



**KNOLL**

Steuerrechts-Institut +

Fachberater\*in Internationales Steuerrecht 2024

**FERNUNTERRICHT**

# LEHRBRIEF

**Besteuerung von Steuerausländern  
im Inland**

**Beschränkte Steuerpflicht**

**Inländische Einkünfte**

**Steuerabzug nach § 50a EStG**

2

Verfasser:

**Andreas Saliger**

Dipl.-Finanzwirt (FH)

**Dr. Tobias Hagemann**

Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht



© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

[www.knoll-steuer.com](http://www.knoll-steuer.com)

**Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut Knoll GmbH außerhalb der eigenen Fortbildungszwecke, etwa auch der Verkauf, ist unzulässig. Wir verweisen auf unsere allgemeinen Geschäftsbedingungen.**

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir in unseren Lehrmaterialien auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.



## INHALTSVERZEICHNIS

<b>I.</b>	<b>PERSÖNLICHE BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT</b>	<b>1</b>
1.	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	1
2.	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	1
<b>II.</b>	<b>SACHLICHE BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT</b>	<b>2</b>
1.	Territorialitätsprinzip	2
2.	Inländische Einkünfte	2
3.	Isolierende Betrachtungsweise	2
4.	Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen	3
<b>III.</b>	<b>EINKUNFTSARTEN</b>	<b>4</b>
1.	Land- und Forstwirtschaft	4
2.	Gewerbebetrieb	4
2.1	Besteuerung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen	4
2.2	Besteuerung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen	5
2.3	Besteuerung von gewerblichen Künstlern, Sportlern und Artisten	5
2.4	Besteuerung von Einkünften nach § 17 EStG	6
2.5	Vermietung und Verpachtung und Veräußerung von unbeweglichem Vermögen und Rechten	7
2.6	Steuerpflicht der Spielerleihe bei Sportvereinen	9
3.	Selbständige Tätigkeit	9
4.	Nichtselbständige Tätigkeit	10
5.	Kapitalvermögen	10
5.1	Besteuerung von Dividenden an ausländische Gesellschafter	10
5.2	Besteuerung von Zinsen an ausländische Empfänger	12
5.3	Besteuerung von Tafelgeschäften	12
6.	Vermietung und Verpachtung	12
7.	Sonstige Einkünfte	13
7.1	Ruhegehälter, Renten	13
7.2	Private Veräußerungsgeschäfte	13
7.3	Abgeordnetenbezüge	13
7.4	Besteuerung von Lizenzen und Rechten oder von inländischen unterhaltenden Darbietungen	14
8.	Besteuerung von Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen	15
9.	Einkünfte aus der Beteiligung an einer umgekehrt hybriden Personengesellschaft	15



<b>IV.</b>	<b>STEUERABZUG NACH § 50A ESTG</b>	<b>16</b>
1.	Steuerabzug für Einkünfte aus künstlerischer, sportlicher, artistischer, unterhaltender oder ähnlicher Darbietung, für Einkünfte von Künstlern, Berufssportlern u. a.	16
2.	Steuerabzug für Einkünfte aus der Verwertung einer künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung	18
3.	Steuerabzug für Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, Know-how usw.	18
4.	Steuerabzug für Vergütungen an Aufsichtsräte	20
5.	Steuersatz	21
6.	Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug	21
7.	Besteuerung auf zwei Ebenen	22
8.	Pflichten des Vergütungsschuldners und Folgen bei Nichtbeachtung	23
	8.1 Anmeldung und Abführung des Steuerabzugs	24
	8.2 Haftungstatbestände	24
9.	Dokumentationspflichten	25
10.	Erlass bzw. Pauschalierung der Steuer nach § 50 Abs. 4 EStG	25
11.	Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG	26
<b>V.</b>	<b>ERSTATTUNGS- / FREISTELLUNGSVERFAHREN NACH § 50C ESTG</b>	<b>27</b>
1.	Voraussetzungen des Erstattungsverfahrens	27
2.	Voraussetzungen des Freistellungsverfahrens	28
3.	Besonderheit § 50d Abs. 3 EStG	28
4.	Entlastung vom Steuerabzug nach §§ 50g und 50h EStG	29
<b>VI.</b>	<b>BESTEUERUNGSVERFAHREN BEI BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGEN</b>	<b>30</b>
1.	Durchführung der Einzelveranlagung	30
2.	Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 EStG	31
3.	Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG	32
4.	Berücksichtigung ausländischer Steuern	32
<b>VII.</b>	<b>AUSWIRKUNG DER ABGELTUNGSTEUER AUF BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGE</b>	<b>33</b>



---

## **VIII. ERWEITERT BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT – §§ 2 – 5 AStG 34**

<b>1.</b>	<b>Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht – § 2 AStG</b>	<b>34</b>
1.1	Persönliche und sachliche Voraussetzungen	34
1.2	Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen	35
1.3	Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht	37
1.4	Einschränkungen der DBA	38
1.5	Verfahrensvorschriften	38
1.6	Zwischengeschaltete Gesellschaften – § 5 AStG	38
<b>2.</b>	<b>Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht</b>	<b>38</b>





## VORBEMERKUNG

*Der vorliegende Lehrbrief beschäftigt sich mit den inländischen Einkünften sog. „Steuerausländer“ und der dadurch ausgelösten beschränkten Steuerpflicht. Er zeigt auf, welche Einkünfte zur beschränkten Steuerpflicht führen und in welcher Weise die Einkommen- oder Körperschaftsteuer erhoben wird. Bezüglich § 50a EStG wird auch beschrieben, wer die steuerlichen Verpflichtungen der beschränkt Steuerpflichtigen erfüllen muss.*

*In der Fallsammlung Internationales Steuerrecht des NWB Verlags eignen sich die Fälle 17 bis 34 zur Bearbeitung im Zusammenhang mit diesem Lehrbrief.*

# I. PERSÖNLICHE BESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT

## 1. Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Jede natürliche Person, die im Inland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch den gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat und die auch nicht nach § 1 Abs. 2 EStG erweitert unbeschränkt steuerpflichtig ist, unterliegt mit ihren inländischen Einkünften i. S. von § 49 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG).

Wenn im Inland ein Zweitwohnsitz unterhalten wird und die Ansässigkeit i. S. eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) im Ausland gegeben ist, weil sich dort der Mittelpunkt der Lebensinteressen i. S. des Art. 4 Abs. 2 OECD-Musterabkommens (OECD-MA) befindet, führt dies nicht zur beschränkten, sondern aufgrund des inländischen Wohnsitzes ebenfalls zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht ist gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht subsidiär.

## 2. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

Jede juristische Person (Körperschaft, Personenvereinigung), die weder ihren Sitz (§ 11 AO) noch ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat, unterliegt mit ihren inländischen Einkünften i. S. von § 49 EStG (über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG).

Hat die juristische Person (z. B. Kapitalgesellschaft) ihren Sitz im Inland, liegt aber die geschäftliche Oberleitung im Ausland, ist sie also i. S. des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA im Ausland ansässig, so verbleibt es bei der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Bei neueren Abkommen (z. B. DBA Australien) ist zu beachten, dass in diesen Fällen der Doppelansässigkeit (Sitz und Geschäftsleitung in verschiedenen Staaten) eine einvernehmliche Verständigung der zuständigen Behörden notwendig ist, um in den Genuss der Vergünstigungen des Abkommens zu gelangen. Ausländische Gesellschaftsformen sind nach dem „Rechtstypenvergleich“ daraufhin zu untersuchen, ob es sich um eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft handelt. Je nach Ergebnis sind dann die Vorschriften des KStG oder des EStG anzuwenden. Ebenso hat einen Einfluss, ob die Gesellschaft nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuerpflicht optiert hat. Näheres zu diesen Themenkomplexen findet sich in Lehrbrief 04.



## II. SACHLICHE BESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT

### 1. Territorialitätsprinzip

Der beschränkten Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflicht unterliegen nur die Einkünfte, die in Deutschland erzielt werden (sog. inländische Einkünfte). Werden die Einkünfte des Steuerausländers in seinem Wohnsitzstaat (= Ansässigkeitsstaat) wegen des Welteinkommensprinzips ebenfalls besteuert, so entsteht eine Doppelbesteuerung, die grds. vom Wohnsitzstaat zu vermeiden bzw. zu mildern ist.

### 2. Inländische Einkünfte

§ 49 EStG enthält eine **abschließende** Aufzählung der Einkünfte, die zu einer beschränkten Steuerpflicht führen (Enumerationsprinzip). Die inländischen Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG zählen einzelne Steuerquellen innerhalb der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG auf, die einen besonderen Bezug zum Inland aufweisen. Sie sind nicht spiegelbildlich zu den ausländischen Einkünften i. S. des § 34d EStG zu sehen und nicht so weitreichend wie der Einkunftsbe- griff bei der erweitert beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG (sog. erweiterte Inlandsein- künfte).

Die inländischen Einkünfte sind immer nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Dabei sind die Einschränkungen des § 50 Abs. 1 und 2 EStG sowie die Besonderheiten beim Steuerabzug nach § 50a EStG zu beachten.

§ 49 Abs. 1 EStG gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht, wobei hier keine Umqualifizierung in Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgenommen wird, da § 8 Abs. 2 KStG nur für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht gilt. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 EStG enthält eine ähnliche Umqualifizierung für bestimmte inländische Einkünfte auslän- discher Körperschaften (insb. Einkünfte aus inländischem Grundbesitz).

### 3. Isolierende Betrachtungsweise

Die Frage, ob inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG vorliegen, beurteilt sich immer nach den Verhältnissen im Inland. Dabei bleiben alle im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte nicht angenommen werden könnten („isolierende Betrachtungsweise“) – § 49 Abs. 2 EStG. Ist beispielsweise das Besteue- rungsmerkmal „Gewerblichkeit“ im Ausland gegeben, wird dieses nicht berücksichtigt, wenn es dem Vorliegen inländischer Einkünfte entgegensteht. Ist das Besteuerungsmerkmal allerdings im Inland gegeben (z. B. bei gewerblicher Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) oder führt nur ein im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal zur Annahme von inländischen Einkünften, so bleibt dieses nicht außer Betracht.

#### ▶ **Beispiel:**

*Der im Nicht-DBA-Ausland ansässige X veräußert seine 15%igen Anteile an der inländischen Y-GmbH, die er im Ausland in seinem dortigen Betriebsvermögen hält.*

#### ▶ **Lösung:**

*Die Veräußerung führt zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) i. V. m. § 17 EStG; die Tatsache, dass er die Anteile im Betriebsvermögen hält, hindert als ausländi- sches Besteuerungsmerkmal nach § 49 Abs. 2 EStG nicht an der Annahme inländischer Ein- künfte nach § 17 EStG.*



#### 4. Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen

Ist die natürliche oder juristische Person in einem DBA-Staat ansässig, so muss zusätzlich zu den inländischen Einkünften i. S. des § 49 EStG Deutschland hierfür als Quellenstaat auch ein Besteuerungsrecht nach dem DBA zustehen.

Andersherum betrachtet begründet ein DBA allein noch keine Besteuerung. Vielmehr müssen gleichzeitig auch inländische Einkünfte i. S. von § 49 EStG vorliegen. Denn ein DBA kann nur eine bestehende Steuerpflicht nach nationalem Recht einschränken, aus sich selbst heraus jedoch keine begründen.

▶ **Beispiel:**

*Der Österreicherin Katharina Kern mit Wohnsitz in Innsbruck (Österreich) gehört seit 20 Jahren ein Wohnhaus in München (Deutschland), das zu ihrem Privatvermögen gehört und vermietet ist. Im August 01 veräußert sie die Immobilie und erzielt daraus einen Veräußerungsgewinn von 500.000 €.*

▶ **Lösung:**

*Die Mieteinkünfte sind inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG; Deutschland steht als Belegenheitsstaat nach Art. 6 DBA Österreich das Besteuerungsrecht zu. Für den Veräußerungsgewinn aus der Immobilie steht zwar nach Art. 13 Abs. 1 DBA Österreich auch dem Belegenheitsstaat Deutschland das Besteuerungsrecht zu, jedoch fehlt es an inländischen Einkünften i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG, da die Spekulationsfrist von 10 Jahren i. S. des § 23 EStG i. V. mit § 22 Nr. 2 EStG überschritten ist. Die beschränkte Einkommensteuerpflicht der Katharina Kern umfasst deshalb nur die Mieteinkünfte im Inland.*

Liegen zwar inländische Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 EStG vor, gesteht das DBA Deutschland aber kein Besteuerungsrecht zu, so läuft die beschränkte Steuerpflicht leer.

▶ **Beispiel:**

*Der in Österreich ansässige X veräußert seine 15%igen Anteile an der inländischen Y-GmbH.*

▶ **Lösung:**

*Die Veräußerung führt zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e i. V. m. § 17 EStG. Allerdings wird Deutschland gemäß Art. 13 Abs. 5 DBA Österreich kein Besteuerungsrecht zugestanden. Im Ergebnis wird X in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig.*



### III. EINKUNFTSARTEN

Der Begriff der inländischen Einkünfte wurde in der Vergangenheit regelmäßig ergänzt. Die Änderungen sind nach den allgemeinen Anwendungsvorschriften des § 52 Abs. 1 EStG grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum der Einfügung anzuwenden.

#### 1. Land- und Forstwirtschaft

Der Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft im Inland führt zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hierfür sind kein eigener Betrieb und keine Betriebsstätte im Inland erforderlich. Neben dem laufenden Gewinn sind auch Veräußerungsgewinne nach § 14 EStG zu besteuern. Im Falle eines DBA ergibt sich das Besteuerungsrecht aus dem Belegenheitsprinzip nach Art. 6 Abs. 1 OECD-MA.

Es ist regelmäßig eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer nach § 50 Abs. 1 EStG durchzuführen.

▶ **Beispiel:**

*Antonia Berg aus Reutte i. Tirol (Österreich) bewirtschaftet eine Alm in der Nähe von Pfronten in Deutschland.*

▶ **Lösung:**

*Die Einkünfte aus der Landwirtschaft, für die nach Art. 6 DBA Österreich dem Belegenheitsstaat Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht, sind inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es ist eine Einkommensteueranmeldung durchzuführen.*

#### 2. Gewerbebetrieb

##### 2.1 Besteuerung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen

Ausländische Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften erzielen inländische Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) bestellt ist. Bei Personengesellschaften gilt das Transparenzprinzip, d. h. jeder ausländische Mitunternehmer unterhält anteilig eine Betriebsstätte im Inland bzw. erzielt anteilig gewerbliche Gewinne.

Im Falle eines DBA müssen die Voraussetzungen einer Betriebsstätte analog Art. 5 OECD-MA vorliegen. Unterschiede bestehen insbesondere bei Bau- und Montagestellen (Dauer länger als 6 Monate nach § 12 AO bzw. länger als 12 Monate nach Art. 5 Abs. 2 OECD-MA) sowie bei Hilfstätigkeiten und vorbereitenden Tätigkeiten i. S. von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA).

Zu den Einkünften gehören die laufenden Gewinne (§ 15 EStG) sowie die Veräußerungsgewinne (§ 16 EStG). Die Aufteilung der Gewinne des Gesamtunternehmens zwischen der inländischen Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen erfolgt nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen vom 24.12.1999 (BStBl. 1999 I, S. 1076) sowie § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4 und 8 EStG und § 1 Abs. 5 AStG (ergänzt durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, kurz BsGaV, und die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung im BMF-Schreiben vom 22.12.2016, BStBl. 2017 I, S. 182). Näheres zur Gewinnzuordnung wird in LB 07 dargestellt.

Für die inländischen Betriebsstätteneinkünfte ist regelmäßig eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht nach § 50 Abs. 1 EStG oder § 32 Abs. 1 KStG durchzuführen. Dies gilt auch, soweit im inländischen Gewinn Betriebseinnahmen enthalten sind, die einem inländischen Steuerabzug unterlagen (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG).



▶ **Beispiel:**

Ein polnisches Bauunternehmen unterhält in Deutschland eine Baustelle über die Dauer von 15 Monaten.

▶ **Lösung:**

Die Baustelle ist sowohl eine Betriebsstätte nach § 12 AO als auch eine Betriebsstätte nach Art. 5 DBA Polen. Die Einkünfte hieraus führen zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Es ist eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen. Die Bestimmungen der Bauabzugssteuer nach §§ 48 ff. EStG sind zu beachten.



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

Beschränkte Steuerpflicht § 49 EStG – v11077

## 2.2 Besteuerung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen

Durch den Betrieb eigener oder gecharterter Seeschiffe oder Luftfahrzeuge aus Beförderungen zwischen inländischen und von inländischen zu ausländischen Häfen und der damit zusammenhängenden Leistungen erzielen Unternehmen, auch wenn sie in internationalen Betriebsgemeinschaften oder Pool-Abkommen tätig werden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und Buchst. c EStG.

Dabei sind die Pauschalierung der Einkünfte auf 5 % des Entgelts der Beförderungsleistungen gem. § 49 Abs. 3 EStG sowie die Steuerbefreiung von Schifffahrts- und Luftverkehrsunternehmen bei Gegenseitigkeit gem. § 49 Abs. 4 EStG zu beachten.

Die Verteilung des Besteuerungsrechts nach Art. 8 OECD-MA ist zu beachten.

## 2.3 Besteuerung von gewerblichen Künstlern, Sportlern und Artisten

Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen, mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen, führen zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG.

Unter diese Vorschrift fallen auch Leistungen ausländischer Kapitalgesellschaften, die Künstler oder Sportler einem inländischen Veranstalter im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zur Verfügung stellen. Von dieser Vorschrift werden auch Einkünfte gewerblich tätiger Berufssportler und auch Leistungen erfasst, die generell der Unterhaltung des Publikums dienen.

Im Unterschied zu den in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG aufgeführten gewerblichen Einkünften ist eine Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter im Inland **nicht** erforderlich. Damit werden derartige Einkünfte immer nur aufgrund der Tätigkeit mit Inlandsbezug erfasst. Es soll aber auch verhindert werden, dass insbesondere Künstler und Sportler durch die Zwischenschaltung eines ausländischen Veranstalters (natürliche oder juristische Person, in der Praxis jedoch Kapitalgesellschaften) ihre inländische Steuerpflicht umgehen. In derartigen Fällen werden deshalb der ausländische Künstler **und** der ausländische Veranstalter beschränkt steuerpflichtig.

Darbietungen i. S. d. Vorschrift liegen vor, wenn etwas aufgeführt, gezeigt oder vorgeführt wird, z. B. Ausstellungen, Konzerte, Theateraufführungen, Shows, Turniere, Wettkämpfe etc. Der Begriff der **Darbietung** ist weit zu verstehen, auch nicht-öffentliche Auftritte und Studioaufnahmen für Film, Funk, Fernsehen und zur Herstellung von Tonträgern fallen hierunter. Zu den Darbietungen, die den künstlerischen, sportlichen oder artistischen Darbietungen ähnlich sind, gehören Darbietungen mit vergleichbarem Unterhaltungscharakter, wie beispielsweise Talkshows und Quizsendungen.



Unter **Verwertung** im Inland ist die Nutzbarmachung der Rechte an einer Darbietung durch eine zusätzliche Handlung (z. B. die Übertragung von Fernsehrechten) zu verstehen. Eine Verwertung kann auch durch einen Dritten erfolgen, der die Leistung nicht selbst erbracht hat. Auch die inländische Verwertung einer ausländischen Darbietung gehört dazu.

Zu den **Nebenleistungen** der Darbietung und der Verwertung gehören die Einkünfte aus Sponsoren- und Werbeverträgen, soweit diese Leistungen unmittelbar oder mittelbar mit einem Auftritt im Inland zusammenhängen. Das können z. B. Vergütungen für ein Interview nach einem Sportereignis mit Sportlern, Vergütungen für das Tragen von Werbeaufdrucken auf den Trikots und Ausrüstungsverträge sein. Dies gilt auch, wenn ein ausländisches Motorsport-Rennteam Rennwagen und Fahrer bei Rennen im Inland einsetzt und dabei Vergütungen für Werbeleistungen (auf den Helmen und Rennanzügen der Fahrer und auf den Rennwagen angebrachte Werbung) erhält (siehe auch BFH vom 6.6.2012, I R 3/11, BStBl. 2013 II, S. 430).

Werbemaßnahmen Dritter (sog. verbrauchende Werbung, wie z. B. Bandenwerbung), fallen nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, sondern als Rechteveräußerung unter § 49 Abs. 2 Buchst. f EStG.

▶ **Beispiel:**

*Ein Golfspieler mit Wohnsitz in Monaco erhält für ein Turnier in Deutschland im Jahr 01 ein Preisgeld von 100.000 €.*

▶ **Lösung:**

*Das Preisgeld als Berufssportler führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. Die beschränkte Steuerpflicht ist mit dem Steuerabzug i. H. von 15 % zzgl. SolZ nach § 50a Abs. 1 und 2 EStG abgegolten – § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.*

Im Falle eines DBA ist im Zusammenhang mit § 50c EStG das Besteuerungsrecht nach Art. 17 für die künstlerische und sportliche Tätigkeit sowie Art. 12 analog OECD-MA für die Lizenzgebühren zu prüfen. Art. 17 OECD-MA umfasst regelmäßig auch die unterhaltende Tätigkeit. Die beschränkte Steuerpflicht ist regelmäßig mit dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG).

## 2.4 Besteuerung von Einkünften nach § 17 EStG

Zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG gehören auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. von § 17 EStG, wenn die folgenden weiteren Voraussetzungen erfüllt sind:

- Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa) EStG  
oder
- Buchwertansatz bei früherem Wegzug der Kapitalgesellschaft in einen EU-Staat (§ 17 Abs. 5 EStG) bzw. früherer EU/EWR-Verschmelzung bzw. EU/EWR-Anteilstausch, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb) EStG  
oder
- Grundstücksgesellschaften, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc) EStG

Bei Vorliegen eines DBA ist zudem das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 4 und 5 OECD-MA zu prüfen.

Eine Grundstücksgesellschaft i. S. d. Vorschrift liegt vor, wenn deren Anteilswert am Tag der Veräußerung oder an einem Tag innerhalb der letzten 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als der Hälfte aus inländischen Grundstücken bestanden hat. Für die Bestimmung der Verhältnisse sind die Buchwerte des Aktivvermögens der Gesellschaft maßgebend.

Es ist regelmäßig eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht nach § 50 Abs. 1 EStG durchzuführen. Das Teileinkünfteverfahren für natürliche Personen nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG ist anzuwenden.



Wurden beim Wegzug in das Ausland die Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft der Wegzugsbesteuerung zum gemeinen Wert gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG unterworfen, so gelten die Anteile für eine künftige tatsächliche Veräußerung als zu diesem Wert angeschafft, soweit die darauf entfallende Steuer entrichtet worden ist (§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG). Veräußert eine ausländische Kapitalgesellschaft Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft, so greift die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG; allerdings kommt es nicht zu einer pauschalen Hinzurechnung der 5 % nichtabziehbare Betriebsausgaben, wenn keine inländische Betriebsstätte vorliegt, da die Fiktion pauschaler Betriebsausgaben bei beschränkter Steuerpflicht ins Leere läuft (BFH vom 31.5.2017, I R 37/15, BStBl. 2018 II S. 744). Dies gilt nicht bei Bestehen einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Kapitalgesellschaft, der die Beteiligung zuzurechnen war (Betriebsstättenvorbehalt). Im letztgenannten Fall fallen die Einkünfte jedoch unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

## 2.5 Vermietung und Verpachtung und Veräußerung von unbeweglichem Vermögen und Rechten

Zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG neben der Veräußerung **auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Sachinbegriffen oder Rechten**, die im Inland belegen oder in ein inländisches Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder Einrichtung des Verwertenden erfolgt.

Durch die „gewerblichen“ Einkünfte gelten auch die Grundsätze zur Buchführungspflicht (BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl. 2011 I, S. 530). Auch eine Buchführungspflicht oder tatsächliche Erstellung einer Bilanz nach ausländischem Recht (BFH vom 14.11.2018, I R 81/16, BStBl. 2019 II S. 390, BFH vom 20.4.2021, IV R 3/20, (NWB XAAAH-86088)) kann die Regelung des § 4 Abs. 3 EStG verdrängen, da § 5 Abs. 1 EStG kein Wahlrecht zur Einnahmenüberschussrechnung gewährt, wenn eine Bilanz bereits tatsächlich erstellt wurde. Ebenso kommt die Buchführungspflicht nach Aufforderung durch das Finanzamt nach § 141 AO in Betracht. Die Gewinnermittlung hat dann gem. § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen. Nur in den übrigen Fällen verbleibt es bei der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Der Ansatz der Wirtschaftsgüter für die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2009 erfolgt mit den Anschaffungskosten zum 1.1.1994 abzgl. bisher vorgenommener Abschreibungen. Die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG beträgt in diesen Fällen 3 %. Eine Rücklage nach §§ 6b und 6c EStG ist nicht möglich, da keine inländische Betriebsstätte vorhanden ist.

Zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. **bb** EStG die Einkünfte aus der **Veräußerung** von inländischem unbeweglichem Vermögen und von Sachinbegriffen, ohne dass die Voraussetzungen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters vorliegen müssen.

Hierunter fallen grundsätzlich auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten, die im Inland in ein öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung des Nutzenden (= Rechteempfängers) verwertet werden.

Die Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register (z. B. Deutsches Patent- und Markenamt, aber auch Europäisches Patent- und Markenamt) reicht hierbei gem. BMF-Schreiben vom 6.11.2020 (BStBl. 2020 I S. 1060) aus, ein Zahlungsabfluss aus dem Inland ist nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht notwendig. Mit Wirkung für Zuflüsse nach dem 31.12.2021 liegen Einkünfte **allein** aufgrund der Eintragung **nur** in Fällen von Vermietung, Verpachtung oder Veräußerung zwischen **verbundenen Unternehmen** im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG **oder** wenn der Besteuerung keine Abkommensregelung (entsprechend Art. 12 OECD-MA) entgegensteht vor.

§ 49 Abs.1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und Doppelbuchst. bb EStG enthält für ausländische Kapitalgesellschaften die Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG, wonach auch diese insoweit gewerbliche Einkünfte erzielen.



Die Fiktion ist notwendig, da ausländische Kapitalgesellschaften nicht kraft Gesetzes Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Würde diese Fiktion fehlen, kämen ausländische Kapitalgesellschaften in den Genuss der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Wertänderungen von Wirtschaftsgütern (z. B. Forderungen und Darlehen, aktiv wie passiv), die in Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehen, gehören aufgrund gesetzlicher Anordnung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 5 EStG ebenfalls zu den inländischen Einkünften.

▶ **Beispiel:**

*Einer AG in Gibraltar (ohne DBA) gehören einige bebaute Grundstücke in Frankfurt a. M. (Deutschland), die vermietet sind und im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels veräußert werden. Im Inland besteht keine Betriebsstätte und es wurde kein ständiger Vertreter bestellt, da die Hausverwaltung von einem fremden Dritten besorgt wird.*

▶ **Lösung:**

*Die Mieteinkünfte sind inländische gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG; die Veräußerungsgewinne aus den Grundstücksverkäufen führen zu gewerblichen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG.*

▶ **Beispiel:**

*Die AG hat das Grundstück fremdfinanziert, eine Darlehensgeberin verzichtet auf einen Teil der Forderung.*

▶ **Lösung:**

*Zu den inländischen gewerblichen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG gehört auch der Ertrag aus der Ausbuchung der Verbindlichkeit.*

Im Falle eines DBA ist das Besteuerungsrecht analog Art. 6, 12 und 13 Abs. 1 und 5 OECD-MA zu prüfen.

Übersicht über die Zuordnung von Mieteinnahmen/Veräußerungsgewinnen zu inländischen Einkünften nach § 49 EStG	
Die Vermietung erfolgt im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit oder im ausländischen Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG
Die Vermietung erfolgt im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG
Die Veräußerung erfolgt im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit oder im Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG
Die Veräußerung erfolgt im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG (Haltedauer < 10 Jahre).	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG
Die Veräußerung erfolgt im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG (Haltedauer > 10 Jahre oder Nutzung zu eigenen Wohnzwecken).	Keine steuerbaren Einkünfte

Vereinfachend kann festgehalten werden, dass gewerbliche Vermietungen/Veräußerungen immer unter Nr. 2 und private Vermietungen/Veräußerungen immer unter Nr. 6 und 8 fallen.



Es ist hinsichtlich der Einkünfte aus der Vermietung und der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen und der Veräußerung von Rechten regelmäßig eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht nach § 50 Abs. 1 EStG durchzuführen. Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus der Überlassung von Rechten ist zu beachten.

## 2.6 Steuerpflicht der Spielerleihe bei Sportvereinen

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Einnahmen über 10.000 € (Freigrenze), die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler als solchen im Inland vertraglich zu verpflichten. Damit sind Einnahmen gemeint, die ein ausländischer Fußballverein für die Überlassung eines Spielers von einem inländischen Sportverein erhält (Spielerleihe) oder auch Ablösezahlungen an ausländische Sportler. Für die Transferzahlungen ist ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vorzunehmen. Es bleibt jedoch zu prüfen, inwieweit Deutschland ein Besteuerungsrecht nach Art. 12 bzw. 17 OECD-MA für die Zahlungen zusteht.



### VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

*Beschränkte Einkommensteuerpflicht – Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 49 Abs. 1 Nr. 2g EStG – v11079*

## 3. Selbständige Tätigkeit

Für ein Vorliegen inländischer Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG muss die selbständige Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet werden oder worden sein oder es muss im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten werden. Der Begriff der „Verwertung“ ist in § 49 EStG an verschiedenen Stellen relevant. Der Tatbestand einer Verwertung setzt einen über die Arbeitsleistung hinausgehenden Vorgang voraus, mit dem das Ergebnis der Arbeitsleistung vom Steuerpflichtigen selbst dem Inland zugeführt wird (BFH vom 5.11.2009, I R 41/09, BStBl. II 2009, 407). Dies ist z. B. gegeben, wenn ein ausländischer Erfinder sein Patent einem inländischen Betrieb überlässt oder wenn ein ausländischer Schriftsteller sein Urheberrecht an einem Werk auf ein inländisches Unternehmen überträgt (R 49.2 Satz 2 EStR).

Unter diese Vorschrift fallen Freiberufler und ausländische Partner einer Anwaltssozietät genauso wie ausländische Künstler.

Im Falle eines DBA ist das Besteuerungsrecht analog Art. 7 OECD-MA oder wie in den meisten deutschen DBA nach der Artikel 14 für selbständige Tätigkeit, für Lizenzen der Artikel 12 bzw. für Künstler der Artikel 17 analog OECD-MA zu prüfen.

Es kommt zu einer Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 50 Abs. 1 oder Abs. 2 Satz 2 EStG bzw. zum Steuerabzug nach § 50a EStG mit Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG.

### ▶ **Beispiel:**

*Dr. Georg Müller mit Wohnsitz in Staat A (ohne DBA), führt in einer Klinik in Berlin (Deutschland) eine Schönheitsoperation durch. Sein Honorar beträgt 60.000 €.*

### ▶ **Lösung:**

*Die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit führen zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Es ist eine Einkommensteueranmeldung durchzuführen, da kein Steuerabzugstatbestand einschlägig ist.*



#### **VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beschränkte Einkommensteuerpflicht – Einkünfte aus selbständiger Arbeit § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG – v11078*

#### **4. Nichtselbständige Tätigkeit**

Bei ausländischen Arbeitnehmern führen folgende Tatbestände zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG:

- a) Die Tätigkeit wird oder wurde im Inland ausgeübt oder verwertet.
- b) Die Zahlung erfolgt aus einer inländischen öffentlichen Kasse; dies gilt auch für frühere Dienstverhältnisse.
- c) Vergütungen für Geschäftsführer, Prokuristen oder Vorstandsmitglieder, wenn die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Diese Vorschrift dient speziell für die Umsetzung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 Abs. 5 DBA Schweiz und Art. 16 Abs. 2 DBA Österreich.
- d) Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG, z. B. für Abfindungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses, wenn die vorhergehende Tätigkeit bereits zu einer Besteuerung im Inland geführt hat. Siehe zur Anwendung von DBA auch die nationale Zuordnungsvorschrift in § 50d Abs. 12 EStG. Diese Vorschrift soll verhindern, dass abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht aufgrund unklarer Regelungen im Abkommen dem Wohnsitzstaat im Zeitpunkt der Zahlung der Entschädigung zufällt. Im Falle klarer Regeln im Abkommen geht die Abkommensregelung vor.
- e) Vergütungen für das Personal, das für inländische Luftfahrtunternehmen an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr eingesetzt wird.

Im Falle eines DBA ist regelmäßig das Besteuerungsrecht nach Art. 15 OECD-MA, insbesondere das Arbeitsortprinzip des Art. 15 Abs. 1 OECD-MA und die 183-Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, zu prüfen. Auch die Grenzgängerregelung in den DBA mit Österreich, Frankreich und der Schweiz kann zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts führen.

Mit dem Lohnsteuerabzug ist gem. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG die beschränkte Steuerpflicht des Arbeitnehmers grundsätzlich abgegolten.

#### **5. Kapitalvermögen**

Generell gilt bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen das Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG. Allerdings ist die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG zu beachten, die eine Prüfung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG auch innerhalb der Einkunftsarten, in die umqualifiziert wird, notwendig machen.

##### **5.1 Besteuerung von Dividenden an ausländische Gesellschafter**

Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz des Schuldners im Inland führen bei Gewinnausschüttungen (Dividenden) an ausländische Gesellschafter zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Dies gilt auch für die Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung oder aus einem partiarischen Darlehen sowie für Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen. Besonderheiten gelten für Erträge aus Investmentanteilen.

Im Zeitpunkt des Zuflusses fällt regelmäßig Kapitalertragsteuer (und SolZ) an (§§ 43 ff. EStG). Damit ist i. d. R. die beschränkte Steuerpflicht im Inland abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG, § 32 Abs. 1 KStG).

Das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 d) EStG für natürliche Personen bzw. die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG für ausländische juristische Personen kommt deshalb wegen des Kapitalertragsteuerabzugs grundsätzlich nicht zum Tragen, wenn nicht eine inländische Betriebsstätte besteht, der die Beteiligung nach dem Betriebsstättenvorbehalt eines DBA zuzurechnen ist oder aus anderen Gründen ausnahmsweise eine Veranlagung im Inland erfolgt.

Für Dividenden, die an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften in einem Nicht-DBA-Staat ausgeschüttet werden, kann deshalb nach § 44a Abs. 9 EStG eine Erstattung i. H. von  $\frac{2}{5}$  der Kapitalertragsteuer beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) beantragt werden. Dies entspricht der Differenz zwischen dem Kapitalertragsteuerabzug und der inländischen tariflichen Körperschaftsteuer. Hierbei ist jedoch die *Anti-Treaty-Shopping-Klausel* des § 50d Abs. 3 EStG zu beachten.

Nach dem DBA ist zu unterscheiden:

- Gemäß Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA ist bei einer Schachtelbeteiligung (= grenzüberschreitende Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens 25 % (nach einigen DBA mindestens 10 %) das Besteuerungsrecht des Quellenstaates Deutschland auf 5 % begrenzt. Zudem greift die Quellensteuerbefreiung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG).

Die ausländische Gesellschaft kann zu diesem Zweck eine Freistellungsbescheinigung nach § 50c Abs. 2 EStG oder im Nachhinein die Erstattung der KapEst nach § 50c Abs. 3 EStG beim BZSt beantragen.

- Gemäß Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA ist bei einer Beteiligung einer ausländischen natürlichen Person oder von ausländischen Kapitalgesellschaften, die die Voraussetzungen des Schachtelprivilegs nicht erfüllen (= sog. Streubesitz) das Besteuerungsrecht des Quellenstaates Deutschland auf 15 % begrenzt. In diesem Fall hat der ausländische Gesellschafter nur die Möglichkeit der Erstattung des übersteigenden Betrags beim BZSt nach § 50c Abs. 3 EStG. Streubesitzdividenden sind nach § 8b Abs. 4 nicht steuerbefreit.
- Erträge aus typisch stiller Beteiligung sind für die DBA-Anwendung je nach DBA entweder als Dividenden (Art. 10 OECD-MA) oder als Zinsen (Art. 11 OECD-MA) einzuordnen.

▶ **Beispiel:**

*Sonja Meier mit Wohnsitz im Fürstentum Monaco (ohne DBA) erzielt Dividenden von der A-AG aus Hamburg (Deutschland). Hierfür werden ihr 25 % Kapitalertragsteuer zzgl. SolZ einbehalten.*

▶ **Lösung:**

*Die Dividenden sind inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG. Mit der Kapitalertragsteuer ist die beschränkte Steuerpflicht abgegolten.*

▶ **Beispiel:**

*Die PTD-Ltda., eine aktive Produktionskapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Brasilien, erhält aus ihrer 20 %igen Beteiligung an der deutschen Metall-AG eine Dividendenausschüttung nach Abzug von 25 % Kapitalertragsteuer und SolZ ausbezahlt.*

▶ **Lösung:**

*Die Dividenden sind inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG. Mit der Kapitalertragsteuer ist die inländische Steuerpflicht abgegolten. Jedoch hat die Ltda. als körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft mit einem Steuersatz von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG) Anspruch auf Erstattung von  $\frac{2}{5}$  zu viel bezahlter Steuer nach § 44a Abs. 9 EStG.*



## 5.2 Besteuerung von Zinsen an ausländische Empfänger

Zinsen auf inländischen Bankkonten führen bei ausländischen Gläubigern nur dann zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG, wenn die Erträge unmittelbar oder mittelbar durch Grundbesitz, Grundpfandrechte oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, gesichert sind. Etwas anderes gilt nur für Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen, die von § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG erfasst sind.

Wird in einem DBA abweichend von Art. 11 OECD-MA Deutschland als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht z. B. i. H. von 5 % eingeräumt, so führt dieses wegen der fehlenden inländischen Einkünfte i. S. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG nicht zur beschränkten Steuerpflicht. Wurde bei der Gutschrift eine Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 EStG i. H. von 25 % einbehalten, weil der ausländische Gläubiger es versäumt hat, sich gegenüber der inländischen Bank als im Ausland Ansässiger auszuweisen, so ist ein formloser Erstattungsantrag nach § 37 Abs. 2 AO beim Betriebsfinanzamt der Bank zu stellen (nicht beim BZSt). Siehe hierzu § 44b Abs. 5 EStG und BMF-Schreiben vom 18.1.2016, BStBl. 2016 I, S. 85, Tz. VIII.

## 5.3 Besteuerung von Tafelgeschäften

Bei Tafelgeschäften, d. h., wenn der Gläubiger bei der Bank im Inland die Ertragschein einlöst, bestimmt § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG als Grundlage für den Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 EStG den Umfang der inländischen Einkünfte. Da bei Tafelgeschäften jedoch die Voraussetzungen des DBA regelmäßig nicht geprüft werden können (Auszahlung gegen Übergabe der Zinsschein), unterliegen die Tafelgeschäfte dadurch i. d. R. immer der beschränkten Steuerpflicht.

## 6. Vermietung und Verpachtung

Die inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG umfassen die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von inländischem Grundbesitz und Sachinbegriffen (z. B. Containern), sowie Vergütungen aus der Überlassung von Rechten, die im Inland in ein öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung des Nutzenden (→ Rechteempfängers) verwertet werden und nicht bereits zu den Einkünften i. S. der § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 EStG gehören (Subsidiaritätsprinzip). Das kann der Fall sein, wenn ein ausländischer Sportler Bild- und Persönlichkeitsrechte an eine inländische Kapitalgesellschaft gegen Entgelt zur Nutzung überlässt.

Im Falle eines DBA ergibt sich das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Belegenheitsprinzip analog dem Art. 6 OECD-MA, für die Lizenzen ist das Besteuerungsrecht analog Art. 12 OECD-MA zu prüfen.

Hinsichtlich der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen ist regelmäßig eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht nach § 50 Abs. 1 bis 3 EStG durchzuführen. Bezüglich der Lizenzgebühren kommt es zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Abgeltungswirkung, es sei denn, die Vergütungen gehören zu einem inländischen Betrieb § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die Vergütung für die Nutzung von beweglichen Sachen (z. B. Maschinen, Container) führt nicht zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. In diesen Fällen sind eine Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteueranlagung durchzuführen.



## 7. Sonstige Einkünfte

### 7.1 Ruhegehälter, Renten

Altersrenten aus der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse oder aus inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen gehören zu den inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Dies gilt entsprechend für Leibrenten und andere Leistungen **inländischer** Zahlstellen, wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

Nach vielen DBA gilt abweichend vom OECD-MA für Renten aus der gesetzlichen Sozialversicherung das Kassenstaatsprinzip; damit steht Deutschland das Besteuerungsrecht zu. Nach neueren Revisionsabkommen wird Deutschland auch für die nachgelagerte Besteuerung von Renten (z. B. Riesterrete) ein Besteuerungsrecht, teilweise auch nur ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht eingeräumt. So gilt beispielsweise nach dem DBA Spanien auf Rentenzahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und für Riesterreten bei zwölf Jahren Förderung eine Quellensteuerbegrenzung für Neurentner seit 2015 von 5 % und ab 2030 von 10 %.

Nach dem DBA Türkei ist ein Freibetrag von jährlich 10.000 € und eine Quellensteuerberechtigung von 10 % zu beachten, während nach dem DBA Niederlande eine Freigrenze von jährlich 15.000 € gilt.

Es ist regelmäßig eine Einkommensteuerveranlagung durchzuführen, wobei der Ertragsanteil der Rente als Einkünfte anzusetzen ist.

#### ▶ **Beispiel:**

*Ein Rentner mit Wohnsitz in Österreich erhält seine Altersrente für seine frühere Arbeitnehmerschaft in Deutschland von der Deutschen Rentenversicherung Bund (Sitz in Berlin).*

#### ▶ **Lösung:**

*Nach Art. 18 Abs. 2 DBA Österreich hat der Kassenstaat Deutschland das Besteuerungsrecht für die Rente, dies führt wegen § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG zur beschränkten Steuerpflicht und zur Einkommensteuerveranlagung im Inland.*

### 7.2 Private Veräußerungsgeschäfte

Bei einem Steuerausländer führen private Veräußerungsgeschäfte i. S. des § 22 Nr. 2 i. V. mit § 23 EStG aus der Veräußerung von inländischen Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, **innerhalb der 10-Jahresfrist** zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a und Buchst. b EStG.

Im Falle eines DBA ergibt sich das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen analog Art. 13 Abs. 1 OECD-MA. Es ist regelmäßig eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer nach § 50 Abs. 1 EStG durchzuführen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalanteilen i. S. von § 17 Abs. 1 EStG oder § 17 Abs. 6 EStG, die innerhalb der 1-Jahresfrist anfallen oder bei denen beim Erwerb der Anteile auf Antrag nach § 13 Abs. 2 UmwStG oder § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG nicht der gemeine Wert angesetzt wurde, fallen unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG.

### 7.3 Abgeordnetenbezüge

Sonstige Bezüge von Abgeordneten i. S. von § 22 Nr. 4 EStG führen regelmäßig zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a EStG.

Im Falle eines DBA ergibt sich das Besteuerungsrecht regelmäßig aus dem Kassenstaatsprinzip analog des Art. 19 OECD-MA.

Es ist eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer nach § 50 Abs. 1 EStG durchzuführen.



## 7.4 Besteuerung von Lizenzen und Rechten oder von inländischen unterhaltenden Darbietungen

Als Auffangtatbestand – d. h. wenn die Einkünfte nicht bereits unter die steuerpflichtigen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG fallen – sind Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen (z. B. Container) im Inland oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, Know-how, die im Inland genutzt werden oder wurden, als sonstige Einkünfte i. S. von **§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG** anzusehen. Dabei muss die bewegliche Sache – auch bei einer Weitervermietung – im Inland tatsächlich verwendet oder eingesetzt werden (siehe auch BFH vom 10.4.2013, I R 22/12; BStBl. 2013 II, S. 728).

Im Falle eines DBA ist das Besteuerungsrecht für Lizenzen analog Art. 12 OECD-MA zu prüfen. Es kommt regelmäßig zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG mit der Möglichkeit der Freistellung bzw. Erstattung nach § 50c Abs. 2 und 3 EStG.

Übersicht über die Zuordnung von Vergütungen aus Rechten zu inländischen Einkünften nach § 49 EStG	
Rechte gehören zu einer inländischen gewerblichen Betriebsstätte.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG
Rechte, die in ein inländisches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte des Nutzenden verwertet werden, werden im Rahmen eines nicht durch eine Betriebsstätte im Inland ausgeübten Gewerbebetriebs überlassen oder veräußert.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa und Doppelbuchst. bb EStG
Rechte gehören zu einer selbständigen Tätigkeit mit oder ohne eine inländische feste Einrichtung.	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG
Rechte sind in ein inländisches Buch oder Register eingetragen oder werden in einer inländischen Betriebsstätte des Nutzenden verwertet und gehören nicht bereits zu Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 EStG.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG
Auffangklausel: Rechte aus der Überlassung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, Know-how, werden im Inland genutzt und gehören nicht zu den Einkünften i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG.	Sonstige Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Parallel zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG enthalten auch die sonstigen Einkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG die Bezugnahme auf **inländische unterhaltende Darbietungen**. Darunter fällt z. B. die Teilnahme an Talkshows.



## **8. Besteuerung von Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen**

Nach **§ 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG** fallen auch Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (Riesterrenten) Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen unter die beschränkte Einkommensteuerpflicht. Da die laufenden Beiträge zum Aufbau der Versorgungsansprüche zu Betriebsausgaben geführt haben, sollen damit auch die späteren Auszahlungen steuerpflichtig sein, z. B. für Arbeitnehmer, die nach Rentenantritt ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen. Im DBA-Fall ist jedoch das Besteuerungsrecht für Deutschland analog Art. 18 und 21 OECD-MA zu prüfen.

§ 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG umfasst auch Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (Riesterrenten) von ausländischen Zahlstellen, soweit die Leistungen bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu Einkünften nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG führen würden (nachgelagerte Besteuerung), oder wenn die Beiträge, die den Leistungen zugrunde liegen, nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG ganz oder teilweise bei der Ermittlung der Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

## **9. Einkünfte aus der Beteiligung an einer umgekehrt hybriden Personengesellschaft**

Hält ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger Anteile an einer inländischen Personengesellschaft (Sitz oder Geschäftsleitung) und fallen die Einkünfte nicht bereits unter § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 EStG, so erfasst § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG diese Einkünfte, wenn der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen (und jeder andere Staat) die Einkünfte nicht besteuert, weil er die Beteiligung als intransparent betrachtet. Durch die Einführung dieser Vorschrift im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes (Anwendung auf Einkünfte, die nach dem 31.12.2021 zufließen, also für nach diesem Tag endende Wirtschaftsjahre, § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG) soll verhindert werden, dass Besteuerungsincongruenzen (hier: unterschiedliche Behandlung einer Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat und im Quellenstaat) zu „weißen Einkünften“ führen.

§ 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG gilt nur, wenn dem Beteiligten (allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG) mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder Anteile zugerechnet werden kann. Die Anwendung erfolgt jedoch als „treaty override“ ungeachtet bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (§ 49 Abs. 1 Nr. 11 Satz 4 EStG).



#### IV. STEUERABZUG NACH § 50A EStG

Mit dem Steuerabzugsverfahren nach § 50a EStG soll der inländische Steueranspruch für bestimmte Einkünfte i. S. des § 49 EStG gesichert werden – insbesondere, wenn nicht bereits ein Abzug vom Arbeitslohn oder Kapitalertrag erfolgt. Dem Steuerabzugsverfahren unterliegen neben beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben.

Ohne ein solches Abzugsverfahren wäre die Festsetzung und Realisierung des Einkommen- oder Körperschaftsteueranspruchs (einschl. des Solidaritätszuschlages), der auf die in § 50a EStG aufgeführten Einnahmen entfällt, nicht oder nur mit einem erheblichen Aufwand möglich. Wird der Steuerabzug vom Vergütungsschuldner nicht durchgeführt, so kann im Haftungswege gegen ihn vorgegangen werden.

Mit dem Steuerabzug für Einkünfte i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG ist die hierauf entfallende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer für den beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG bzw. § 32 Abs. 1 KStG grundsätzlich abgegolten. Die Ausnahmen des § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG und des § 32 Abs. 1 und Abs. 2 KStG sind zu beachten.

Wird nach einem DBA der nationale Steueranspruch für inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG eingeschränkt oder aufgehoben, so muss der Vergütungsschuldner unabhängig von den Bestimmungen des DBA den Steuerabzug vornehmen. Dem Vergütungsgläubiger (= Steuerschuldner) steht dann ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer durch das Bundeszentralamt für Steuern zu (§ 50c Abs. 3 EStG).

##### 1. Steuerabzug für Einkünfte aus künstlerischer, sportlicher, artistischer, unterhaltender oder ähnlicher Darbietung, für Einkünfte von Künstlern, Berufssportlern u. a.

Die Einkünfte sind demjenigen als Vergütungsgläubiger (= Steuerschuldner) zuzurechnen, der die in § 49 Abs. 1 EStG genannten Tatbestandsmerkmale erfüllt.

Dem Steuerabzug unterliegen nach **§ 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG** Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische, **unterhaltende** oder ähnliche Darbietungen im Inland erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen, mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen.

Unter § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG fällt somit nicht nur der Auftritt des ausländischen Künstlers im Inland, sondern auch der Fall, dass die ausländische Künstlerverleihgesellschaft dem inländischen Veranstalter eine künstlerische oder unterhaltende Darbietung z. B. eines Orchesters oder einer Theatergruppe zur Verfügung stellt.

Für eine **künstlerische Darbietung** oder Tätigkeit muss eine eigenschöpferische Leistung vorliegen (z. B. bei Bühnen-, Film-, Rundfunk-, Fernsehkünstler, Tänzer, Dirigent).

Unter einer **sportlichen Darbietung** sind „alle auf Bewegung, Einzel- oder Wettkampfleistung gerichteten über den alltäglichen Rahmen hinausgehenden körperlichen Anstrengungen des Menschen“ zu verstehen. Ein Berufssportler erzielt laut BFH-Rechtsprechung – soweit er nicht angestellt ist, gewerbliche Einkünfte, während ein Fußballtrainer keine sportliche Tätigkeit erbringt.

Zu den **artistischen Darbietungen** zählt das Schaugewerbe (z. B. Jongleure, Dompteure, Seiltänzer, Zauberer, Stuntmen).

Für die **unterhaltende Darbietung** kommt es weniger auf den Status als Künstler, Sportler oder Artist der auftretenden Person an, als vielmehr auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung.

Zu den Leistungen, die mit den Darbietungen zusammenhängen, zählen auch technische Nebenleistungen wie Bühnenbild, Beleuchtung, Tontechnik, Kostüme, usw. und Vermittlungsleistungen, soweit sie **Teil der Gesamtleistung** sind.

**Eine einheitliche Leistung** ist dann gegeben, wenn der Darbietende unmittelbaren Einfluss auf die Wahl und den Umfang der Leistungen des Dritten (Produktionsgesellschaft) ausüben kann und sich die Nebenleistung wirtschaftlich als Teil der Gesamtleistung des Darbietenden darstellt (abgekürzter Zahlungsweg). Die Nebenleistungen sind dem Darbietenden auch zuzurechnen, wenn er oder eine ihm nahestehende Person i. S. des § 1 Abs. 2 AStG an dem die Nebenleistungen erbringenden Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Viertel beteiligt ist oder eine wirtschaftliche Abhängigkeit zwischen dem Darbietenden und dem Dritten besteht. Dabei ist nach dem BFH-Urteil vom 16.11.2011, I R 65/10, BFH/NV 2012, S. 924; eine enge Auslegung des Tatbestandes erforderlich, d. h. dem Vergütungsschuldner müssen derartige Umstände im Zeitpunkt des Steuerabzugs nachweislich bekannt sein. Dies gilt auch, wenn ein ausländisches Motorsport-Rennteam Rennwagen und Fahrer bei Rennen im Inland einsetzt und u. a. Vergütungen für Werbeleistungen (auf den Helmen und Rennanzügen der Fahrer und auf den Rennwagen angebrachte Werbung) erhält (siehe auch BFH vom 6.6.2012, I R 3/11, BStBl. 2013 II, S. 430).

Auch wenn es sich nach nationalem Recht unter Berücksichtigung der Merkmale im Ausland um eine **Liebhaberei** handelt, wird der Steuerabzug nach § 50a EStG durchgeführt (vgl. BFH vom 7.11.2001, BStBl. 2002 II, S. 861 und BFH vom 2.2.2010, BFH/NV 2010, S. 887). Fehlt es an einer Einkunftserzielungsabsicht des Vergütungsgläubigers, so kann der Vergütungsschuldner ausnahmsweise vom Steuerabzug absehen, wenn ihm gegenüber dies zweifelsfrei und nachprüfbar nachgewiesen wird. Im Zweifel ist der Steuerabzug immer vorzunehmen.

Einkünfte aus der Ausübung als **Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatler** einschließlich der Tätigkeiten für Rundfunk und Fernsehen unterliegen ebenso wie die Einkünfte **von werkschaffenden Künstlern** (z. B. Maler, Bildhauer) nicht dem Steuerabzug nach § 50a EStG. In diesen Fällen ist eine ESt-Veranlagung nach § 50 Abs. 1 EStG durchzuführen. Es ist jedoch zu prüfen, ob in dem Honorar ein Anteil für die Überlassung von Persönlichkeitsrechten enthalten ist, der dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt, dabei aber keine Veräußerung darstellt (sog. Buyout).

Ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nicht vorzunehmen, wenn die Tätigkeit als Künstler, Sportler usw. im Rahmen eines **Arbeitsverhältnisses** durchgeführt wird und ein **inländischer Arbeitgeber** i. S. des § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt. In diesem Fall geht der Lohnsteuerabzug vor.

Weitere Einzelheiten zum Steuerabzug nach § 50a EStG bei Einkünften aus künstlerischer, sportlicher, artistischer, unterhaltender oder ähnlicher Darbietung und deren Verwertung mit Beispielen enthält das BMF-Schreiben vom 25.11.2010, BStBl. 2010 I, S. 1350.



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel Marathonlauf – v11080*



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel Galerist – v11084*



## 2. Steuerabzug für Einkünfte aus der Verwertung einer künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietung

Unter Verwertung nach § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist die Nutzbarmachung der Rechte an einer Darbietung durch eine zusätzliche Handlung zu verstehen (z. B. Übertragung von Fernsehrechten). Verwerten kann auch ein Dritter, der die Leistung nicht selbst erbracht hat. Es unterliegen jedoch nur die **Verwertung von inländischen Darbietungen** dem Steuerabzug nach § 50a EStG. Hierunter fällt nicht die Verwertung von ausländischen Darbietungen im Inland. Live-Übertragungen von einer Darbietung im Inland im Hör- und Fernsehfunk sind Teil der Verwertung.

## 3. Steuerabzug für Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, Know-how usw.

Dem **Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG** unterliegen Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten (Patent- und Markenrechte), von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren (Know-how).

Dem Steuerabzug nach § 50a EStG **unterliegen nicht** die Einkünfte

- aus der **Veräußerung** von Rechten und
- aus der Vergütung für die **Nutzung** beweglicher Sachen, z. B. Containerverleih, Leasingverträge über bewegliche Wirtschaftsgüter.

In diesen Fällen ist jedoch eine Veranlagung zur beschränkten Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuer durchzuführen.

### ▶ **Beispiel:**

*Ein inländisches Bauunternehmen least bei einem Einzelunternehmen in Monaco (ohne DBA) Bürocontainer für den Einsatz an einer Baustelle in Berlin.*

### ▶ **Lösung:**

*Das ausländische Unternehmen erzielt hiermit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Rahmen der Vergütung für die Nutzung beweglicher Sachen. Die Einkünfte unterliegen im Inland nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, es ist in diesem Fall eine Einkommensteuerveranlagung zur beschränkten Steuerpflicht nach § 50 Abs. 1 EStG vorzunehmen.*

Eine zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechts zur Nutzung (z. B. als Verwertungsrecht oder als Lizenz) liegt dann vor, wenn dem Berechtigten das Nutzungsrecht nicht endgültig verbleibt oder sein Rückfall nicht ausgeschlossen ist. Bei Rechten, deren vollständige Übertragung wie bei urheberrechtlich geschützten Rechten (§ 29 Abs. 1 UrhG) oder bei Persönlichkeitsrechten zivilrechtlich nicht zulässig ist, ist sogar im Falle einer pauschalen Zahlung für alle künftigen Nutzungsrechte (total-buy-out) eine Steuerabzugsverpflichtung gegeben (BFH vom 24.10.2018, I R 69/16, BStBl. 2019 II S. 401), weil eine Vollübertragung auch für steuerrechtliche Zwecke nicht denkbar ist.

Ein Rechtekauf, für den kein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vorzunehmen ist, liegt wirtschaftlich vor (vergleiche hierzu auch BMF vom 2.8.2022, BStBl. I 2022, 1253 zur Softwareauftragsentwicklung mit weiteren Ausführungen zur Abgrenzung):

- bei einer endgültigen Rechteüberlassung (z. B. Verkauf eines Patents),
- wenn mit einer Nutzungsüberlassung das wirtschaftliche Eigentum an dem Recht endgültig übergeht; z. B. das Recht verbraucht sich, wie bei der Bandenwerbung, während der eingeräumten Nutzung vollständig (vgl. BFH vom 16.5.2001, I R 64/99, BStBl. 2003 II, S. 641).

Abgrenzungskriterium für eine dauerhafte Übertragung ist demnach, ob der Urheber während der Nutzungsdauer von der Fruchtziehung ausgeschlossen werden kann (wirtschaftlicher Rechtskauf). In den übrigen Fällen ist von einer Nutzungsüberlassung mit der Verpflichtung zum Steuerabzug auszugehen. Letzteres gilt auch für Zweifelsfälle.

In einem Know-how-Vertrag erklärt sich der Steuerausländer bereit, spezielle Kenntnisse zur Nutzung im Inland zu übermitteln, die ansonsten nicht allgemein zugänglich sind. Hiervon zu unterscheiden sind Dienst- oder Beratungsleistungen, im Rahmen derer der Leistende das ihm zur Verfügung stehende Know-how zur Anwendung bringt.

Zu den gewerblichen Schutzrechten gehören die Rechte, die nach gewerblichen Schutzgesetzen (z. B. Patent-, Geschmacksmuster-, Marken-, Gebrauchsmustergesetz) rechtlich geschützt sind. Urheberrechte sind aufgrund des Urheberrechtsgesetzes geschützt, z. B. Autoren-, Film-, Musik- und Fernsehrechte.

▶ **Beispiel:**

*Eine Filmproduzentin aus Hongkong überlässt einem deutschen Filmverleih die Verwertungsrechte an einem Spielfilm im deutschsprachigen Raum, d. h. der Filmverleih darf im deutschsprachigen Raum diesen Film in den Kinos vorführen lassen.*

▶ **Lösung:**

*Die Produzentin erzielt Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG. Diese unterliegen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.*

Da Software-Programme urheberrechtlich geschützt sind (§§ 69a ff. UrhG), ist grundsätzlich der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vorzunehmen (siehe auch BMF vom 2.8.2022, BStBl. I 2022, 1253). In diesen Fällen handelt es sich um einen Lizenzvertrag und die Vergütungen für diese Software unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG und dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, wenn diese in einer inländischen Betriebsstätte (des Rechteinhabers) oder anderen Einrichtung (z. B. Universität) genutzt werden. Ausgenommen vom Steuerabzug ist allerdings die Eigenverwendung dieser Software. Die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG und der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bauen auf der „wirtschaftlichen (Weiter-) Verwertung“ auf und kommen nur in Betracht, wenn der Nutzende die Software weiterlizenziert oder in eigene Produkte integriert (BMF-Schreiben vom 27.10.2017, BStBl. 2017 I, S. 1448). Online-Werbung unterliegt ebenfalls nicht dem Steuerabzug (BMF-Schreiben vom 3.4.2019, BStBl. 2019 I, S. 256).

Da die Eintragung in ein inländisches Buch oder Register nach dem Gesetzeswortlaut grundsätzlich ausreichend ist, um eine beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers zu begründen, unterliegen auch für solche Rechte geleistete Zahlungen dem Steuerabzug. Das deutsche Besteuerungsrecht greift dabei auch auf Zahlungen zwischen Steuerausländern zu, da § 50a Abs. 3 EStG für den zum Steuereinbehalt verpflichteten Schuldner der Vergütung keinen Inlandsbezug (Wohnsitz, etc.) fordert. Als Bemessungsgrundlage gelten die Zahlungen, soweit sie dem im Inland eingetragenen Recht zugeordnet werden können (siehe auch BMF-Schreiben vom 11.2.2021, BStBl. 2021 I, S. 301, verlängert durch BMF-Schreiben vom 29.6.2022, BStBl. 2022 I, S. 957). Mit Wirkung ab dem 1.1.2023 ist die Abzugsverpflichtung für derartige Rechte auf Fälle begrenzt, in denen die Zahlung an ein verbundenes Unternehmen (i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG) erfolgt oder das zu Grunde liegende DBA Deutschland im Lizenz-Artikel einen Rest-Quellensteuersatz zugesteht. In diesen Fällen liegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG von Haus aus keine Einkünfte vor, weshalb bereits der Steuerabzug nicht vorzunehmen ist.

Häufig schließen im Ausland lebende **Prominente** mit inländischen Firmen Werbeverträge für die Bewerbung eines bestimmten Produkts ab. Für die Durchführung von Werbekampagnen übertragen diese Personen ein zeitlich begrenztes Nutzungsrecht an einem Ausschnitt ihres allgemeinen Persönlichkeitsrechts an die inländische Firma, z. B. das Recht am eigenen Bild, der eigenen Stimme, von TV- und Fotoaufnahmen.



Da Persönlichkeitsrechte den Urheberrechten ähnliche Rechte sind, unterliegen die Vergütungen für die Überlassung dieser Rechte der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG und deshalb dem Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Bei Vergütungen an ausländische **Fotomodelle** ist die Vergütung aufzuteilen für das sog. Foto-shooting (gewerbliche Einkünfte ohne inländische Betriebsstätte und ohne unterhaltende Darbietung) und für die Überlassung von Persönlichkeitsrechten am eigenen Bild (sog. Buyout). Die Vergütung für die Persönlichkeitsrechte führt zu inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG und zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Nach dem BMF-Schreiben vom 9.1.2009, BStBl. 2009 I, S. 362, ist, wenn sich aus dem Vertrag keine eigene Aufteilung ergibt, aus Vereinfachungsgründen von einem Anteil der Rechteüberlassung wie folgt auszugehen:

- Tageshonorar bis 5.000 € 20 %
- Tageshonorar 5.001 € - 10.000 € 45 %
- Bei Tageshonoraren über 10.000 € ist eine Aufteilung im Einzelfall zu prüfen und vorzunehmen.

Auch die Einkünfte, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum im Inland vertraglich zu verpflichten (Transferzahlungen an ausländische Vereine für Spielerleihe), unterliegen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG dem Steuerabzug. Ein Besteuerungsrecht analog Art. 12 OECD-MA ist im Rahmen des § 50c EStG zu prüfen.



#### **VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel Konzert mit Live-Übertragung und CD – v11083*



#### **VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel Live-Übertragung aus dem Ausland – v11085*

#### **4. Steuerabzug für Vergütungen an Aufsichtsräte**

Soweit ein beschränkt steuerpflichtiges Aufsichtsrats-/Verwaltungsratsmitglied von einer inländischen Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung u. a. Vergütungen für die Überwachung der Geschäftsführung erhält, unterliegt diese Vergütung dem Steuerabzug nach **§ 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG**. Für den Begriff der Aufsichtsratsvergütung ist § 10 Nr. 4 KStG maßgebend.

Die Aufsichtsratssteuer beträgt **30 %** der Einnahmen zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag. Reisekostenvergütungen sind nur insoweit der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen, als diese die nachgewiesenen Kosten oder nach Steuerrecht zulässige Pauschalen übersteigen (§ 50a Abs. 2 Satz 2 EStG).

##### **▶ Beispiel:**

<i>Aufsichtsratsvergütung</i>	<i>10.000,00 €</i>
<i>Pauschaler Reisekostenersatz für 2 Übernachtungen und 3 Reisetage im Inland</i>	<i>1.000,00 €</i>
<i>Pauschale für sonstige Auslagen</i>	<i><u>500,00 €</u></i>
<i>Gesamtbetrag</i>	<i>11.500,00 €</i>



### Lösung:

Gesamtbetrag	11.500,00 €
./.. Pauschbeträge für Mehraufwand für Verpflegung laut LStR (2 x 12,00 € zzgl. 1 x 24,00 €)	<u>48,00 €</u>
Bemessungsgrundlage	11.452,00 €
davon 30 % Steuerabzug	3.435,60 €
zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag	188,95 €

Wird die Aufsichtsratssteuer vom Vergütungsschuldner übernommen (**Nettvereinbarung**), so stellen die übernommenen Steuerbeträge zusätzliche Einnahmen dar, die in die Bemessungsgrundlage nach § 50a EStG einzubeziehen sind.

### 5. Steuersatz

Der Steuersatz beträgt **15 %** für natürliche und juristische Personen zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag.

Bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegen, wird auf den Steuerabzug verzichtet, wenn die Einnahmen eines Steuerpflichtigen aus der **einzelnen Darbietung** 250 € nicht übersteigen. Proben gelten nicht als Auftritt.

Für Einkünfte aus **Aufsichtsratsvergütungen** (§ 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG) beträgt die Steuer immer **30 % der Einnahmen** zzgl. 5,5 % SolZ (siehe oben). Dieser Steuersatz gilt auch bei Option zur Nettobesteuerung bei natürlichen Personen, kommt dann allerdings nicht auf die Einnahmen, sondern auf den Nettobetrag zur Anwendung.

### 6. Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug

Dem Steuerabzug unterliegt grundsätzlich der volle Betrag der Einnahmen. Die Übernahme der tatsächlichen **Fahrt- und Übernachtungskosten** sowie der Kosten in Höhe der abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwandspauschalen i. S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 9 Abs. 4 Buchst. a EStG gehören **nicht zu den Einnahmen**. Höhere gezahlte Beträge zählen zu den Einnahmen, die dem Steuerabzug unterliegen, da eine pauschale Übernahme der Reisekosten durch den Veranstalter regelmäßig nicht im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Veranstalters erfolgt. Für den Einnahmegriff gilt § 8 EStG, d. h. alle Geld- und Sachleistungen gehören zur Bemessungsgrundlage.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Entfällt der Auftritt aufgrund eines besonderen Ereignisses, ist nach dem Vertrag zu prüfen, ob die Vergütung ggf. als Schadensersatz bezahlt wird. Die Einstufung als echter Schadensersatz bei Ausfall der Veranstaltung unterliegt nicht dem Steuerabzug und der Umsatzsteuer. Abzugsgrenzen davon wären Zahlungen, die als Vorauszahlung für Nachholveranstaltungen zu qualifizieren sind.

Übernimmt der Veranstalter (= Vergütungsschuldner) die Steuerabzugsbeträge nach § 50a EStG für den ausländischen Künstler/Sportler (**sog. Nettvereinbarung**), dann gehört auch die übernommene Steuer zur Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs.

Wenn der Vergütungsgläubiger (= Steuerpflichtige) Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staates ist und auch in einem EU-/EWR-Staat seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt unterhält, ist ein Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug bereits im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens zulässig. Bei ausländischen juristischen Personen als Vergütungsgläubiger reicht es aus, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem EU-/EWR-Staat hat.



Bei Einkünften, die dem Steuerabzug nach **§ 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG** unterliegen (d. h. nicht bei Lizenzentnahmen i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG), kann der Vergütungsschuldner die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben / Werbungskosten abziehen, die der Vergütungsgläubiger in vom Finanzamt nachprüfbarer Form nachweist oder die der Vergütungsschuldner übernimmt.

In diesen Fällen **beträgt der Steuersatz** für Vergütungen an natürliche Personen und Personenvereinigungen **30 %** (statt 15 %), bei Körperschaften u. ä. bleibt es beim Steuersatz von 15 %.

Auf die zusätzliche Möglichkeit der Veranlagung (im EU-/EWR-Fall, vgl. nachfolgend Tz. VI 3) des Vergütungsgläubigers nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG bzw. § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG wird hingewiesen.

Für Einkünfte aus der Überlassung von Rechten i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (z. B. Lizenzen) ist eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben / Werbungskosten bei Vornahme des Steuerabzugs bzw. eine Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG weiterhin gesetzlich ausgeschlossen. Für Lizenzgebühren innerhalb der EU / des EWR nach § 50a Abs. 1 **Nr. 3 EStG** ist ein Betriebsausgabenabzug allerdings möglich, soweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang wie z. B. bei Unterlizenzgebühren, besteht (BMF-Schreiben vom 17.6.2014, BStBl. 2014 I, S. 887).

Werden an **Amateure** (Künstler oder Sportler) ausschließlich die Kosten erstattet bzw. vom Veranstalter übernommen, so ist aus Billigkeitsgründen kein Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG vorzunehmen (vgl. BMF vom 23.1.1996, BStBl 1996 I, S. 89).

Nach dem Beschluss des BFH vom 29.11.2007, I B 181/07, BStBl. 2008 II, S. 195, verstößt der Steuerabzug nach § 50a EStG auch im Hinblick auf die EU-Beitreibungsrichtlinie **nicht** gegen Europarecht. Die zwischenstaatliche Amtshilfe sei in ihrer Intensität und Umsetzung, vor allem angesichts unterschiedlicher Verwaltungsabläufe in den einzelnen Mitgliedstaaten, sprachlicher Schwierigkeiten und ähnlicher „Unabgestimmtheiten“, gegenwärtig noch unzulänglich und nicht geeignet, die vom EuGH ausdrücklich bestätigte Effizienz des Abzugssystems zu ersetzen. Sie lasse derzeit vielmehr gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Künstlern und Sportlern gleichheitswidrige Defizite des Steuervollzugs und der Steueraufsicht befürchten.



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen § 50a EStG – v11086*

## 7. Besteuerung auf zwei Ebenen

Häufig wird zwischen dem ausländischen Künstler und dem inländischen örtlichen Veranstalter ein ausländischer Veranstalter zwischengeschaltet. In diesen Fällen ist der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG auf zwei Ebenen zu beachten:

- 1. Ebene:  
Vertrag zwischen dem inländischen Veranstalter und dem ausländischen Veranstalter und
- 2. Ebene:  
Vertrag zwischen dem ausländischen Veranstalter und dem ausländischen Künstler.

Bei Vornahme des Steuerabzugs von der Bruttovergütung entfällt bei Beteiligten in Drittstaaten die Verpflichtung zur nochmaligen Vornahme des Steuerabzugs auf der zweiten Stufe.

### ▶ **Beispiel 1:**

*Der inländische Konzertveranstalter A engagiert über eine beschränkt steuerpflichtige Konzertagentur B eine beschränkt steuerpflichtige Künstlerin C.*



► **Lösung:**

Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist nur für die Zahlung von A an B vorzunehmen, bei der Zahlung von B an C ist kein Steuerabzug vorzunehmen (§ 50a Abs. 4 EStG).

Der Verzicht auf die Vornahme des Steuerabzugs auf der zweiten Stufe ist gerechtfertigt, um zu hohe Steuerabzugsbeträge zu vermeiden.

Der **Verzicht** auf den Steuerabzug **auf der zweiten Stufe ist nicht möglich**, wenn bereits bei Vornahme des Steuerabzugs nach § 50a EStG auf der ersten Stufe Betriebsausgaben / Werbungskosten berücksichtigt werden, eine Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG oder eine Erstattung der Abzugsteuer nach § 50c EStG beantragt wird (§ 50a Abs. 4 EStG).

► **Beispiel 2 (Abwandlung):**

Der inländische Konzertveranstalter A engagiert über eine beschränkt steuerpflichtige Konzertagentur B (Einzelunternehmen mit Sitz im EU-/EWR-Ausland, B hat eine EU-/EWR-Staatsangehörigkeit) eine beschränkt steuerpflichtige Künstlerin C.

B macht gegenüber dem A Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der inländischen Tätigkeit geltend.

► **Lösung:**

Der Steuerabzug nach § 50a EStG ist nun sowohl für die Zahlung von A an B als auch bei der Zahlung von B an C vorzunehmen. Der Steuersatz für die Zahlung von A an B erhöht sich auf 30 % (Empfänger der Zahlung = natürliche Person). Wenn C gegenüber dem B keine Betriebsausgaben geltend macht, beträgt der Steuersatz auf der zweiten Stufe 15 %.

Die Verpflichtung zum Steuerabzug auf zweiter Stufe entsteht insoweit in dem Zeitpunkt, in dem der Antrag auf Berücksichtigung von Betriebsausgaben gestellt wird. Insofern erfährt das zuständige Bundeszentralamt für Steuern automatisch von dieser Verpflichtung und kann gegebenenfalls reagieren.

## 8. Pflichten des Vergütungsschuldners und Folgen bei Nichtbeachtung

Als Vergütungsschuldner ist nach § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG anzusehen, wer **zivilrechtlich** die Vergütungen schuldet (Veranstalter). **Veranstalter** ist, wer in organisatorischer und finanzieller Hinsicht für die Veranstaltung verantwortlich ist, wer deren Vorbereitung und Durchführung übernimmt und dabei das unternehmerische Risiko trägt. Hierbei kann es sich neben einem inländischen als auch um einen ausländischen Vergütungsschuldner handeln, denn auch für diesen liegt ein Inlandsbezug (z. B. durch die Darbietung im Inland) vor.

Vermittelt dagegen eine Agentur lediglich den ausländischen Künstler / Sportler, so kommen die vertraglichen Beziehungen unmittelbar zwischen dem Veranstalter und dem Künstler/Sportler usw. zustande. In diesem Fall unterliegt die vom Veranstalter an den Vermittler gezahlte Provision nicht dem Steuerabzug nach § 50a EStG.

Organisiert ein beschränkt steuerpflichtiger Darbietender im Inland eine Veranstaltung selbst (**Eigenveranstalter**), so sind die Voraussetzungen für den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG dem Grunde nach erfüllt. Vergütungsschuldner wären – bei öffentlichen Veranstaltungen – die Eintrittskartenkäufer.



Aus tatsächlichen Gründen wird jedoch in diesen Fällen weder der Steuerabzug für die Eintrittsgelder einbehalten, noch kann der einzelne Eintrittskartenkäufer als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. In diesen Fällen ist die Steuer durch Nachforderungsbescheid vom ausländischen Darbietenden als Vergütungsgläubiger zu erheben.

### 8.1 Anmeldung und Abführung des Steuerabzugs

Die Steuer entsteht nach § 50a Abs. 5 EStG in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Leistungserbringer (= Vergütungsgläubiger) zufließt (§ 73c EStDV).

Der **Vergütungsschuldner** hat den Steuerabzugsbetrag einzubehalten und innerhalb eines Kalendervierteljahres bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats bei dem für ihn zuständigen Finanzamt **anzumelden und abzuführen**. Die Steueranmeldung ist eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 AO) und kann jederzeit geändert bzw. berichtigt werden. Sowohl der Vergütungsschuldner als auch der Vergütungsgläubiger haben das Recht, gegen diese Steueranmeldung einen Einspruch einzulegen. Nach § 50c Abs. 5 Satz 1 EStG ist grds. die elektronische Anmeldung vorgesehen. Eine Anmeldung ist nach § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG auch abzugeben, wenn in Fällen von Geringfügigkeit keine Steuer anfällt (§ 50c Abs. 2 Satz 1 EStG).

Für Vergütungen nach § 50a EStG, die nach dem 31.12.2013 zufließen, ist für das Steuerabzugsverfahren einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden sowie für die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG zentral das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bonn zuständig – vgl. Rechtsverordnung v. 24.6.2013, BGBl. I, S. 1679.



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel Tennisspieler – v11081*



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel Ausländische Künstler – v11082*

### 8.2 Haftungstatbestände

Der Vergütungsschuldner haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuern. Unterlässt der Vergütungsschuldner den Steuerabzug oder führt er ihn nicht ordnungsgemäß durch, so ist ein Haftungstatbestand nach § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG geschaffen. Der Steuerschuldner (= Vergütungsgläubiger) kann auch immer dann durch Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen werden, wenn der Vergütungsschuldner den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat.

Da nach § 44 Abs. 1 AO für Haftungs- und Steuerschuldner eine Gesamtschuldnerschaft besteht, hat das Finanzamt ein Auswahlermessen, an wen es sich wendet. Da der Vergütungsgläubiger seinen Wohnsitz im Ausland hat, wird in der Regel der Vergütungsschuldner in Anspruch genommen. In der Regel wird der inländische Vergütungsschuldner durch einen Haftungsbescheid in Anspruch genommen.

Darüber hinaus kann gegenüber dem Vergütungsschuldner anstelle eines Haftungsbescheides ein Nachforderungsbescheid gemäß § 167 Abs. 1 AO erlassen werden. Der Erlass eines Nachforderungsbescheides ist insbesondere dann geboten, wenn auf Grund der Festsetzungsverjährung beim Vergütungsgläubiger ein Haftungsbescheid nicht mehr ergehen kann (§ 191 Abs. 5 AO).

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 29.1.2003, I R 10/02, BStBl. 2003 II, S. 687) ist aber bei Nichtabgabe einer Steueranmeldung auch die Verjährung beim Steuerschuldner gehemmt, so dass auch in diesen Fällen ein Haftungsbescheid erlassen werden kann. Handelt es sich bei dem Vergütungsschuldner um eine BGB-Gesellschaft, müssen die einzelnen Gesellschafter durch Haftungsbescheide in Anspruch genommen werden.

Auch für Haftungs- oder Nachforderungsbescheide und deren Vollstreckung ist für Vergütungen seit 1.1.2014 das BZSt in Bonn zuständig. § 171 Abs. 15 AO hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerschuldner, die dadurch nicht vor der Frist beim Steuerabzugsverpflichteten abläuft.

## 9. Dokumentationspflichten

Bestimmte Institutionen, wie die GEMA u. a., können den Steuerabzug für den Vergütungsschuldner vornehmen. Der Vergütungsschuldner hat nach § 73d EStDV umfangreiche Dokumentationen durchzuführen (z. B. zu Staatsangehörigkeit, Wohnsitz, Geschäftsleitung im EU-/EWR-Raum des Vergütungsgläubigers, angefallene Betriebsausgaben, Werbungskosten).

## 10. Erlass bzw. Pauschalierung der Steuer nach § 50 Abs. 4 EStG

Die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer für eine beschränkt steuerpflichtige natürliche Person oder Körperschaft, einschließlich des Steuerabzugs nach § 50a EStG, kann von den obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF pauschaliert oder erlassen werden, **wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt**.

**Ein besonderes öffentliches Interesse besteht** insbesondere im Zusammenhang mit

- der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet (z. B. Weltmeisterschaften, Expo) oder
- dem inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird. Dies entspricht dem bisherigen Kulturvereinigungserlass vom 20.7.1983, BStBl. I, S. 382 (mit einigen Neuerungen in BStBl. 1998 I, S. 1168 und 1169); die entsprechenden Verwaltungsanordnungen hierzu gelten weiter.

Voraussetzungen für die Anwendung des Kulturvereinigungserlasses sind:

- Eine Freistellung in einem DBA ist nicht vorgesehen.
- Es muss sich um eine Kulturvereinigung handeln; nicht darunter fallen Solisten und Ensembles.
- Es muss eine **wesentliche inländische oder ausländische öffentliche Förderung vorliegen**, die mehr als ein Drittel der Kosten des Auftritts ausmacht, wobei die Gagen der Künstler zu den Kosten des Auftritts gehören.
- Die Höhe der öffentlichen Förderung muss durch eine amtliche Bescheinigung nachgewiesen werden. Nicht begünstigt ist die institutionelle Förderung, z. B. eines Vereins.

Die Freistellung ist für eine ganze Tournee oder, wenn nur bei einzelnen Konzerten bzw. Auftritten die Voraussetzungen gegeben sind, nur für die einzelnen Veranstaltungen möglich. Das Finanzamt erlässt über die Freistellung der Tournee oder auch nur einzelner Konzerte einen Bescheid. Die Anmeldeverpflichtung des Veranstalters bleibt unberührt.



## 11. Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG

Zur Sicherstellung des Steueranspruchs kann das Finanzamt des Vergütungsgläubigers beim Vergütungsschuldner den Steuerabzug bis zu 25 % – bei Körperschaften 15 % – der gesamten Einnahmen ohne Solidaritätsabschlag anordnen. Abweichend davon kann die Höhe des Steuerabzugs an die voraussichtlich geschuldete Steuer angepasst werden.

Grundlage hierfür ist, dass es sich um **beschränkt steuerpflichtige Einkünfte** i. S. des § 49 EStG des Vergütungsgläubigers handelt, die zu einer Veranlagung zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer führen. Eine Anordnung des Steuerabzugs zur Sicherstellung des Steueranspruchs muss zweckmäßig sein, z. B. wenn das ausländische Unternehmen seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt oder pfändbares Vermögen im Inland nicht (mehr) verfügbar ist. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn ein Steuerausländer inländischen Grundbesitz veräußert.

Der inländische Besteuerungsanspruch sollte auch unter Berücksichtigung eines DBA zumindest wahrscheinlich sein.

Die Regelungen der Bauabzugssteuer nach §§ 48 ff. EStG gehen dem § 50a Abs. 7 EStG vor.

Der Steuerabzug erfolgt für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers (Steuerschuldner) und ist im Zeitpunkt der Zahlung der Vergütung vorzunehmen. Er ist eine **Vorauszahlung** auf die durch **Veranlagung** festzusetzende Einkommen-/Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag des beschränkt Steuerpflichtigen.

Der Steuerabzug ist auch vorzunehmen, wenn der Steuerschuldner den Zahlungsanspruch abgetreten hat. Wird der Steuerabzug auch für zurückliegende Zeiträume angeordnet, muss die darauf entfallende Steuer von den noch auszahlenden Vergütungen einbehalten werden. Die einzubehaltende Steuer ist beim zuständigen Finanzamt anzumelden und abzuführen; dies hat auf Anordnung des Finanzamts bis zum 10. des Folgemonats zu erfolgen (§ 50a Abs. 7 Satz 3 EStG).

Der Vergütungsschuldner haftet für die Einbehaltung und Abführung des Steuerabzugs. Wird der Steuerabzug nicht einbehalten, ist der Vergütungsschuldner durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen.

## V. ERSTATTUNGS- / FREISTELLUNGSVERFAHREN NACH § 50C ESTG

### 1. Voraussetzungen des Erstattungsverfahrens

Handelt es sich um inländische Einkünfte i. S. von § 49 EStG, die dem Kapitalertragsteuerabzug (z. B. Dividenden) oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG (z. B. Lizenzen) unterliegen, und die nach §§ 43b, 50g EStG oder nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden dürfen, so hat der Schuldner der Erträge (= Vergütungsschuldner) trotzdem den Steuerabzug einzubehalten und abzuführen (§ 50c Abs. 1 EStG). Dies gilt auch für Fälle des § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG.

Unabhängig davon hat der ausländische Vergütungsgläubiger (Steuerschuldner) die Möglichkeit, beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bonn die Erstattung der zu viel einbehaltenen Steuer zu beantragen. Dies gilt auch, wenn der Steuerabzug im Rahmen eines Haftungsbescheides vom Vergütungsschuldner oder durch Nachforderungsbescheid vom Vergütungsgläubiger erhoben wurde.

Voraussetzungen für die Erstattung sind:

- Antrag auf einem amtlichen Vordruck,
- Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Finanzbehörde für den Steuerschuldner auf dem Antragsvordruck (§ 50c Abs. 5 EStG),
- Antragstellung innerhalb von 4 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erträge bezogen wurden. Diese Frist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuern (§ 50c Abs. 3 Satz 2 EStG).

#### ▶ **Beispiel:**

*Petra Portner aus Wien (Österreich) erhält im Mai 02 für das Jahr 01 Dividenden der X-AG in Berlin (Deutschland) gutgeschrieben. Dabei werden 25 % Kapitalertragsteuer zzgl. 5,5 % SolZ einbehalten.*

#### ▶ **Lösung:**

*Nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) DBA Österreich steht Deutschland als Quellenstaat nur ein Besteuerungsrecht i. H. von 15 % zu. Petra Portner kann bis Ende des Jahres 06 die Erstattung der laut DBA zu viel einbehaltenen Kapitalertragsteuer i. H. von 10 % zzgl. SolZ beim BZSt unter den o. g. Voraussetzungen beantragen.*

Die Erstattung erfolgt nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheides des BZSt. Im Falle einer Erstattung von Quellensteuern für Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen innerhalb der EU nach § 50g EStG ist der Erstattungsbetrag zu verzinsen; § 50c Abs. 4 EStG, § 233a Abs. 5 AO und § 238 AO gelten entsprechend.

Der Erstattungsanspruch für deutsche Quellensteuer (Kapitalertragsteuer, Steuerabzug nach § 50a EStG) geht an sich ins Leere, wenn aufgrund eines Qualifikationskonfliktes die Einkünfte einem anderen Steuerpflichtigen als dem Gläubiger zugerechnet wurden (z. B. in USA wegen des *Check-the-box*-Verfahrens). Über § 50d Abs. 11a EStG steht in diesen Fällen die Erstattung nur der Person zu, der nach den ausländischen Steuergesetzen die Einkünfte zugerechnet werden.



## 2. Voraussetzungen des Freistellungsverfahrens

Handelt es sich um inländische Einkünfte i. S. von § 49 EStG, die dem Kapitalertragsteuerabzug (z. B. Dividenden) oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG (z. B. Lizenzen) unterliegen, und die nach §§ 43b, 50g EStG oder nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden dürfen, so hat in den Fällen von § 43b (Freistellung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie), § 50a Abs. 1 EStG und § 50g EStG der ausländische Vergütungsgläubiger die Möglichkeit, vor der Zahlung der Erträge bzw. der Vergütung eine Freistellungsbescheinigung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bonn zu beantragen. Dies gilt auch, wenn eine im Ausland steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist.

Auch in diesem Fall muss der Antrag auf einem amtlichen Vordruck mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Finanzbehörde für den Steuerschuldner versehen sein.

Die Bescheinigung des BZSt beginnt frühestens mit dem Tag der Antragstellung und höchstens drei Jahre unter den im Bescheid genannten Gültigkeitsbedingungen. Entfallen diese, verliert der Bescheid seine Gültigkeit und es ist ein neuer Antrag zu stellen (§ 50c Abs. 2 Satz 4 EStG).



### HINWEIS

*Der Vergütungsschuldner kann nur dann vom Steuerabzug absehen, wenn ihm für den Zeitpunkt der Zahlung der Erträge bzw. der Vergütung eine gültige Freistellungsbescheinigung vorliegt.*

## 3. Besonderheit § 50d Abs. 3 EStG

Um ein sog. *Treaty-Shopping* durch die Zwischenschaltung von ausländischen Körperschaften zu vermeiden, verhindert § 50d Abs. 3 EStG in bestimmten Fällen die Erstattung von Quellensteuern. Danach hat eine Körperschaftsteuersubjekt nur einen Anspruch auf völlige oder teilweise Steuerentlastung (Erstattung oder Freistellung nach § 50c Abs. 2 oder 3 EStG), wenn **die persönliche oder sachliche Entlastungsberechtigung** vorliegt.

Die **persönliche** Entlastungsberechtigung ist gegeben, wenn

- Personen an der Körperschaft beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sind, denen dieser Anspruch (also der Entlastungsanspruch) nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Das ist z. B. nicht der Fall, wenn der Gesellschafter in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist oder seinen Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat, aber wohl ebenfalls selbst dann, wenn ein betragsmäßig identischer Anspruch besteht, der auf einer anderen Rechtsgrundlage basiert.

Die **sachliche** Entlastungsberechtigung ist gegeben, wenn

- die ausländische Gesellschaft eine eigene Wirtschaftstätigkeit ausübt und
- die Einkunftsquelle einen wesentlichen Zusammenhang mit dieser Wirtschaftstätigkeit hat.

Eine Versagung des Entlastungsanspruchs erfolgt nach § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG nicht, wenn

- das ausländische Steuersubjekt nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist;
- ausländische Gesellschaften mit börsengehandelten Aktien Steuersubjekt sind.

An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit Einkünfte nur an beteiligte oder begünstigte Personen weitergeleitet werden oder es an einem für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb mangelt.



Soweit die Voraussetzungen auf einer Ebene nicht erfüllt sind, ist auf der nächsten Ebene der Beteiligungskette für jeden Beteiligten die Berechtigung quotenmäßig zu prüfen und die positiven Quoten zu addieren.

▶ **Beispiel:**

*An der ausländischen GmbH A in einem DBA-Staat mit Steuerabzugsbegrenzung auf 15 % im Quellenstaat, die inländische Dividenden bezieht, von denen 25 % Kapitalertragsteuer einbehalten wurde, sind zu 100 % Gesellschafter (natürliche Personen) aus Nicht-DBA-Staaten beteiligt (= keine persönliche Entlastungsberechtigung für A). Die GmbH A erzielt zu 20 % Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit, mit der die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Von den verbleibenden 80 % der Erträge ist nur für 60 % ein wirtschaftlicher Grund für die Einschaltung der GmbH A gegeben.*

▶ **Lösung:**

*Für die deutschen Quellensteuern besteht bei GmbH A nur eine Entlastungsberechtigung zu 68 % (= 20 % + 60 % x 80 %).*

Zuständig für die Prüfung, ob die Voraussetzungen nach § 50d Abs. 3 EStG für eine Erstattung oder eine Freistellung von deutscher Quellensteuer vorliegen, ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bonn.

#### **4. Entlastung vom Steuerabzug nach §§ 50g und 50h EStG**

Nach § 50g Abs. 1 EStG kann eine Entlastung von Abzugssteuern (Erstattung oder Freistellung nach § 50c Abs. 2 und 3 EStG) bei Zahlung von Zinsen oder Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb der EU beim BZSt beantragt werden – vgl. Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003. Dies gilt auch für gezahlte Zinsen/Lizenzgebühren zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in EU-Staaten. Eine Definition von Zinsen und Lizenzgebühren enthält § 50g Abs. 3 Nr. 4 EStG.

Der Begriff „verbundenes Unternehmen“ setzt eine Beteiligung von mehr als 25 % voraus und eine Rechtsform gem. Anlage 3 zu EStG – § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b) EStG. Die Zinsen/Lizenzgebühren müssen steuerlich abziehbar und nicht gewinnabhängig sein (keine vGA). Sofern DBA-Regelungen günstiger sind, gelten diese – § 50g Abs. 5 EStG. Bei Anwendung der Vorschrift ist § 50d Abs. 3 EStG zu beachten – § 50g Abs. 4 EStG. Eine entsprechende Anwendung der Entlastung gilt in Bezug auf die Schweiz (§ 50g Abs. 6 EStG).

Für die Entlastung von Quellensteuern auf Zinsen/Lizenzgebühren i. S. von § 50g EStG in einem anderen EU-Mitgliedstaat und der Schweiz hat das deutsche Finanzamt nach § 50h EStG auf Antrag die Ansässigkeit des Unternehmens bzw. die Belegenheit der Betriebsstätte im Inland zu bescheinigen.



## VI. BESTEUERUNGSVERFAHREN BEI BESCHRÄNKT STEUER- PFLICHTIGEN

§ 50 EStG enthält die Besonderheiten zur Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger und ist wie folgt strukturiert:

**§ 50 Abs. 1, Abs. 1a EStG** enthalten allgemeine Aussagen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und zum Steuersatz.

In **§ 50 Abs. 2 EStG** sind die Abgeltungswirkung für bestimmte Einkünfte und die Ausnahmen hierzu erläutert.

**§ 50 Abs. 3 EStG** betrifft die Steueranrechnung bzw. den Steuerabzug für ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 bis 3 EStG.

In **§ 50 Abs. 4 EStG** sind die Billigkeitsregelungen definiert.

### 1. Durchführung der Einzelveranlagung

§ 50 Abs. 1 EStG regelt die Besonderheiten bei der Durchführung einer Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen.

**Betriebsausgaben und Werbungskosten** sind nur insoweit zu berücksichtigen, als ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Inlandseinkünften besteht.

Die **Aufbewahrung der Unterlagen im Inland** ist **nicht erforderlich**. §§ 147, 147a AO sind jedoch zu beachten.

Die Werbungskosten-Pauschale (§ 9a EStG) und der Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG) sind abzugsfähig, jedoch zeitanteilig (s. u.).

Bei natürlichen Personen sind u. a. **nicht zu gewähren**:

- ein Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG,
- ein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG,
- ein Kinderfreibetrag nach § 32 EStG,
- eine außergewöhnliche Belastung nach §§ 33, 33a und 33b EStG,
- Berücksichtigung von haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen nach § 35a EStG,
- das Witwensplitting nach § 32a Abs. 6 EStG.

Nach § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG sind auch nachgewiesene Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 EStG, § 10 Abs. 1a Nr. 1, 3 und 4 EStG, § 10 Abs. 2 bis 6, 10a EStG oder Sonderausgaben-Pauschbeträge nach § 10c EStG nicht abzusetzen. Dagegen sind Spenden im Rahmen des § 10b EStG und Beiträge an politische Parteien und unabhängige Wählervereinigungen nach § 34g EStG zu berücksichtigen.

Die gilt jedoch nicht bei Einkünften nach § 19 EStG, wo die in § 50 Abs. 1 Satz 5 EStG bestimmte Sonderausgaben zum Abzug zulässt. Ein nach Abzug bestimmter Sonderausgaben nicht verbrauchter Grundfreibetrag kann nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden. Die Pauschalen nach § 9a Nr. 1 EStG und § 10c EStG sind zudem nur zeitanteilig zu gewähren.

Der Abzug von Zahlungen an Vorsorgewerke ist auch zulässig, wenn diese im Wohnsitzstaat keine Berücksichtigung gefunden haben (§ 50 Abs. 1a EStG).

Ein **Ausgleich mit Verlusten** aus anderen Einkunftsarten ist zulässig, außer die Einkünfte unterliegen dem Steuerabzug mit Abgeltungswirkung.

#### ▶ **Beispiel:**

*Jack Daniel mit Wohnsitz in Monaco erzielt im Jahr 01 Aufsichtsratsvergütungen von der X-AG, Berlin. Dabei wird ein Steuerabzug nach § 50a EStG i. H. von 30 % einbehalten. Gleichzeitig hat er Verluste aus einer vermieteten Eigentumswohnung in Köln (Deutschland).*



► **Lösung:**

*Eine Saldierung des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung mit den Aufsichtsratsvergütungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ist nicht zulässig.*

Bei natürlichen Personen ist immer eine **Einzelveranlagung mit Grundtabelle** durchzuführen. Für eine Zusammenveranlagung müssen die §§ 1 Abs. 3 EStG und § 1a EStG anwendbar sein.

Es kommt zur Anwendung der Grundtabelle **ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags**. Dies bedeutet, dass für die Bemessung der Einkommensteuer das zu versteuernde Einkommen, um den Grundfreibetrag zu erhöhen ist. Der Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG bei der Einkommensteuerveranlagung von Arbeitnehmern i. S. von § 50 Abs. 2 Nr. 4 EStG ist zu beachten. Nur in Fällen des § 32b Abs. 2 EStG oder § 2 Abs. 5 AStG gilt der besondere Steuersatz gemäß diesen Vorschriften (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Der Körperschaftsteuersatz für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften beträgt **15 %**.

## 2. Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 EStG

Grundsätzlich gilt der Grundsatz der Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen (nicht bei Fällen der Bauabzugsteuer).

Allerdings tritt nach § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG keine Abgeltungswirkung ein und die inländischen Einkünfte sind zu veranlagern:

- für Einkünfte eines inländischen Betriebs;
- wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG oder des § 1a EStG nicht vorgelegen haben;
- beim Wechsel der Steuerpflicht während des Jahres (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG);
- bei Arbeitnehmern, wenn
  - a) ein Lohnsteuerabzugsmerkmal durch einen Freibetrag nach § 39a Abs. 4 EStG gebildet wurde und der Arbeitslohn im Kalenderjahr insgesamt 11.900 € übersteigt oder
  - b) eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG beantragt wird; dies gilt nur für EU-/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat (§ 50 Abs. 2 Satz 7 EStG);
  - c) in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 2 (gleichzeitig Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern) und Nr. 5 und 5a EStG (bei sonstigen Bezügen);
- für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG unterliegen haben, soweit es sich um Staatsangehörige eines EU-/EWR-Staates mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat handelt, die eine ESt-Veranlagung beantragen;
- für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG, wenn der Stpfl. die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG beantragt (hälftiger Ansatz der Einkünfte aus länger als zwölf Jahre laufenden Lebensversicherungen bei über 60jährigen);
- wenn ein Fall der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 AStG vorliegt für Einkünfte nach § 50a EStG.

Für juristische Personen ist die Abgeltungswirkung in § 32 Abs. 1 und 2 KStG geregelt.

Steuerabzugsbeträge werden im Falle der Veranlagung nach § 36 Abs. 2 EStG auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer angerechnet.



### **3. Veranlagungsverfahren nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG**

Staatsangehörige eines EU-/EWR-Staates mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat, bei denen ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG vorgenommen wurde, haben die Möglichkeit, eine Veranlagung zur Einkommensteuer nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG zu beantragen. Entsprechendes gilt nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU-/EWR-Staat. Zuständig für Veranlagungen nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG ist das Bundeszentralamt für Steuern.

Für Vergütungsgläubiger aus Nicht-EU-/EWR-Staaten ist weder ein Abzug von Betriebsausgaben/Werbungskosten beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 3 EStG noch eine Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Nr. 5 EStG möglich. Demnach verbleibt es für Vergütungsgläubiger aus Drittstaaten immer bei der Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 EStG.

### **4. Berücksichtigung ausländischer Steuern**

Wenn zu den Gewinneinkünften, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, auch ausländische Einkünfte gehören, die mit einer ausländischen Quellensteuer belastet sind, weil im Ausland auch von einer beschränkten Steuerpflicht auszugehen ist, so sind die ausländischen Steuern im Rahmen des § 34c Abs. 1 bis 3 EStG entsprechend anzurechnen bzw. abzuziehen (§ 50 Abs. 3 EStG). Diese Regelung gilt vor allem für Dividendeneinkünfte, die einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen sind und die, da sie aus Drittstaaten (weder Deutschland noch dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen) stammen, mit Quellensteuer vorbelastet sind. Voraussetzung ist jedoch, dass diese Quellensteuer nicht im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen angerechnet werden kann.



## VII. AUSWIRKUNG DER ABGELTUNGSTEUER AUF BESCHRÄNKT STEUERPFLLICHIGE

Die Abgeltungsteuer nach § 32d EStG wirkt sich für beschränkt Steuerpflichtige für Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht besonders aus, da es bereits grundsätzlich die Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG für Einkünfte gibt, die der Kapitalertragsteuer unterliegen. Es ergeben sich lediglich folgende Besonderheiten:

- Die Kapitalertragsteuer für Dividenden beträgt 25 % zzgl. 5,5 % SolZ (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Erstattungsmöglichkeit nach § 50c Abs. 3 EStG im Falle eines DBA und die Freistellung nach § 50c Abs. 2 EStG bei Kapitalgesellschaften nach Maßgabe des § 43b EStG bleiben unberührt.
- Zinsen, die nicht unmittelbar oder mittelbar grundpfandrechtlich gesichert sind, führen nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG auch weiterhin nicht zu inländischen Einkünften.
- Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen i. S. von § 17 Abs. 1 EStG oder § 17 Abs. 6 EStG, bei denen beim Erwerb der Anteile auf Antrag nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG oder § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG nicht der gemeine Wert angesetzt wurde, **führen zu inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen**. Die Einkünfte sind unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG zu erfassen und unterliegen dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG.
- Nach § 17 Abs. 5 EStG führt auch die Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung unter Verlust des Besteuerungsrechts Deutschlands zu Einkünften. Dies gilt jedoch nach § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG nicht für reine Sitzverlegungen innerhalb der EU/EWR-Staaten; in diesen Fällen ist im Falle der tatsächlichen Veräußerung des Besteuerungsrecht Deutschlands abkommensüberschreibend (treaty-override) weiterhin gewährleistet (§ 17 Abs. 5 Satz 3 EStG).



## VIII. ERWEITERT BESCHRÄNKTE STEUERPFLICHT – §§ 2 – 5 AStG

### 1. Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht – § 2 AStG

Die Vorschrift der erweitert beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG wurde mit dem AStG vom 8.9.1972 geschaffen, da zu dieser Zeit viele unbeschränkt Steuerpflichtige ihren Wohnsitz in die Schweiz, insbesondere in den Kanton Tessin, verlegt, jedoch ihre Einkunftsquellen in Deutschland belassen hatten. Prominentes Beispiel war der Kaufhausunternehmer Helmut Horten. Das AStG wurde demnach teilweise auch als *Lex Horten* bezeichnet. Mit der „normalen“ beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG i. V. m. § 49 EStG konnten jedoch einige dieser Einkünfte nicht mehr erfasst werden.

#### 1.1 Persönliche und sachliche Voraussetzungen

Wenn folgende persönliche und sachliche Voraussetzungen vorliegen, führt dies nach § 2 AStG im Wegzugsjahr und für die folgenden 10 Jahre über die „normale“ beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 EStG hinaus zur **erweitert beschränkten** Steuerpflicht.

Es muss sich um

- eine natürliche Person handeln,
- die Deutsche i. S. des Art. 116 GG ist bzw. war,
- innerhalb der letzten 10 Jahre vor dem Wegzug insgesamt 5 Jahre als Deutscher unbeschränkt steuerpflichtig war und
- die in einem ausländischen Staat ansässig wird und dort nur niedrig besteuert oder in keinem Gebiet mehr ansässig wird und
- die im Inland noch wesentliche wirtschaftliche Interessen hat.

Deutscher ist, wer die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt oder zu den in Art. 116 GG genannten Flüchtlingen, Vertriebenen und deren Angehörigen zählt. Der Besitz einer weiteren Staatsangehörigkeit ist ohne Bedeutung. Dabei kommt es darauf an, dass der Steuerpflichtige die deutsche Staatsangehörigkeit während der vorhergehenden maßgeblichen Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht innehatte. Die Aufgabe der Staatsangehörigkeit bei oder nach dem Wegzug ändert an den Rechtsfolgen nichts.

War der Steuerpflichtige während des 10-Jahres-Zeitraums mehrere Male im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, so sind die Zeiträume der unbeschränkten Steuerpflicht zusammenzurechnen. Eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 und 3 EStG und nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist unbeachtlich.

Verlegt ein Steuerpflichtiger mehrmals seinen Wohnsitz vom Inland in das Ausland und von dort in das Inland zurück, so ist bei jeder Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zu prüfen, ob die persönlichen Voraussetzungen für die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach den für diesen Wohnsitzwechsel maßgeblichen Verhältnissen gegeben sind.

§ 2 AStG setzt voraus, dass die natürliche Person ihre unbeschränkte Steuerpflicht im Inland aufgibt, d. h. sie darf keinen Zweitwohnsitz (§ 8 AO) und keinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) mehr im Inland haben. Auch ein Antrag nach § 1 Abs. 3 oder § 1a EStG schließen die Anwendung des § 2 AStG nicht aus.

Der Steuerpflichtige fällt unter § 2 AStG, wenn er seinen Wohnsitz im Inland aufgibt und entweder

- in keinem ausländischen Staat ansässig wird oder
- in einem ausländischen Staat ansässig wird und dort einer niedrigen Besteuerung unterliegt.

#### ▶ **Beispiel:**

*Anna Fischer ist Deutsche und 24 Jahre alt. Sie wohnt seit ihrer Geburt in Berlin (Deutschland). Zu Beginn des Jahres 01 gibt sie ihren Wohnsitz im Inland auf und macht mit ihrem Wohnmobil für 3 Jahre eine Weltreise, wobei sie sich in keinem Land länger als 2 Monate aufhält.*



► **Lösung:**

*Die persönlichen Voraussetzungen für die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 AStG sind gegeben.*

Unter einer niedrigen Besteuerung versteht man nach § 2 Abs. 2 AStG, dass die natürliche Person im Ausland

- entweder keine Ertragsteuern bezahlt (z. B. Monaco) oder
- dort niedrig besteuert wird (z. B. in einigen Kantonen der Schweiz) oder
- dort eine Vorzugsbesteuerung erhält (z. B. auf Antrag in einigen Kantonen der Schweiz).

Ob eine niedrige Besteuerung im Ausland vorliegt, ist zunächst anhand eines **abstrakten Steuervergleichs** zu prüfen:

Man vergleicht die steuerliche Belastung im Ausland für ein steuerpflichtiges Einkommen von 77.000 € einer dort ansässigen, natürlichen, unverheirateten Person mit der steuerlichen Belastung aufgrund einer Ansässigkeit im Inland. Dabei ist der jeweilige Tarif unter Einbeziehung von tariflichen Freibeträgen maßgebend. Persönliche Merkmale und Freibeträge sind nicht zu berücksichtigen. Ist die steuerliche Belastung im Ausland um ein Drittel geringer als die Belastung im Inland, so liegt eine niedrige Besteuerung vor (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG).

Der Steuerpflichtige kann jedoch den Nachweis erbringen, dass die von seinem Einkommen im Ausland **tatsächlich** zu entrichtende Steuer mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer ausmacht, die er im Inland bei unbeschränkter Steuerpflicht zu zahlen hätte. In diesem Fall liegt keine niedrige Besteuerung vor.

Auch die Vorzugsbesteuerung im Ausland ist unbeachtlich (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG), wenn nachgewiesen wird, dass die danach insgesamt zu bezahlende Einkommensteuer im Ausland mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer ausmacht, die im Inland bei unbeschränkter Steuerpflicht zu zahlen wäre.

Eine maßgebliche Vorzugsbesteuerung liegt z. B. vor, wenn die Person im Zuzugsstaat als „non-domiciled person“ gilt und Einkünfte nur insoweit besteuert werden, als sie in den Zuzugsstaat überwiesen werden.

Der Steuerpflichtige hat gem. § 90 Abs. 2 AO den Nachweis zu erbringen, ob er in einem Niedrigsteuerstaat ansässig ist oder nicht. Erbringt er diesen Nachweis nicht, ist davon auszugehen, dass er nirgends ansässig ist und damit ggf. unter § 2 AStG fällt. Die Finanzverwaltung kann die Vorlage von ausländischen Steuererklärungen, Steuerbescheiden oder vergleichbaren Beweismitteln sowie einen Steuerbelastungsvergleich gem. § 90 Abs. 2 AO verlangen.

## 1.2 Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen

Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen i. S. v. § 2 Abs. 3 AStG liegen vor, wenn eine natürliche Person zu Beginn des Veranlagungszeitraums

- Einzelunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebs ist oder
- Mitunternehmer eines inländischen Gewerbebetriebs (z. B. einer OHG) ist oder
- Kommanditist mit mehr als 25 % Gewinnbeteiligung ist oder
- eine Beteiligung i. S. v. § 17 Abs. 1 EStG an einer inländischen Kapitalgesellschaft hält oder während des Veranlagungszeitraums
- Einkünfte erzielt, die bei unbeschränkter Steuerpflicht keine ausländischen Einkünfte i. S. von § 34c Abs. 1 i. V. m. § 34d EStG wären und die mehr als 30 % sämtlicher Welteinkünfte betragen oder 62.000 € übersteigen (sog. erweiterte Inlandseinkünfte)



oder zu Beginn des Veranlagungszeitraums

- ein Vermögen hat, dessen Erträge bei unbeschränkter Steuerpflicht keine ausländischen Einkünfte i. S. von § 34c i. V. m. § 34d EStG wären, mehr als 30 % des Gesamtvermögens betragen oder 154.000 € übersteigen (sog. erweitertes Inlandsvermögen).

Eine Veranlagung zur erweitert beschränkten Steuerpflicht kommt nur in Betracht, sobald die insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte 16.500 € übersteigen (Freigrenze, § 2 Abs. 1 S. 3 AStG). Bei Einkünften bis einschließlich 16.500 € kommt es nur zur Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach den üblichen Regeln.

Somit erstreckt sich die erweitert beschränkte Steuerpflicht

- zum einen auf alle Einkünfte im Rahmen des § 49 EStG, die inländische Einkünfte sind und
- zum anderen auch noch auf Einkünfte, die bei unbeschränkter Steuerpflicht keine ausländischen Einkünfte nach § 34d EStG sind, z. B. Zinsen auf inländischen Konten oder Einkünfte, die weder einer inländischen noch einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind (sog. „*Floating Income*“, z. B. aus Preisgeldern und Werbeeinnahmen von weltweit tätigen Berufssportlern).

Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG ist für Einkünfte, die weder durch eine ausländische Betriebsstätte noch durch einen im Ausland tätigen ständigen Vertreter erzielt werden, das Bestehen einer inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzunehmen, der diese Einkünfte zuzuordnen sind, da keine betriebsstättenlose Einkünfte („*Floating Income*“) bestehen können. Aufgrund der gesetzlichen Fiktion führen Einkünfte, die keiner anderen Betriebsstätte zuzuordnen sind, zu wesentlichen Inlandsinteressen (siehe auch BFH vom 19.12.2007, BStBl. 2010 II S. 398).



#### **UNTERSCHIED § 49 EStG UND § 2 AStG**

*Erzielt ein Deutscher mit Wohnsitz in Monaco Zinsen auf einem inländischen Bankkonto, so liegen keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG vor; er ist deshalb nicht beschränkt einkommensteuerpflichtig.*

*Diese Zinsen unterliegen – sofern auch die weiteren Voraussetzungen des § 2 AStG gegeben sind – nach Wegzug in ein Niedrigsteuerland innerhalb der 10-Jahresfrist dem Grunde nach der erweitert beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG, weil es sich nicht um ausländische Einkünfte i. S. des § 34d EStG handelt.*

Die erweitert beschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf die einzelne Person. Daher sind die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für jeden Ehegatten gesondert zu ermitteln. Die Freigrenzen stehen jedem Ehegatten zu. Sie können, falls ein Ehegatte sie nicht ausschöpft, nicht auf den anderen Ehegatten übertragen werden.

Soweit in dem 10-Jahreszeitraum die sachlichen Voraussetzungen (z. B. Niedrigbesteuerung oder keine wesentlichen wirtschaftlichen Inlandsinteressen) nicht vorliegen, verbleibt es bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 EStG. Beschränkte und erweitert beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG können auch wechseln, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz zunächst in ein nicht-niedrig besteuertes Land und später von dort aus in ein niedrig besteuertes Land verlegt.

#### **▶ Beispiel:**

*B ist Deutscher und 52 Jahre alt. Er wohnt seit 20 Jahren in Köln (Deutschland). Zu Beginn des Jahres 01 gibt er seinen Wohnsitz im Inland auf und begründet seinen alleinigen Wohnsitz in Monaco.*

- a) Im Jahr 01 erzielt er Zinsen auf einem Sparkonto einer inländischen Bank i. H. v. 65.000 €.*
- b) Im Jahr 02 erzielt er als Kommanditist an der Solar KG Köln, an der er zu 30 % beteiligt ist, Einkünfte aus seinem Gewinnanteil i. H. v. 15.000 €. Weitere Inlandseinkünfte liegen nicht vor.*



► **Lösung:**

Die persönlichen Voraussetzungen für die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 AStG sind gegeben.

- a) Im Jahr 01 sind die inländischen Einkünfte aus den Zinsen erweiterte Inlandseinkünfte i. S. v. § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG, da sie bei unbeschränkter Steuerpflicht keine ausländischen Einkünfte nach § 34d Nr. 6 EStG wären und die Betragsgrenze von 62.000 € überschritten ist → die erweitert beschränkte Steuerpflicht ist gegeben.
- b) Im Jahr 02 liegen zwar dem Grunde nach wesentliche Inlandsinteressen nach § 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG vor, aber die Minimumgrenze von 16.500 € nach § 2 Abs. 1 Satz 3 AStG ist nicht überschritten → keine erweitert beschränkte Steuerpflicht nach § 2 AStG, sondern nur die „normale“ beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

### 1.3 Rechtsfolgen der erweitert beschränkten Steuerpflicht

Wer die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt, ist im Jahr des Wohnsitzwechsels und während der folgenden 10 Jahre erweitert beschränkt steuerpflichtig. Dies bedeutet:

- Es ist eine Einzelveranlagung durchzuführen unter Anwendung der Grundtabelle. Dabei ist § 50 Abs. 1 EStG zu beachten. Bei Ehegatten kommt ggf. lediglich im Wegzugsjahr eine Zusammenveranlagung in Betracht, wenn eine Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG mit den Einkünften aus der unbeschränkten und der erweitert beschränkten Steuerpflicht durchzuführen ist.
- Der erweitert beschränkten Steuerpflicht unterliegen alle nicht ausländischen Einkünfte, wenn sie zusammen mit den inländischen Einkünften mehr als 16.500 € im Kalenderjahr betragen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 AStG).
- Nach § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG ist der Progressionsvorbehalt anzuwenden, der sich aus dem Welteinkommen berechnet. Nach § 2 Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz AStG unterliegen ausländische Kapitalerträge jedoch insoweit nicht dem Progressionsvorbehalt, als sie der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen. Für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, tritt die Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht ein (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG). Für Kapitaleinkünfte tritt die Abgeltungswirkung nur unter den Einschränkungen des § 43 Abs. 5 EStG ein.
- Es kommt zur Anwendung der Grundtabelle ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags (§ 2 Abs. 5 S. 2 AStG).
- Die Steuerlast im Rahmen der erweitert beschränkten Steuerpflicht ist auf die Höchststeuer nach § 2 Abs. 6 AStG beschränkt. Danach ist bei entsprechendem Nachweis des Steuerpflichtigen die Steuer aus der erweitert beschränkten Steuerpflicht derart zu begrenzen, dass sie die Steuer bei einer unterstellten unbeschränkten Steuerpflicht nicht überschreitet, aber mindestens die Steuer beträgt, die sich bei einer „normalen“ beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG ergeben würde. Hierzu sind zum Vergleich neben der Veranlagung zur erweitert beschränkten Steuerpflicht je eine (Schatten-)Veranlagung zur unbeschränkten und zur beschränkten Steuerpflicht durchzuführen.

**Höchststeuer nach § 2 Abs. 6 AStG:**

ESt laut erweitert beschränkter Steuerpflicht im Vergleich:

= **mindestens** ESt nach beschränkter ESt-Pflicht,

= **höchstens** ESt nach unbeschränkter ESt-Pflicht.



## 1.4 Einschränkungen der DBA

Zieht der Steuerpflichtige in einen Staat, mit dem ein DBA besteht und wird er dort ansässig, so beschränkt das jeweilige DBA das nationale Besteuerungsrecht auch in Bezug auf die erweitert beschränkte Steuerpflicht.

Danach

- unterliegen Einkünfte, für die dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht, nicht der erweitert beschränkten Steuerpflicht;
- sind bei Anwendung des § 2 AStG die Begrenzungen auf einen Höchststeuersatz für bestimmte Einkünfte (z. B. für Dividenden auf 15 % wenn Deutschland Quellenstaat ist) zu beachten;
- ist die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Rahmen des § 2 Abs. 5 AStG möglich.

Besonderheiten ergeben sich in Fällen, in denen das DBA spezielle Regelungen zur erweitert beschränkten Steuerpflicht enthält (z. B. Art. 4 DBA Schweiz, DBA VAE, Tz. 17 Protokoll zu DBA Italien). Nach Art. 4 Abs. 4 DBA Schweiz ist bei Wegzug in die Schweiz die erweitert beschränkte Steuerpflicht nur im Wegzugsjahr und für die folgenden 5 Jahre möglich. § 2 AStG ist nicht für Personen anzuwenden, die ein Arbeitsverhältnis in der Schweiz unterhalten oder als Grenzgänger wegen Heirat mit einem/einer Schweizer Staatsangehörigen in die Schweiz gezogen sind.

Nach Art. 4 Abs. 6 DB Schweiz führt eine Vorzugsbesteuerung in der Schweiz dazu, dass die Abkommensberechtigung entfällt, also das DBA Schweiz nicht zu beachten ist.

Zudem kann es einzelne DBA geben (z. B. DBA Vereinigte Arabische Emirate), bei denen nur ein Staatsbürger des Wohnsitzstaats dort auch ansässig werden kann. Da in diesem speziellen Fall ein Deutscher, der in die VAE verzieht, dort nicht ansässig werden kann, beschränken die DBA-Regelungen die erweitert beschränkte Steuerpflicht ebenfalls nicht.

## 1.5 Verfahrensvorschriften

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige haben nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG eine Steuererklärung über sämtliche im abgelaufenen Kalenderjahr bezogenen Einkünfte beim (bis zum Wegzug) örtlich zuständigen FA abzugeben. Um die Zugangsfiktion des § 123 AO zu vermeiden, hat der Steuerpflichtige zudem einen inländischen Empfangsbevollmächtigten zu benennen.

## 1.6 Zwischengeschaltete Gesellschaften – § 5 AStG

Durch § 5 AStG wird verhindert, dass die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach §§ 2 AStG durch die Einschaltung von ausländischen Zwischengesellschaften umgangen wird.

Anstelle der wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 AStG ist Voraussetzung, dass der Wegziehende allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Gesellschaft i. S. v. § 7 AStG beteiligt ist. In diesem Fall sind ihm gem. § 2 Abs. 4 AStG die Einkünfte anteilig zugerechnet, die unter §§ 7 bis 13 AStG fallen. Dies gilt entsprechend auch für das Vermögen der ausländischen Gesellschaft.

Die von der Zwischengesellschaft erzielten Einkünfte werden dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen in der letzten logischen Sekunde des Wj. der Gesellschaft als zugeflossen angesehen und zugerechnet. Eine auf die Einkünfte der Gesellschaft einbehaltene oder festgesetzte und gezahlte Steuer wird nach § 36 Abs. 2 EStG angerechnet.

## 2. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

Nach § 1 Abs. 3 EStG können sich Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandeln lassen, wenn sie Einkünfte erzielen, die nahezu ausschließlich aus dem Inland stammen bzw. wenn nur äußerst geringe Auslandseinkünfte vorliegen.



Da sich diese „fiktive unbeschränkte Steuerpflicht“ weiterhin nur auf die „Inlandseinkünfte“ bezieht, handelt es sich tatsächlich weniger um eine „unbeschränkte“ denn um eine „beschränkte“ Steuerpflicht.

Der steuerliche Vorzug einer solchen Option zur unbeschränkten Steuerpflicht zeigt sich nicht unbedingt auf den ersten Blick. Er besteht jedoch darin, dass alle persönlichen Abzüge und Vergünstigungen, die nach § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ausgeschlossen sind, berücksichtigt werden können.

Dazu müssen die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Antragsteller muss eine natürliche Person sein,
- ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland,
- Antragsteller muss inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG erzielen.
  - Ferner müssen von den weltweiten Einkünften des Antragstellers im Kalenderjahr 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen (relative Wesentlichkeitsgrenze). Alternativ dürfen die nicht der deutschen Steuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (absolute Wesentlichkeitsgrenze). Dieser Betrag ist zu mindern soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat notwendig und angemessen ist. Vgl. hierzu das jeweilige BMF-Schreiben (sog. Ländergruppeneinteilung).
  - Zu den inländischen Einkünften zählen allerdings nicht die in § 1 Abs. 3 Satz 3 EStG genannten Einkünfte. Das sind inländische Einkünfte, die nach den Regelungen eines DBA nur mit einem sog. Quellensteuerhöchstsatz (z. B. Dividenden und Zinsen) besteuert werden dürfen. Ebenfalls außer Betracht bleiben Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, sofern vergleichbare inländische Einkünfte steuerfrei sind (§ 1 Abs. 3 Satz 4 EStG).
- Als weitere (in der Praxis wichtige) Voraussetzung ist § 1 Abs. 3 Satz 5 EStG zu beachten. Es ist eine Bescheinigung (sog. Vordruck „Bescheinigung EU/EWR“) der ausländischen Steuerbehörde erforderlich. Diese kann nachgereicht werden, die Veranlagung erfolgt dann nach § 165 AO vorläufig. Eine solche Bescheinigung ist nicht erforderlich, wenn der Steuerpflichtige ausschließlich inländische Einkünfte erzielt (FG Brandenburg rkr., EFG 2005, S. 1706).

Für den Antragsteller tritt dann als Rechtsfolge ein, dass alle persönlichen Abzüge und Vergünstigungen, die bei beschränkter Steuerpflicht nach § 50 Abs. 1 EStG ausgeschlossen sind, anwendbar sind.

Es ist aber zu beachten, dass die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG zu berücksichtigen sind. Das Welteinkommensprinzip gilt dagegen nicht, sondern es werden nur die „inländischen Einkünfte“ besteuert.

Der Antrag kann immer nur für ein Kalenderjahr gestellt werden. Eine Bindungswirkung für die Zukunft besteht nicht (vgl. dazu noch bei den besonderen BFH-Fällen die Entscheidung vom 2.9.2009, I R 90/08). § 1 Abs. 3 EStG ist nicht auf EU-/EWR-Staatsangehörige beschränkt.



**VIDEO AUF KNOLL DIGITAL**

*Beispiel 5: Arten der Steuerpflicht – v11063*



#### **HINWEIS**

*Im Rahmen des § 1 Abs. 3 EStG ist auch § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beachten. Danach kann sich bei nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelten Personen der nicht dauernd getrenntlebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag für Zwecke des § 26 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandeln lassen. Nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG ist bei Prüfung der Wesentlichkeitsgrenzen auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag zu verdoppeln. Entgegen R 1 Satz 3 EStR erfolgt dabei keine mehrstufige, sondern nur eine einstufige Prüfung (H 1a EStH „Einkünfteermittlung zur Bestimmung der Einkunftsgrenzen“, 3. Spiegelstrich). Mithin kann unter Umständen § 1a Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG erst den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 EStG eröffnen.*





**HABEN SIE ANREGUNGEN?**

Wir freuen uns über Ihr Feedback!