüberlassung beweglicher Sachen bei Inlandsnutzung (§ 49 Abs. 1 Nr. 9).

Als typische Anwendungsfälle für den StAbzug kommen damit Verkäufe inländ. Grundstücke durch beschränkt Stpfl. innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder bei gewerblichen Einkünften (*Herrler*, ZfIR 2015, 410; *Holthaus*, IStR 2015, 876 [877 f.]; *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3036]; *Oreskovic-Rips/Kowalewski*, IStR 2015, 418 [419]), Gastvorträge ausländ. Dozenten (*Holthaus*, ZStV 2014, 207), Nutzungsüberlassung beweglicher Sachen zur Nutzung im Inland (*Holthaus*, IStR 2015, 876; zB Hoteleinrichtungen, vgl. zum Wegfall des StAbzugs nach § 50a aF und damit der Möglichkeit der Anordnung des Abzugs *Böhl/Schmidt-Naschke/Böttcher*, IStR 2008, 651) sowie zeitlich unbefristete Überlassung oder Transfers von Berufssportlern einschließlich der Zahlung von Handgeldern in Betracht (*Holthaus*, IStR 2014, 329 [330 f.]; *Holthaus*, IStR 2015, 876), sofern DBA-Regelungen dem nicht entgegenstehen.

194 d) Sicherstellung des Steueranspruchs

Die Anordnung des StAbzugs durch das FA setzt voraus, dass

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

Bestehen eines Steueranspruchs: Der StAbzug darf ausschließlich zur Sicherstellung eines StAnspruchs 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 StAnspruchs aus beschränkt stpfl. Einkünften angeordnet werden. Dies setzt die anderweitige Gefährdung des StAnspruchs voraus (s. Anm. 198). Eine bloße Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens 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 die Barvergütung nicht ausreicht, den StAbzug zu decken, oder der StAbzug beim Vergütungsschuldner aus anderen Gründen nicht durchgesetzt werden kann, weil er zB weder unbeschränkt noch beschränkt stpfl. ist. Auch bei Tauschgeschäften, Darlehensübernahmen im Umfang des übernommenen Darlehensbetrags (*Oreskovic-Rips/Kowalewski*, IStR 2015, 418 [419]) oder Abtretung des Kaufpreisanspruchs (*Herrler*, ZfIR 2015, 410 [412]) kann der StAbzug nicht angeordnet werden.

195 Einstweilen frei.

2. Anordnung des Steuerabzugs mit Wirkung einer Steuervorauszahlung

196 a) Überblick

Sind sämtliche in Anm. 191–194 genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, kann das FA im Rahmen seines Ermessensspielraums den StAbzug anordnen. Die Anordnung ist konstitutiv für den StAbzug.

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 StVorauszahlung. 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 Finanzamt

197

Die Anordnung hat durch das für den Vergütungsgläubiger (beschränkt 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 FinMin. Ba.-Württ. v. 24.6.1983, BStBl. I 1983, 393, Rz. 13).

Örtliche Zuständigkeit: Nach § 19 Abs. 2 AO ist bei beschränkt 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; BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 [546]). Das FA ist an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebunden (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 144 [8/2019]). Da sie die Sicherstellung des StAnspruchs bezweckt, hat die Ermessensentscheidung des FA nur bei Gefährdung des StAnspruchs zu erfolgen (BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 [546]; ebenso *Delcker*, RIW 1985, 472 [476]; *Streck*, BB 1984, 846 [848]; *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3037]; aA *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 41a: zweckmäßig ist ausreichend; *Müller*, DB 1984, 2221 [2222]; *Herrler*, ZfIR 2015, 410 [411 f.]; *Oreskovic-Rips/Kowalewski*, IStR 2015, 418 [421]: Zweckmäßigkeit, wenn gleichzeitig Ausschalten eines Gefahremoments beinhaltet ist).

Zu den Voraussetzungen, unter denen eine Gefährdung des StAnspruchs vorliegen kann, vgl. BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 (546); *Delcker*, RIW 1985, 472 (475); FG Berlin v. 27.1.1967 – III 175/66, 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]; BayLfSt. v.

27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 [546]; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 202 [5/2019]). Kommt der beschränkt Stpfl. seinen stl. Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen bisher nicht ausreichend nach oder liegen Anhaltspunkte vor, dass dies in Zukunft nicht der Fall sein wird, liegt darin eine Gefährdung des StAnspruchs (BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 [546]). Wird die ESt bereits durch Vorauszahlung nach § 37 entrichtet, ist eine Gefährdung des StAnspruchs 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 Vollstreckungseratz (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 144a [8/2019]).

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 StAnspruchs zweckmäßig ist und warum zur Sicherstellung der StAbzug angeordnet wird (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 205 [5/2019]).

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 – III 175/66, EFG 1967, 513, rkr.). 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]; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 41a, zumindest vor vollständiger Auszahlung der Vergütung; gegen die Rückwirkung: *Streck*, BB 1984, 846 [847]; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 196 [5/2019]). Die FinVerw. lässt einen StAbzug für bereits an den beschränkt 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 – IV A 5 - S 2411 - 27/02, BStBl. I 2002, 710; BayLfSt. v. 27.1.2017 – S 2411.1.1-8/11 St32, IStR 2017, 545 [546]; ebenso *Gosch* in

Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 41a; *Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 146 [8/2019]; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 197 [5/2019]).

Der StAbzug kann uE nicht rückwirkend festgesetzt werden in dem Sinne, dass er die ESt früherer VZ einbezieht. Soweit die Rückwirkung mit der analogen Anwendung von § 37 Abs. 3 Satz 3 begründet wird, ist dem nicht zuzustimmen, da StAbzug nach Abs. 7 und Vorauszahlungen auf die ESt sich wesentlich voneinander unterscheiden (s. *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 196 [5/2019]; *Unterbusch*, DB 1985, 302 [304]; zur Rechtsnatur des StAbzugs vgl. Anm. 182). Insoweit kann auch dem Urt. des BFH v. 26.8.1954 (BFH v. 26.8.1954 – IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63) nicht gefolgt werden, das jedoch wegen der damals fehlenden Möglichkeit rückwirkender Vorauszahlungen zu einem Rückwirkungsverbot auch für den StAbzug nach Abs. 7 kam. Weiterhin lässt sich entgegen *Unterbusch* (DB 1985, 302 [306], der die Grenze allein in der Verjährung sieht) die Rückwirkung auch nicht aus Abs. 7 selbst herleiten. Abs. 7 ist uE seinem Wortsinn nach so auszulegen, dass der StAbzug die auf die betroffenen beschränkt 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 StAnspruch sicherzustellen, rechtfertigt eine rückwirkende Anordnung des StAbzugs ebenfalls nicht. Soweit StAnsprüche 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 (ebenso *Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3038]).

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* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 197 [5/2019]).

Eine Nachholung des StAbzugs auf frühere Zahlungen des laufenden VZ ist uE ebenfalls nicht zulässig (ebenso *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 50a Rz. 197 [5/2019]).

Beispiel:

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

Begründung derselben Steuerschuld: Der StAbzug kann nur für Einnahmen angeordnet werden, die zur Begr. derselben Steuerschuld führen (*Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 148 [8/2019]; *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 (*Reimer* in *Blümich*, § 50a Rz. 148 [8/2014]; *Demleitner*, ISR 2015, 238 [240]; aA *Müller*, DB 1984, 2221 [2224]).

201 **ee) Inhalt und Bekanntgabe der Anordnung**

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

- inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 AO);
- 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. Er hat in der Begr. das Für und Wider der jeweiligen Belange der Beteiligten zu berücksichtigen, insbes. im Hinblick auf einen Liquiditätsnachteil beim Vergütungsgläubiger. Insbesondere bei Immobilienverkäufen durch beschränkt stpfl. Eigentümer ohne Anknüpfungspunkt in Deutschland kann diese Liquiditätsbelastung schlimmstenfalls zum Scheitern der Transaktion führen (*Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3036]; *Oreskovic-Rips/Kowalewski*, IStR 2015, 418 [422]).

202 **ff) Rechtsbehelf**

Gegen die Abzugsanordnung ist der Einspruch (§ 347 AO) und ggf. die Klage gegeben. Befugt, den Rechtsbehelf einzulegen, sind sowohl der Steuerschuldner (beschränkt 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 Abzugsverpflichtete 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 beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger kann AdV grds. nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 154 [8/2019]). Eine Ausnahme kommt nur 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 beschränkt 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 beschränkt stpfl. Vergütungsgläubigers tätig wird (Abzugsverpflichteter).

d) Wirkung des Steuerabzugs gegenüber dem Steuerschuldner

204

Obwohl der Sicherungsabzug sich seiner Rechtsnatur nach von der StVorauszahlung unterscheidet (vgl. Anm. 182), entfaltet er gegenüber dem beschränkt 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 beschränkt 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 beschränkt Stpfl. der Verlustausgleich (§ 2 Abs. 3) und der Verlustabzug (§ 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 beschränkt Stpfl. einzubeziehen. Die durch StAbzug erhobene ESt ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die veranlagte ESt anzurechnen. Die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung des beschr. Stpfl. bleibt auch bei Anordnung des StAbzugs bestehen.

Einstweilen frei.

205

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

206

Steuersatz: Der StSatz beträgt 25 % der gesamten Einnahmen, bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen 15 % der gesamten Einnahmen.

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). In die Bemessungsgrundlage ist auch die USt einzubeziehen, wenn der Vergütungsgläubiger Schuldner der USt ist (BMF v. 21.5.2002 – IV A 5 - S 2411 - 27/02, BStBl. I 2002, 710).

Anpassung des Steuerabzugs: Die Höhe des StSatzes kann nach Abs. 7 Satz 2 S. Halbs. für Abzugsanordnungen nach dem 31.12.2014 an die voraussichtlich geschuldete Steuer angepasst werden. Damit sollte dem FA mehr Flexibilität bei der Anordnung des StAbzugs gegeben werden. In Betracht kommt dies bei natürlichen Personen mit hohen Einnahmen und nur geringfügigen damit zusammenhängenden Ausgaben (s. *Holthaus*, ISR 2014, 329), aber auch bei niedrigen Einnahmen mit hohen damit zusammenhängenden Ausgaben bei einer niedrigeren voraussichtlichen Steuer. Eine „Anpassung“ der Steuer setzt eine vorherige Berechnung der Steuer auf der Grundlage des oa. StSatzes voraus. Erst dann kann eine abweichende Anordnung des Abzugs erfolgen. Das FA hat dabei alle im Hinblick auf die tatsächliche Steuerschuld relevanten Umstände zu berücksichtigen (*Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3039]). Ungeregt ist, welche Kenntnisse das FA hier zugrunde legen kann. Die Anpassung kann sowohl nach oben (höhere Belastung als 25 %) als auch nach unten (niedrigere Belastung als 25 %) erfolgen. Bei Körperschaften kommt eine höhere Belastung aufgrund des allgemeinen StSatzes von 15 % nicht in Betracht. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung, nach der der be-

schränkt Stpfl. Gläubiger glaubhaft machen konnte, dass voraussichtlich eine niedrigere Steuer geschuldet wird (s.u.), ist dies der Norm nun nicht mehr zu entnehmen, so dass die allgemeinen Nachweispflichten im Steuerverfahren zur Anwendung gelangen. Das FA hat aber alle ihm bekanntgewordenen, die Bemessungsgrundlage mindernden Tatsachen zu berücksichtigen. Dann ist das Ermessen auf Null reduziert und ein niedriger StSatz anzuwenden (*Demleitner*, ISR 2015, 238 [241 f.]).

Niedrigerer Steuersatz nur bei Glaubhaftmachung voraussichtlich niedrigerer Steuer für Abzugsanordnungen bis zum 31.12.2014: Der beschränkt 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.

207 Einstweilen frei.

208 IV. Steuerabzugsverfahren (Abs. 7 Satz 3)

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. Anm. 122). Aufgrund des Sicherungscharakters des Abs. 7 dürfte die Einschränkung nicht bestehen. Anders als bei Abs. 5 Satz 2 ergeht eine Anordnung zum Steuerabzug, es bleibt die Verpflichtung des beschr. StPfl. zur Abgabe einer Steuererklärung bestehen und der Abzug nach Abs. 7 hat keine abgeltende Wirkung (s. Absatz 7 Satz 4 und Anm. 210), so dass auch ausländ. Vergütungsschuldner zum StAbzug nach Abs. 7 verpflichtet werden können.

Zuständiges Finanzamt: Die Anordnung hat durch das für den Vergütungsgläubiger (beschränkt Stpfl. als Steuerschuldner) zuständige FA zu dessen Steuernummer zu erfolgen.

Abführungs- und Anmeldezeitpunkt: Kalendervierteljährlich zum 10. April, 10. Juli, 10. Oktober und 10. Januar die innerhalb des Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer (Abs. 5 Satz 3). Für Anordnungen des StAbzugs nach dem 31.12.2014 kann das FA anordnen, dass die innerhalb eines Monats einbehaltene Steuer jeweils bis zum zehnten des Folgemonats abzuführen ist. Damit kann bei regelmäßigen Zahlungen, zB bei der Überlassung von beweglichen Sachen zur Nutzung im Inland mit monatlichen Zahlungen, auch der Zahlungszeitpunkt durch das FA daran angepasst werden. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung („kann“), die nicht willkürlich erfolgen darf. Die Anordnung erfordert uE mehr als

eine Zahlung, für die eine Abführung zu erfolgen hat (*Maßbaum/Müller*, BB 2015, 3031 [3039]). Dies ergibt sich aus der Formulierung „jeweils“. Bei Einzelbeträgen verbleibt es also bei der kalendervierteljährlichen Abführung und Anmeldung. Eine andere Entsch. des FA wäre ermessensfehlerhaft.

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. 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 (BFH v. 24.3.1999 – I B 113/98, BFH/NV 1999, 1314) offengelassen (*Reimer in Blümich*, § 50a Rz. 155 [8/2019] 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.). Satz 3 enthält einen uneingeschränkten Verweis auf Abs. 5, obwohl § 73e Satz 7 EStDV den Verweis auf Abs. 5 Satz 6 nicht enthält. Die gesetzliche Regelung hat allerdings Vorrang vor der Durchführungsverordnung. Deshalb ist uE in die StBescheinigung weiterhin das FA aufzunehmen, an das die Steuer abgeführt worden ist. Dies ergibt sich aus Satz 3, der ausdrücklich auf Abs. 5 unter Hinweis auf das für den StAbzug zuständige FA verweist. Der Vergütungsgläubiger benötigt die StBescheinigung zwecks Bestätigung der Abführung der einbehaltenen Steuern an das FA durch den Vergütungsschuldner.

Einstweilen frei.

209

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 Vorauszahlung auf die durch die Veranlagung festzusetzende Steuer. Dem StAbzugsverfahren hat ein Veranlagungsverfahren nachzufolgen, in dem die einbehaltene ESt oder KSt auf die sich danach ergebende endgültige Steuer angerechnet wird (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 50a Rz. 42).

