

§ 50

Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2008 v. 20.12.2007
(BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218)

(1) ¹Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²§ 10d ist nur anzuwenden, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. ³Die §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1, soweit er § 4f für anwendbar erklärt, die §§ 9a, 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, §§ 24a, 24b, 32, 32a Abs. 6, §§ 33, 33a und 33b sind nicht anzuwenden. ⁴Abweichend von Satz 3 sind bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, § 9a Satz 1 Nr. 1, § 10c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10b nachzuweisen, sowie § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, anzuwenden. ⁵Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 10c Abs. 1 und § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.

(2) ¹Bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, und bei Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 ist für beschränkt Steuerpflichtige ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten nicht zulässig. ²Einkünfte im Sinne des Satzes 1 dürfen bei einem Verlustabzug (§ 10d) nicht berücksichtigt werden.

(3) ¹Die Einkommensteuer bemisst sich bei beschränkt Steuerpflichtigen, die veranlagt werden, nach § 32a Abs. 1. ²Die Einkommensteuer beträgt mindestens 25 Prozent des Einkommens; dies gilt nicht in den Fällen des Absatzes 1 Satz 4.

(4) weggefallen

(5) ¹Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind oder

1. nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5a ist sinngemäß anzuwenden;
2. ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 bezieht und Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser

- Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt. ²In diesem Fall wird eine Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat, nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt. ³Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. ⁴Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. ⁵Absatz 1 Satz 6 ist nicht anzuwenden. ⁶Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, werden nur im Rahmen des § 32b berücksichtigt; oder
3. ein beschränkt Steuerpflichtiger, dessen Einnahmen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen, die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beantragt. ²Die Erstattung setzt voraus, dass die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten höher sind als die Hälfte der Einnahmen. ³Die Steuer wird erstattet, soweit sie 50 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben oder Werbungskosten übersteigt, im Fall einer Veranstaltungsreihe erst nach deren Abschluss. ⁴Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahres, das dem Kalenderjahr des Zuflusses der Vergütung folgt, nach amtlich vorgeschriebenem Muster beim Bundeszentralamt für Steuern zu stellen und zu unterschreiben; die Bescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 7 ist beizufügen. ⁵Über den Inhalt des Erstattungsantrags und den Erstattungsbetrag kann das Bundeszentralamt für Steuern dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen Auskunft geben. ⁶Abweichend von § 117 Abs. 4 der Abgabenordnung ist eine Anhörung des Beteiligten nicht erforderlich. ⁷Mit dem Erstattungsantrag gilt die Zustimmung zur Auskunft an den Wohnsitzstaat als erteilt. ⁸Das Bundeszentralamt für Steuern erlässt über den Steuererstattungsbetrag einen Steuerbescheid.
- (6) § 34c Abs. 1 bis 3 ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, soweit darin nicht Einkünfte aus einem ausländischen Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.
- (7) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder eine besondere Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.

Autoren: Dr. Klaus E. **Herkenroth**, LL.M. (Michigan), Rechtsanwalt,
Steuerberater, Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main,

Dipl. Finw. (FH) Dr. Andreas **Striegel**, LL.M. Intl. Taxation (Miami); Rechts-
anwalt, Steuerberater, Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 50

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 50		II. Reformvorhaben	4
I. Grundüberlegungen und Aufbau	1	C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 50	
II. Tabellarische Übersicht über Besonderheiten der Einkommensermittlung und Steuerfestsetzung bei beschränkt Steuerpflichtigen (sofern kein Antrag nach § 1 Abs. 3 gestellt wurde)	2	I. Bedeutung	5
B. Rechtsentwicklung des § 50		II. Verfassungsmäßigkeit	6
I. Gesetzesentwicklung	3	III. Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag	7
		D. Geltungsbereich des § 50	9
		E. Verhältnis des § 50 zu anderen Vorschriften	13

Erläuterungen zu Abs. 1:
Die Einkommensermittlung beschränkt Steuerpflichtiger

	Anm.		Anm.
A. Der Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten (Abs. 1 Satz 1)		C. Ausgeschlossene Vorschriften (Abs. 1 Satz 3)	70
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1	25	D. Erweiterter Sonderausgaben-Abzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 4)	
II. Betriebsausgaben und Werbungskosten	35	I. Überblick	80
III. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländischen Einkünften	38	II. Tatbestandsvoraussetzungen	94
IV. Rechtsfolge: Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten	45	III. Rechtsfolge	95
V. Übersicht zu den abziehbaren Betriebsausgaben/Werbungskosten nach Abs. 1 Satz 1	49	E. Zeitanteilige Ermäßigung der Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 5)	
VI. ABC der abziehbaren Betriebsausgaben/Werbungskosten nach Abs. 1 Satz 1	50	I. Überblick	100
B. Der Verlustabzug nach § 10d (Abs. 1 Satz 2)	58	II. Tatbestandsvoraussetzungen	101
		III. Rechtsfolge	102

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Einschränkung des Verlustausgleichs und
des Verlustabzugs**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		B. Einschränkung der Verlustverrechnung (Abs. 2 Satz 1)	
I. Grundinformation zu Abs. 2	122		140
II. Anwendbarkeit der Verlustbeschränkungen nach Abs. 2	129	C. Einschränkung des Verlustabzugs (Abs. 2 Satz 2)	145
III. Schematische Übersicht	130	D. ABC des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei beschränkter Steuerpflicht	150

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Steuerbemessung bei beschränkter Steuerpflicht**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	170	I. Grundsatz: 25 % Mindeststeuer vom Einkommen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1)	181
B. Veranlagung nach § 32a Abs. 1 (Abs. 3 Satz 1)	175	II. Rückausnahme für Arbeitnehmer (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)	185
C. Mindeststeuer (Abs. 3 Satz 2)			

Erläuterungen zu Abs. 4 aF (aufgehoben) . . 191

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abgeltungswirkung des Steuerabzugs**

	Anm.		Anm.
A. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 5 Satz 1)		a) Sachlicher Geltungsbereich bei beschränkter Steuerpflichtiger	221
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1		b) Anwendung auf erweitert beschränkt Steuerpflichtige (§ 2 AStG)	222
1. Bedeutung des Abs. 5 Satz 1		3. Verhältnis des Abs. 5 Satz 1 zu anderen Vorschriften	
a) Bedeutung der Abgeltungswirkung	217	a) Verhältnis zu den übrigen Vorschriften des § 50	226
b) Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungswirkung	218	b) Verhältnis zum Haftungs- und Nachforderungsverfahren	228
c) Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag	219		
2. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1			

	Anm.
c) Verhältnis zum Erstattungsverfahren . . .	230
d) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	235
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 1	
1. „Die Einkommensteuer für Einkünfte ... bei beschränkt Steuerpflichtigen“	239
2. Einkünfte, „die dem Steuerabzug ... unterliegen“	241
3. Die einzelnen steuerabzugspflichtigen Einkünfte	
a) Steuerabzug vom Arbeitslohn	243
b) Steuerabzug vom Kapitalertrag	244
c) Steuerabzug auf Grund des § 50a	245
III. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Abgeltung der Einkommensteuer	246
B. Ausschluss der Körperschaftsteuer-Anrechnung (Abs. 5 Satz 2 aF)	270
C. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 5 Satz 2)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2	310
II. Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1)	
1. Allgemeine Erläuterungen	319
2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 („wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind“)	
a) „Einkünfte“, die „Betriebseinnahmen“ sind	323
b) Inländischer Betrieb	324
c) Zusammenhang mit dem inländischen Betrieb	325
3. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1: Keine Anwendung von Abs. 5 Satz 1	326

	Anm.
III. Nachträgliche Feststellung des Nichtvorliegens der Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2, 3, § 1a (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1	331
2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1	
a) Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 und 3 sowie des § 1a	337
b) Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 oder die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 bzw. § 1a	338
c) Nachträgliche Feststellung	339
3. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1: Keine Anwendung von Abs. 5 Satz 1	
a) Keine Abgeltungswirkung	342
b) Veranlagung	344
c) Besondere Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung von § 39 Abs. 5a (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 Halbs. 2)	352
IV. Veranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2	
a) Überblick zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2	360
b) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2	363
c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2	365

	Anm.
d) Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 zu anderen Vorschriften	366
2. Ausschluss der Abgeltungswirkung bei Beantragung einer Veranlagung durch beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus EU- bzw. EWR-Staaten (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 1)	
a) Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen	371
b) Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats und Ansässigkeit in einem dieser Staaten	372
c) Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer	373
d) Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 1: Keine Anwendung von Abs. 5 Satz 1 und Veranlagung	374
3. Durchführung der Veranlagung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Sätze 2–6)	
a) Durchführung der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8	377
b) Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts	378
c) Progressionsvorbehalt für bestimmte Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6)	384
V. Vereinfachtes Erstattungsverfahren bei Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3	
a) Überblick zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3	390

	Anm.
b) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3	393
c) Vereinbarkeit des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 mit dem EG-Vertrag	394
d) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3	395
e) Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 zu anderen Vorschriften	396
2. Tatbestandsvoraussetzungen für das vereinfachte Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3	
a) Einnahmen, die „dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen“	399
b) Antrag auf völlige oder teilweise Steuererstattung	402
c) Mindestbetrag der Betriebsausgaben und Werbungskosten (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 2)	405
3. Rechtsfolge: Steuererstattung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 3)	
a) Erstattung, soweit die Steuer 50 % des Unterschiedsbetrags zwischen Einnahmen und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten übersteigt	409
b) Erstattung über den Wortlaut hinaus, soweit die tarifliche Einkommensteuer (ohne Grundfreibetrag) überschritten wird	410
c) Auskunftserteilung durch das Bundeszentralamt für Steuern an den Wohnsitzstaat (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 5)	416
d) Steuerbescheid durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 8)	420

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern
bei beschränkter Steuerpflicht**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6			
I. Überblick	440		
II. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften	445		
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6			
I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird (Abs. 6 Halbs. 1)			
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit	450		
		2. Unterhalten eines Betriebs im Inland für die Einkünfte	451
		II. Keine Einkünfte aus einem ausländischen Staat, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird (Abs. 6 Halbs. 2)	453
		C. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1–3	
		I. Entsprechend anzuwendende Vorschriften des § 34c	455
		II. Nicht anzuwendende Vorschriften des § 34c	469

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Pauschalierung und Erlass**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7			
I. Überblick zu Abs. 7	470	„Die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen“	488
II. Verhältnis des Abs. 7 zu anderen Vorschriften	474	II. Erlass oder Pauschalierung	
III. Verfahrensfragen	480	1. Ganz oder teilweiser Erlass der Einkommensteuer	489
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7		2. Festsetzung der Einkommensteuer in einem Pauschbetrag	490
I. Erste Möglichkeit: „Aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“	483	3. Ermessensausübung (Kannvorschrift)	491
II. Zweite Möglichkeit: „Gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig“	486	4. Zuständigkeit	492
C. Rechtsfolgen des Abs. 7		III. Einzelfälle der Pauschalierung und des Erlasses nach Abs. 7	500
I. Gegenstand von Erlass und Pauschalierung:			

**ABC der Sondervorschriften
für die Einkünfteermittlung und Steuerfestsetzung
bei beschränkter Steuerpflicht 550**

Allgemeine Erläuterungen zu § 50

Schrifttum: BORGGRÄFE/HAARMANN, Verlustberücksichtigung bei beschränkt Steuerpflichtigen, JbFfStR 1999/2000, 286; KUMPF/ROTH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen für Steuerausländer, DB 1999, 1132; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; GÖTTSCHE, Kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht durch Verweigerung des Splittingtarifs, PIStB 2000, 35; HENSEL, Möglichkeiten der Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, PIStB 2000, 50; SCHNITGER, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; TIEDTKE/LANGHEIM, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten Steuerpflicht, DStZ 2003, 10; CORDEWENER, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben v. 3.11.2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis, IStR 2004, 109; RUST, Diskriminierungsverbote verbieten Diskriminierungen! – Anmerkung zum Urteil des FG Hamburg v. 2.9.2003 (IStR 2004, 385), IStR 2004, 391; SEER, Die beschränkte Steuerpflicht aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts, IWB F. 11 Gr. 2, 573; CORDEWENER, Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern – Formellrechtliche Implikationen der „Fokus Bank“-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs IStR 2006, 113, 158; CORDEWENER/DÖRR, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Aktuelle Einflüsse des europäischen Gemeinschaftsrechts, GRUR Int. 2006, 447; GRAMS/SCHÖN, Zur Umsetzung des EuGH-Urteils in Sachen Scorpio Konzertproduktionen GmbH (C-290/04) durch BMF-Schreiben v. 5.4.2007 – wird die Europäische Kommission ihr Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland einstellen?, IStR 2007, 658; REHM/NAGLER, Verwaltung verweigert faktisch Anwendung von Art. 56 EG gegenüber Drittstaaten, IStR 2007, 700; TIEDTKE/MÖLLMANN, Spendenabzug und Europarecht, IStR 2007, 837; TIEDTKE/SZCZESNY, Die Auswirkungen der Meilicke-Entscheidung des EuGH zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer, GmbHR 2007, 1086; WILKE, Ein weiterer Schritt bei der Annäherung der Besteuerung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, IWB 2007/4 F. 11a, 1123.

A. Grundinformation zu § 50

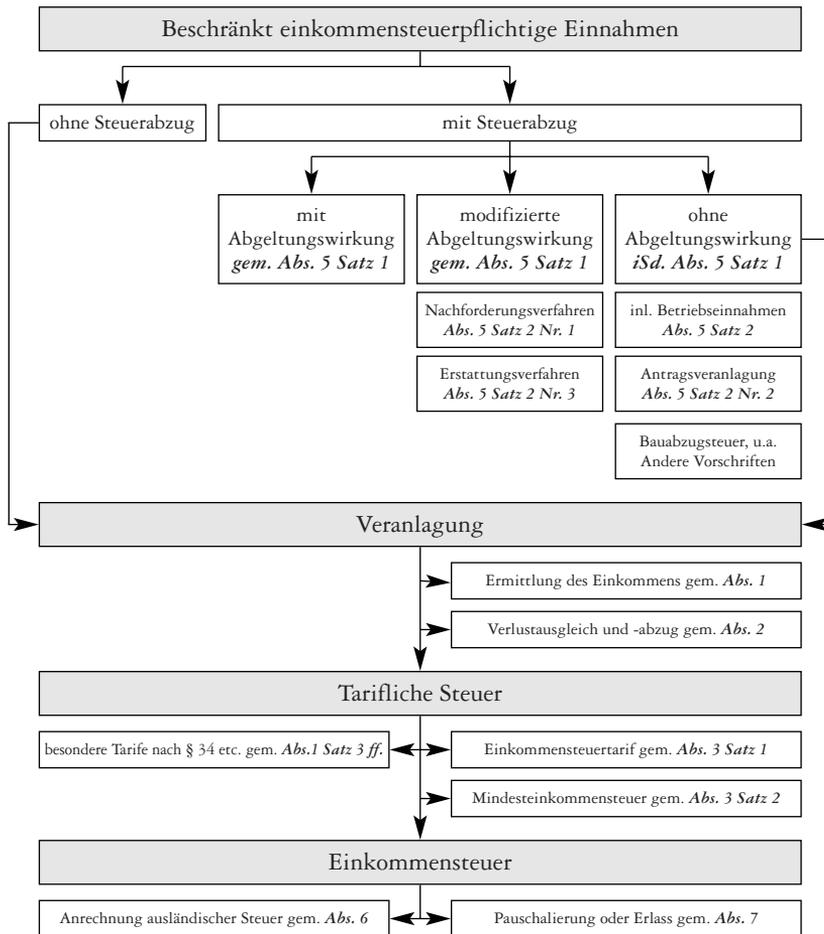
1

I. Grundüberlegungen und Aufbau

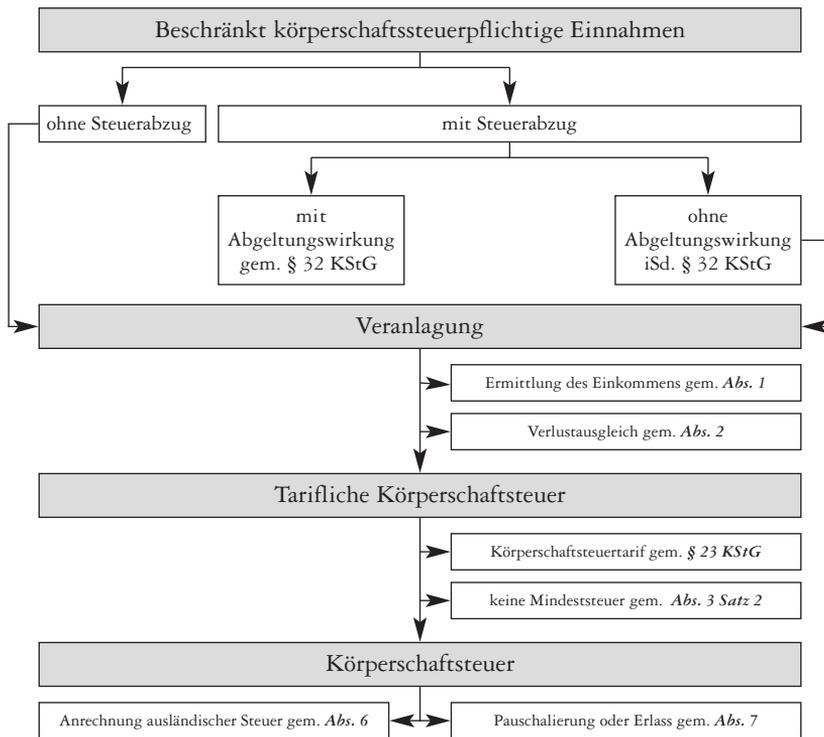
Regelungsinhalt: § 50 regelt, wie bei beschränkt Stpfl. das beschränkt stpfl. (zu versteuernde) Einkommen zu ermitteln und die ESt. festzusetzen und zu erheben ist. § 50 setzt nach § 49 stbare Einnahmen voraus.

Prüfungsreihenfolge: Sie kann vereinfacht wie folgt dargestellt werden:

► bei beschränkter EStPflcht:



► bei beschränkter KStPflcht:



2 II. Tabellarische Übersicht über Besonderheiten der Einkommensermittlung und Steuerfestsetzung bei beschränkt Steuerpflichtigen (sofern kein Antrag nach § 1 Abs. 3 gestellt wurde)

Vorschriften		Besonderheiten für beschränkt Steuerpflichtige	Besonderheiten für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer
§ 2 Abs. 1, 3	Verlustausgleich	§ 50 Abs. 2 Satz 1: Einschränkungen für abzugstpfl. Einkünfte und Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7	
§ 4 Abs. 4–8	Betriebsausgaben	§ 50 Abs. 1 Satz 1: Wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften notwendig	
§ 4f	Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 9	Werbungskosten	§ 50 Abs. 1 Satz 1: Wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften notwendig	

Vorschriften		Besonderheiten für be- schränkt Steuerpflichtige	Besonderheiten für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer
§ 9a	Pauschbeträge für Werbungskosten	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht abziehbar.	Anwendbar bei Veranlagung, § 50 Abs. 1 Satz 4 Mittelbar über LStTabelle und LStFreibeträge bei LStAbzug (§ 39d) anwendbar
§ 10	Sonderausgaben (SA)	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht abziehbar	
§ 10a	Abzug von Altersvorsorgebeiträgen	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht abziehbar	
§ 10c	Pauschalregelungen bei Sonderausgaben	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	Anwendbar bei Veranlagung, § 50 Abs. 1 Satz 5 Mittelbar über LStTabelle bei LStAbzug (§ 39d) anwendbar
§ 10d	Verlustabzug	§ 50 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2: Nur für Verluste im Zusammenhang mit inländ. Einkünften. Unterlagen müssen im Inland aufbewahrt werden (Ausnahme bei EU-Aufbewahrung). Keinen Verlustgleich mit abzugssteuerpflichtigen Einkünfte sowie der Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7	
§ 16 Abs. 4	Freibetrag bei Veräußerungsgewinn	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 20 Abs. 4 aF	Sparer-Freibetrag	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar, bis 31.12.2008	
§ 24a	Altersentlastungsbetrag	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 24b	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 25	Veranlagung	§ 50 Abs. 5 Satz 1: Ausschluss der Veranlagung wegen Abgeltungswirkung der Abzugsteuer § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3: Ersetzt durch das vereinfachte Erstattungsverfahren für Einnahmen iSd § 50a Abs. 4 Nr. 1, 2 (ua. künstlerische Darbietungen und Tätigkeiten)	

Vorschriften		Besonderheiten für be- schränkt Steuerpflichtige	Besonderheiten für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer
§ 26 ff.	Veranlagung von Ehegatten	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Nicht anwendbar, da das Wahlrecht nur bei unbeschr. stpfl. Ehegatten sowie in den Fällen des § 1a gilt	
§ 32	Sonderfreibeträge und Definition Kinder	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 32a Abs. 5	Splitting-Verfahren	§ 50 Abs. 3 Satz 1: Nicht anwendbar; da bei Veranlagung immer § 32a Abs. 1 und damit die Grundtabelle gilt	
§ 32a Abs. 6	Splitting-Verfahren für Verwitwete	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 32b	Progressionsvorbehalt	§ 32b Abs. 1: Gilt nur für unbeschr. Stpfl.	Bei der Antragsveranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 für steuerabzugspfl. Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7 anzuwenden
§§ 33 bis 33b	Außergewöhnliche Belastungen	§ 50 Abs. 1 Satz 4: Nicht anwendbar	
§ 34	Außerordentliche Einkünfte	§ 50 Abs. 1 Satz 3 und 4 beschränkte § 34 bislang auf für betriebliche Veräußerungsgewinne nach § 14, § 16 oder § 18 Abs. 3.	
§ 34c	Berücksichtigung ausländ. Steuern	§ 50 Abs. 6: § 34c Abs. 1 bis 3 nur für inländ. Einkünfte nach § 14, § 15 oder § 18, es sei denn der Stpfl. wird im Ausland als unbeschr. StPfl. besteuert.	
§ 36	Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt.	§ 50 Abs. 5 Satz 1: Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag und nach § 50a schließt die Veranlagung und damit auch die Anrechnung aus.	

Vorschriften		Besonderheiten für be- schränkt Steuerpflichtige	Besonderheiten für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer
§ 38b	LStKlassen		§ 38b Satz 1: Die Einteilung in Lohnsteuerklassen gilt nur für unbeschr. estpfl. ArbN. § 39d Abs. 1 Satz 1: Beschr. stpfl. ArbN werden im Ersatzverfahren in die LStKlasse I eingeordnet
§ 39	LStKarte		§ 39 Abs. 1 Satz 1: LStKarten werden nur an unbeschr. estpfl. ArbN erteilt. § 39d Abs. 1 Satz 3: Bescheinigung des Betriebsstätten-FA ersetzt die LStKarte bei beschr. stpfl. ArbN
§ 39a	Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte		§ 39 Abs. 1 Satz 1: Nur unbeschr. stpfl. ArbN erhalten eine LStKarte § 39d Abs. 1 Satz 3: Für Bescheinigung des Betriebsstätten-FA gelten die Vorschriften über die Eintragung entspr. § 39d Abs. 2: Sonderregelungen für Eintragungen auf Bescheinigung des Betriebsstätten-FA für beschr. stpfl. ArbN
§ 39b	Durchführung des LStAbzugs		§ 39b Abs. 1 Satz 1: Nur auf unbeschr. stpfl. ArbN anwendbar § 39d Abs. 3: Für beschr. estpfl. ArbN gilt § 39b Abs. 1 Sätze 3 und 4 sinngemäß (Satz 3) und der LStAbzug ist nach § 39b Abs. 2 bis 6, des § 39c Abs. 1, 2, 5 und des § 41c vorzunehmen (Satz 4).

Vorschriften		Besonderheiten für be- schränkt Steuerpflichtige	Besonderheiten für beschränkt stpfl. Arbeitnehmer
§ 39c	Durchführung des LStAbzugs ohne LStKarte		§ 39c Abs. 1 Satz 1: Nur auf unbeschr. stpfl. ArbN anwend- bar § 39d Abs. 3 Satz 4: LStAbzug bei beschr. estpfl. ArbN entsprechend § 39c Abs. 1, 2, 5
§ 39d	Durchführung des LStAbzugs für beschr. Stpfl.		Sonderregelung für LStAbzug für beschr. stpfl. ArbN
§ 41 c	Änderung des LStAbzugs		§ 39d Abs. 3 Satz 4: gilt auch für beschr. estpfl. ArbN.
§ 42b	LStJA durch ArbG		§ 42b Abs. 1 Satz 1: nur für unbeschr. estpfl. ArbN zuläs- sig.
§ 46	Veranlagung bei ArbN		§ 50 Abs. 5 Satz 1 und 2: Ausschluss der Veranlagung bei abgeltendem LStAb- zug. Ausnahme: § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3: An- tragsveranlagung für EU/EWR-ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Ausnahme: § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1: Nachforderungsver- anlagung bei nach- träglicher Feststel- lung, dass die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 2, 3 und § 1a nicht erfüllt waren und daher kei- ne unbeschr. Stpfl. vorliegt.
§ 62	Kindergeld	§ 62 Abs. 1: Gilt nur für un- beschr. Stpfl.	
§ 79 ff.	Altersvorsorge- zulage	Nur für die nach § 10a be- günstigten Personen	

B. Rechtsentwicklung des § 50**I. Gesetzesentwicklung**

3

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGL. I 1920, 359): Inhaltliche Verankerung der beschränkten StPfl. in § 2 Nr. II mit eingeschränkten Abzugsmöglichkeiten (§ 13 Abs. 2, § 27).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 189): Regelung der beschränkten StPfl. in § 3. Einschränkung des Abzugs von Aufwendungen (§ 15 Abs. 2 Satz 2) mit modifiziertem Steuertarif (§ 60).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Zusammenfassung der Sondervorschriften für beschränkt StPfl. in § 50.

ESt.- und KStÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): Neufassung des Abs. 1 erlaubt, bestimmte Steuerbegünstigungen in Anspruch zu nehmen.

ESt.- und KStÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Anwendbarkeit auf Bewohner der DDR und des Saarlandes (interzonale Besteuerung).

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Ausschluss der §§ 10b, 10c für beschränkt StPfl.; Ausschluss des Mindeststeuersatzes bei Abs. 7 (interzonale Besteuerung).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Abziehbarkeit der Vermögensabgabezahlungen nach dem LAG sowie von Spenden.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Sonderfreibetrag für beschränkt StPfl.; Einbeziehung des § 50a in die Abgeltung.

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): Ausschluss des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Satz 3.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Sonderregeln für beschränkt stPfl. ArbN; Aufhebung der interzonalen Besteuerung.

Ges. zur Änderung des EStG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Folgerungen für beschränkt StPfl. aus der Erweiterung des Verlustabzugs nach § 10d.

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Anpassung des Abs. 5 an die Änderungen des § 20.

Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977 (BGBl. I 1977, 1965; BStBl. I 1977, 495): Gewährung des § 32 Abs. 8 (allgemeiner Tariffreibetrag) für beschränkt stPfl. ArbN.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Gewährung des § 32 Abs. 8 (Tariffreibetrag) für alle beschränkt StPfl.; SA-Abzug von Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) für beschränkt stPfl. ArbN.

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Streichung des Tariffreibetrags.

Ges. zur Änderung des EStG, des KStG ua. Ges. v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Anwendung von § 34c Abs. 1–3 (Anrechnung und Abzug ausländ. Steuern) für beschränkt StPfl. (neuer Abs. 6).

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Streichung des Sonderfreibetrags für beschränkt stPfl. verheiratete ArbN.

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Gewährung des Kinderfreibetrags für beschränkt stPfl. ArbN.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): § 33c (Kinderbetreuungskosten Alleinstehender) für unanwendbar erklärt; Erlass- und Pauschalierungsmöglichkeit durch oberste Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des BMF.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Ausschluss des Kinder- und Haushaltsfreibetrag für beschränkt stpfl. ArbN, aber Abzug von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Keine Abgeltungswirkung, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 und Abs. 3 nicht vorgelegen haben.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093, mit Berichtigung BGBl. I 1988, 2074; BStBl. I 1988, 224): SA-Abzug von Zinsen auf bestimmte Steuerforderungen.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Mindeststeuersatz für natürliche Personen in der ehemaligen DDR gestrichen.

StÄndG 1991 v. 24.6.1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 665): § 10 Abs. 1 Nr. 9 (SA-Abzug von Schulgeld) und § 32 Abs. 8 (Tariffreibetrag Ost) für beschränkt stpfl. ArbN anwendbar.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Übertragung der Zuständigkeit für Pauschalierung und Erlass der ESt. auch auf die von den obersten FinBeh. der Länder beauftragten FinBeh. (Abs. 7).

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Keine Entlastung für beschränkt Stpfl. bei niedrigen Erwerbseinkommen.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Redaktionelle Änderung in Abs. 1 Satz 5.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Tariffreibetrag Ost nicht mehr anwendbar. Kinderfreibetrag auch für nicht unbeschränkt stpfl. Kinder.

GrenzpendlerG v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Teilweise Gleichstellung der Grenzpendler in Abs. 4 mit unbeschränkt Stpfl.; Abzug bestimmter SA iSd. § 10 nicht mehr möglich; ebenso § 24a (Altersentlastungsbetrag), § 32 Abs. 1–6 (Kinderfreibetrag), § 33a Abs. 1 (Abzug von Unterhaltsaufwendungen) und § 33a Abs. 2 (Ausbildungsfreibetrag); Befreiung von der Abgeltungswirkung des StAbzugs (Abs. 5 Satz 1) bei Antrag auf Veranlagung (Abs. 5 Satz 3).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Streichung des Sonderfreibetrags von 864 DM (Satz 1 Halbs. 2); Aufhebung des Abs. 4 zugunsten des § 1 Abs. 3; Veranlagungswahlrecht für beschränkt stpfl. ArbN aus EU- oder EWR-Staaten zum Ausschluss der Abgeltungswirkung (Antragsveranlagung).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Möglichkeit der vereinfachten StErstattung für beschränkt Stpfl. mit Einnahmen nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 (Künstler, Sportler, Artisten, Schriftsteller, Journalisten und Bildberichterstatte(r)).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Folgeanpassungen.

Ges. zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): § 16 Abs. 4 nicht mehr anwendbar.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): (Irrtümliche) Wiedereinführung des Verweises auf § 33c in Abs. 1 Satz 4.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Streichung des § 33c aus der Liste der nicht anwendbaren Vorschriften.

AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Aufnahme des Verweises und Ausschluss des § 10a (Altersvorsorgebeiträge).

Zweites Ges. zur Familienförderung v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): § 33c (Kinderbetreuungskosten) nicht anwendbar.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Redaktionelle Änderungen.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Aufnahme des § 24b in § 50 Abs. 1 Satz 4.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Durchführung der Günstigerprüfung in § 10c Abs. 5 auch bei beschränkt stpfl. ArbN (Abs. 1 Sätze 5 und 6).

Ges. zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809): Zuständigkeit des BZSt. (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Sätze 4, 5 und 8).

Ges. zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Kein Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 9 Abs. 5 Satz 1 (Abs. 1 Satz 4).

UnternehmensteuerreformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Streichung des Verweises auf § 20 Abs. 4 (Abs. 1 Satz 4).

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Aufhebung von Abs. 1 Satz 3 sowie teilweise Satz 4 und damit Anwendbarkeit von § 34.

II. Reformvorhaben

4

Die BReg. hat am 18.6.2008 den RegE eines JStG 2009 (BTDrucks. 16/10189) beschlossen.

§ 50 soll hiernach wie folgt gefasst werden:

„§ 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

(1) ¹Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²§ 32a Abs. 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erhöht wird. ³§ 4f und § 9 Abs. 5 Satz 1, soweit er § 4f für anwendbar erklärt, die §§ 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, §§ 24b, 32, 32a Abs. 6, §§ 33, 33a, 33b und 35a sind nicht anzuwenden. ⁴Bei Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, sind abweichend von Satz 3 anzuwenden:

1. § 10c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10b nachzuweisen, sowie
2. § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen.

⁵Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 10c Abs. 1 und § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.

(2)¹Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten.²Satz 1 gilt nicht

1. für Einkünfte eines inländischen Betriebs;
2. wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5a ist sinngemäß anzuwenden;
3. in Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3;
4. für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4,
 - a) wenn auf Grund des § 39d Abs. 2 eine Eintragung auf der Bescheinigung im Sinne des § 39d Abs. 1 Satz 3 erfolgt ist, oder
 - b) wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird (§ 46 Abs. 2 Nr. 8);
5. für Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird.

³In den Fällen des Satzes 2 Nr. 4 erfolgt die Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat.⁴Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war.⁵Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war.⁶Ist keine Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt worden, ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war.⁷Satz 2 Nr. 4 Buchstabe b und Nr. 5 gilt nur für Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

(3) § 34c Abs. 1 bis 3 ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, soweit darin nicht Einkünfte aus einem ausländischen Staat enthalten sind, mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen wird.

(4) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt; ein besonderes öffentliches Interesse besteht insbesondere

1. im Zusammenhang mit der inländischen Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet, oder
2. im Zusammenhang mit dem inländischen Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn ihr Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird.“

Abs. 1 erhält nach wie vor eine Zusammenfassung der Regelungen, die beschränkt Stpfl. bei einer Veranlagung zu beachten haben. Insoweit wurden die Regelungen zum Mindeststeuersatz aus Abs. 3 integriert. Für alle Stpfl. findet nunmehr die Grundtabelle ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags Anwendung (in Umsetzung von EuGH v. 12.06.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], ABl. EU 2003, C 184, 7). Die §§ 9a und 24a, die Pauschbeträge für WK sowie der Altersentlastungsbetrag sind für beschränkt Stpfl. nicht mehr ausgeschlossen; andererseits ist § 35a, die StErmäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, unanwendbar.

Die Verlustabzugsbeschränkungen in Abs. 1 Satz 2 sowie Abs. 2 sind entfallen, die jedenfalls dem Wortlaut nach die Aufbewahrung von Belegen im Inland gefordert haben und eine Verrechnung von abzugspflichtigen Einkünften isolierten.

Inhaltlich bleiben Einkünfte mit abgeltendem StAbzug vom Verlustausgleich wie auch Verlustabzug auf Grundlage des übergeordneten Abgeltungsprinzips ausgeschlossen. Damit entfällt die systemwidrige Verrechnungsbeschränkung für nicht abzugspflichtige oder nicht abgeltend besteuerte Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7.

Das Abgeltungsprinzip des StAbzugs wurde von Abs. 5 in den Abs. 2 transferiert. Keine Abgeltung tritt für Einkünfte eines inländ. Betriebs ein, was nunmehr in einer eigenen Nr. 1 aufgeführt ist. Klarstellend ist in Nr. 3 eingefügt worden, dass im Jahr des Wechsels von oder zur unbeschränkten StPflcht keine Abgeltungswirkung eintritt, weil § 2 Abs. 7 Satz 3 alle – auch die beschränkt stpfl. – Einkünfte in eine Veranlagung einbezieht.

Die Abgeltungswirkung greift bei ArbN nach der neuen Nr. 4 nicht ein, wenn WK, SA iSd. § 10b oder der Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 auf einer Bescheinigung iSd. § 39d Abs. 1 Satz 3 eingetragen worden sind oder der ArbN dies nach Maßgabe des § 46 Abs. 2 Nr. 8 beantragt.

Für alle Einkünfte, die dem StAbzug auf Grund des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 unterliegen, sieht die neue Nr. 5 ein Veranlagungswahlrecht ohne weitere Tatbestandsvoraussetzungen für beschränkt Stpfl. aus EU/EWR-Staaten vor.

Die Anrechnung ausländ. Steuern, die im Rahmen einer inländ. Betriebsstätte anfallen, wurde von Abs. 6 auf Abs. 3 übertragen.

Aus Abs. 7 wurde Abs. 4. Hiernach wird eine Pauschalierung oder der Erlass der Steuer auch aus anderen als volkswirtschaftlichen Gründen zugelassen, wenn dies im öffentlichen Interesse liegt. Sachverhalte sollen umfasst werden, auch wenn keine oder nur geringe gesamtwirtschaftliche Effekte resultieren, ihre Realisierung aber aus wettbewerbs-, kultur- oder sportpolitischen Gründen im besonderen öffentlichen Interesse liegt. Dies soll insbes. international bedeutende kulturelle oder sportliche Ereignisse erfassen.

Die Änderung des § 50 soll nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 ab VZ 2009 anzuwenden sein. Das bisherige vereinfachte Erstattungsverfahren für Vergütungen nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 soll nach § 52 Abs. 58 letztmals anzuwenden sein auf Vergütungen, die vor dem 1.1.2009 zufließen.

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 50

I. Bedeutung

5

Grundüberlegungen:

► *Beschränkung auf inländische Einnahmen und Ausgaben:* Die zu veranlagenden inländ. Einnahmen dürfen nur durch damit wirtschaftlich zusammenhängende Kosten gemindert werden. „Ausländische“ Aufwendungen mindern die beschränkt stpfl. Einnahmen dagegen nicht; sie sind nicht durch die Erzielung stpfl. Erträge im Inland veranlasst.

► *Persönliche Verhältnisse ausblenden:* Persönliche Verhältnisse sollen nur im Wohnsitzstaat, nicht aber im Quellenstaat berücksichtigt werden. Die hierfür notwendige (Tatsachen-)Kenntnis des Quellenstaats ist auf inländ. Einkunftsquellen beschränkt und umfasst keine persönlichen oder familiären Umstände im Wohnsitzstaat. Ausnahmen gelten nur, wenn im Wohnsitzstaat – mangels Einkünften – keine steuerwirksame Berücksichtigung möglich ist. Beschränkt

stpf. ArbN verfügen oft nur über die Einkunftsquelle des (inländ.) Arbeitslohns, so dass hier eine erweiterte Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse angezeigt ist. Zum anderen ist eine Annäherung zu unbeschränkt stpf. ArbN auch aus Gründen der Gleichbehandlung geboten.

► *Progressionswirkung sichern*: Die Progressionswirkung soll sich durch den Mindeststeuersatz auch auf die inländ. Einkünfte erstrecken. Die ausländ. Einkünfte werden nicht ermittelt und damit nicht in die Festlegung des Steuersatzes einbezogen. Der beschränkt Stpf. würde sonst die niedrigen Eingangsteuersätze nutzen können, obwohl er dieselben (Welt-)Einkünfte wie der unbeschränkt Stpf. hat.

► *Verfahren vereinfachen*: Ein Veranlagungsverfahren soll soweit möglich unterbleiben und durch ein Abzugsverfahren an der Quelle ersetzt werden. Das Abzugsverfahren soll abschließend und abgeltend sein. Nur im Ausnahmefall wird (vereinfacht) korrigiert:

▷ *Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1* sieht insoweit ein Nachforderungsverfahren entsprechend § 39 Abs. 5a bzw. eine Nachforderungsveranlagung vor, wenn der beschränkt Stpf. fälschlicherweise als unbeschränkt stpf. ArbN erfasst war.

▷ *Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2* sieht eine modifizierte Antragsveranlagung für EU/EWR-staatsangehörige ArbN mit EU/EWR-Wohnsitz vor, in welche der Arbeitslohn – nicht jedoch die abzugstpf. Kapitalerträge und Erträge nach § 50a – einbezogen wird.

▷ *Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3* sieht ein vereinfachtes Erstattungsverfahren für Künstler etc. vor, bei denen die Einkünfte einer Veranstaltung übermäßig (mit mehr als 50 %) durch die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Nr. 1, 2 belastet sind.

▷ *Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1* sieht für inländ. Betriebe eine umfassende Veranlagung vor.

► *Härtefälle vermeiden*: Härtefälle, die einer Aktivität beschränkt Stpf. im Inland entgegenstehen können, sollen durch Pauschalierungs- und Erlassmöglichkeiten nach Abs. 7 aufgefangen werden. Gleichfalls stehen die allgemeinen Milderungsmöglichkeiten in Form einer abweichenden StFestsetzung nach § 163 AO oder eines Erlasses nach § 227 AO zur Verfügung.

Aufbau: Zur Umsetzung dieser Grundüberlegungen enthält § 50 daher

► für alle beschränkt Stpf. zusätzliche Voraussetzungen, Einschränkungen und Abzugsverbote (Abs. 1 Sätze 1–4 für BA, WK, SA und Verlustausgleich; Abs. 2 für Verlustausgleich und -abzug; Abs. 3 hinsichtlich der Mindeststeuer und Abs. 5 Satz 1 hinsichtlich der Abgeltungswirkung des StAbzugs);

► für bestimmte Gruppen von Einkünften Milderungen, nämlich

- für Einkünfte, die BE eines inländ. Betriebs sind (Abs. 5 Satz 2 mit dem Ausschluss der Abgeltungswirkung des StAbzugs und Abs. 6 mit der Anrechnung ausländ. Steuer),
- für Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit (Abs. 1 Sätze 4 u. 5; WK und SA-Pauschalen) und
- für Einkünfte, bei denen die Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 (ua. künstlerische Darbietungen) oder Nr. 2 (ua. künstlerische Tätigkeit) unterlagen (vereinfachtes Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3);

► für bestimmte beschränkt Stpf. Rückausnahmen, nämlich

- für beschränkt Stpf., bei denen nachträglich das Fehlen der Voraussetzungen für die unbeschränkte StPflicht gem. § 1 Abs. 2 (erweiterte unbe-

schränkte StPfl. für Auslandsbedienstete), Abs. 3 (fiktive unbeschränkte StPfl.) oder § 1a (Splittingtarif) festgestellt wurde (Nachforderungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1), und

- für beschränkt stpfl. ArbN, die die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats besitzen und in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (Antragsveranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2), sowie

► *Regelungen über Pauschalierung und Erlass* (Abs. 7).

II. Verfassungsmäßigkeit

6

Die Ausgestaltung der beschränkten StPfl. und damit auch § 50 müssen dem auch für beschränkt Stpfl. geltenden (BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190) Art. 3 Abs. 1 GG genügen und müssen an dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ausgerichtet sein. Zur Verfassungsmäßigkeit der Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt Stpfl. vgl. auch Vor §§ 1, 1a Anm. 31.

Keine Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse bei beschränkt Steuerpflichtigen: Nach BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65 (StRK KuponStG 1965 R. 1) begründen die in § 50 enthaltenen Unterschiede in der stl. Behandlung der beschränkt Stpfl. keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG. Die unterbleibende Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse wird im Wohnsitzstaat des Stpfl. nachgeholt. Vereinzelt Härtefälle stehen der zulässigen Typisierung nicht entgegen (vgl. BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190). Die beschränkte StPfl. wirkt weder konfiskatorisch noch erdrosselnd und verstößt nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG (vgl. BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701). § 1 Abs. 3 gestattet beschränkt Stpfl. mit fast ausschließlich inländ. Einkünften die Behandlung als unbeschränkt stpfl. und ermöglicht die steuerwirksame Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse.

Folgende Regelungen wurden als verfassungsgemäß betrachtet:

- Nichtanwendung des Splittingverfahrens (§ 32a Abs. 5): BFH v. 5.2.1965 – VI 334/63 U (BStBl. III 1965, 352); BVerfG v. 11.12.1969 – 1 BvR 154/69 (DStR 1970, 83); zur Verfassungsmäßigkeit in Bezug auf Art. 6 GG vgl. BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82 (BStBl. II 1990, 701).
- Ausschluss vom LStjA: BFH v. 14.2.1975 – VI R 210/72 (BStBl. II 1975, 497); BVerfG v. 5.9.1975 – 1 BvR 219/75 (HFR 1975, 540); kritisch hierzu HERRMANN, FR 1989, 605 (609).
- Begrenzung des SA-Abzugs: FG Hamb. v. 6.2.2003, BeckRS 2003 21014107, rkr.
- Pauschalierung nach Abs. 7: § 34c Abs. 5, der wie § 50 Abs. 7 eine Pauschalierung der ESt. auf ausländ. Einkünfte zulässt, wurde als hinreichend bestimmt angesehen, BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548.
- Nichtberücksichtigung des Existenzminimums sowie Erhebung einer Mindeststeuer (BFH v. 19.11.2003 – I R 57/02, BFH/NV 2004, 766).

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegen

- die Nichteinbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Einkommensermittlung und die Nichterstattung zuviel einbehaltener LSt.,

wenn keine Veranlagung zur ESt. nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 beantragt werden kann und diese ArbN daher gegenüber den anderen ohne sachlichen Grund benachteiligt werden,

- die Versagung des Veranlagungswahlrechts für ArbN bei beschränkter StPfl., die nicht Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats sind (PROKISCH, RIW 1991, 396 [404]; KUMPF/ROTH, StuW 1996, 259 [262 f.]; aA FG Düss. v. 3.6.2005, EFG 2005, 1738, rkr.).

7

III. Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag

Weitgehende Vereinbarkeit: Für Sachverhalte innerhalb der EU müssen die Regelungen der beschränkten StPfl. im Allgemeinen (vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 35 ff.) und des § 50 im Besonderen dem EG-Vertrag genügen. Dies trifft für die meisten Einzelregelungen des § 50 zu, wie vom EuGH festgestellt oder durch Umsetzung von EuGH-Urteilen in nationales Recht gewährleistet:

- ▷ *Keine Diskriminierung von beschränkt stpfl. ArbN* (EuGH v 14.2.1995 – Rs. C-279/93 [Schumacker], EuGHE I-1995, 225): Beschränkt stpfl. EU-Staatsangehörige, die sich in gleicher Lage wie unbeschränkt stpfl. befinden, müssen gleich behandelt werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sie im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte haben und keine Vergünstigungen aus der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands gewähren werden. Die Gleichbehandlung erstreckt sich auch auf das Steuererhebungsverfahren. Der Gesetzgeber hat diese Vorgabe in § 1 Abs. 3 (Antragsveranlagung bei überwiegend inländ. Einkünften) umgesetzt.
- ▷ *Unzulässigkeit des Ausschlusses persönlicher Verhältnisse bei ArbN:* Die Quellenbesteuerung von beschränkt stpfl. ArbN ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags und anderer persönlicher Verhältnisse ist auch dann unzulässig, wenn gebietsfremde Personen im Wohnsitzstaat nur über Ressourcen verfügt haben, die ihrem Wesen nach nicht der ESt. unterliegen (EuGH v. 1.7.2004 – Rs. C-169/03 [Wallentin], EuGHE I-2004, 6443).
- ▷ *Keine EU-Verpflichtung zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Quellenstaat:* Das Gemeinschaftsrecht enthält kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der die persönliche und familiäre Situation eines ArbN berücksichtigt werden muss. Es darf nur keine Diskriminierung oder Beschränkung einer Grundfreiheit vorliegen (EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-385/00 [de Groot], EuGHE I-2002, 11819).
- ▷ *Zulässige Beschränkung des Splittingtarifs durch Einkommensgrenzen:* Das Splittingverfahren darf bei gebietsfremden Eheleuten davon abhängig sein, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens im Inland erzielt werden oder alternativ ein bestimmter Betrag ausländ. Einkünfte nicht überschritten wird (EuGH v. 14.9.1999 – Rs. C-391/97, EuGHE I-1999, 5451). Dagegen ist der Abschluss des Splitting-Tarifs wegen Überschreitung der relativen und absoluten Einkommensgrenze unzulässig, wenn der Ehegatte im anderen Mitgliedstaat dort nicht stpfl. ist (EuGH v. 25.1.2007 – Rs. C-329/05 [Meindl], EuGHE I-2007, 1107).
- ▷ *Keine Rechtfertigung durch entgehende Besteuerung korrespondierender Einnahmen:* Das Abzugsverbot von Beiträgen zur Altersrücklage für beschränkt stpfl. ist nicht dadurch gerechtfertigt, dass die künftigen Rentenzahlungen nicht im Quellenstaat besteuert werden können (EuGH v. 11.8.1995 – Rs. C-80/94 [Wielockx], EuGHE I-1995, 2493).

- ▷ *Zulässige Beschränkung des Verlustvortrags auf Zusammenhang mit inländischen Einkünften:* Der Abzug von Verlusten darf auf Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften beschränkt werden (EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 [Futura Participations], EuGHE I-1997, 2471).
- ▷ *Keine Beschränkung des Verlustausgleichs auf Unterlagen im Inland:* Der Verlustvortrag darf nicht voraussetzen, dass die Bücher über die inländ. Tätigkeiten im Inland geführt und aufbewahrt werden (EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 [Futura Participations], EuGHE I-1997, 2471). Die FinVerw. fingiert in R 50.1 Satz 1 EStR eine rückwirkende Bewilligung einer Aufbewahrungserleichterung, wenn diese Unterlagen in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR aufbewahrt werden.
- ▷ *Unzulässige Beschränkung des sonst nicht steuerwirksamen Verlustausgleichs auf das Inland:* Der Ausschluss des Verlustabzugs ist unzulässig, wenn der Verlust in keinem der betroffenen Mitgliedstaaten abgezogen werden kann, während dies sehr wohl möglich wäre, wenn sich die Betriebsstätten der Gesellschaft ausschließlich im Inland befänden (EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-141/99 [A-mid], EuGHE I-2000, 11619).
- ▷ *Keine Bruttobesteuerung für beschränkt Stpfl.:* Die Besteuerung beschränkt Stpfl. auf Basis der Bruttoeinnahmen ist unzulässig, wenn unbeschränkt Stpfl. ihre BA/WK geltend machen können und nach ihren Netto-Einkünften besteuert werden (EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], EuGHE I-2003, 5933). Die FinVerw. lässt eine Nettosteuerung in den Fällen des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 im Wege des vereinfachten Erstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 dann und soweit zu, wie die Abzugsteuer die tarifliche Steuer auf die um den Grundfreibetrag erhöhten Einkünfte übersteigt (BMF v. 3.11.2003, DStR 2003, 1980).
- ▷ *Zulässigkeit des einheitlichen Steuersatzes für beschränkt Stpfl.:* Die Anwendung eines einheitlichen (statt progressiven) Steuersatzes ist zulässig, wenn der Steuersatz von 25 % nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrags in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde (EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], EuGHE I-2003, 5933; BFH v. 19.11.2003 – I R 57/02, BFH/NV 2004, 766). Das BMF wendet diese Grundsätze für alle EU- und EWR-Staatsangehörigen in allen noch offenen Fällen an (BMF v. 10.9.2004, BStBl. I 2000, 860).
- ▷ *Unzulässigkeit des SA-Abzugsverbots von Steuerberatungskosten:* Die nur für beschränkt Stpfl. geltende Beschränkung des Abzugs von Steuerberatungskosten war unzulässig (EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-346/04 [Conijn], EuGHE I-2006, 6137). Die FinVerw. gestattete allen EU- oder EWR-Staatsangehörigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der EU oder im EWR den Abzug von Steuerberatungskosten in allen noch offenen Fällen (BMF v. 17.4.2007, BStBl. I 2007, 451). Seit VZ 2006 ist § 10 Abs. 1 Nr. 6 und damit die Möglichkeit des SA-Abzugs für alle Stpfl. entfallen.
- ▷ *Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens bei beschränkt Stpfl.:* Der EG-Vertrag lässt ein auf beschränkt Stpfl. beschränktes StAbzugsverfahren zu. Ebenfalls rechtmäßig ist, dass Ausgaben nur dann berücksichtigt werden, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist (EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 [FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH], EuGHE I-2006, 9461).

- ▷ *Unzulässigkeit der Bruttobesteuerung im Abzugsverfahren bei beschränkt Stpfl.:* Im StAbzugsverfahren müssen die BA abziehbar sein, wenn diese in unmittelbarem Zusammenhang mit inländ. Einnahmen stehen. Die Beschränkung im Abzugsverfahren auf BA in unmittelbarem Zusammenhang mit der stpfl. Tätigkeit ist rechtmäßig (EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 [FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH], EuGHE I-2006, 9461).
- ▷ *Zulässige Abzugsbeschränkung auf unmittelbar mit inländischen Einnahmen zusammenhängende BA:* Die StErstattung darf davon abhängig sein, dass die BA in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den inländ. Einnahmen stehen. Diese Kosten sind unabhängig vom Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung als solche Ausgaben anzusehen (EuGH v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04 [Centro Equestre da Lezíria Grande Lda], EuGHE I-2007, 1425).
- ▷ *Unzulässige Beschränkung der BA, sofern sie 50 % der Einnahmen übersteigen:* Die Erstattung der Steuer an beschränkt Stpfl. darf nicht von der Voraussetzung abhängig sein, dass die genannten BA die Hälfte der erwähnten Einnahmen übersteigen (EuGH v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04 [Centro Equestre da Lezíria Grande Lda], EuGHE I-2007, 1425). Die FinVerw. führt das vereinfachte Erstattungsverfahren unabhängig von der Höhe der in unmittelbarem Zusammenhang stehenden BA auch und insoweit durch, als die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 die tarifliche ESt. auf das um den Grundfreibetrag erhöhte Einkommen übersteigt (BFM v. 3.11.2003, DStR 2003, 1980).

Bedenken bestehen insbes. (noch) bei folgenden Vorschriften hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag:

- ▷ *Ausschlusses persönlicher Verhältnisse bei fehlender Auswirkung im Wohnsitzstaat:* Die Nichtberücksichtigung persönlicher Verhältnisse im EU- bzw. EWR-Wohnsitzstaat kann eine Berücksichtigung im Quellenstaat erfordern (EuGH v. 1.7.2004 – Rs. C-169/03 [Wallentin], EuGHE I-2004, 6443).
- ▷ *Bruttobesteuerung für beschränkt Stpfl.:* Die Besteuerung beschränkt Stpfl. auf Basis der Bruttoeinnahmen ist unzulässig, wenn unbeschränkt Stpfl. ihre BA/WK geltend machen können und nach ihren Netto-Einkünften besteuert werden (EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], EuGHE I-2003, 5933). Die FinVerw. wendet diese Grundsätze nur in den Fällen des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 an (BMF v. 3.11.2003, DStR 2003, 1980).
- ▷ *Künftige Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens bei beschränkt Stpfl.:* Der EG-Vertrag lässt ein auf beschränkt Stpfl. beschränktes StAbzugsverfahren zu, aber nur solange die EG-Beitreibungsrichtlinie 2001/44/EG v. 15.6.2001 (ABl. EG Nr. L 175, 17) noch keine Durchsetzung von Steueransprüchen sicherstellt (vgl. EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 [FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH], EuGHE I-2006, 9461; v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04 [Centro Equestre da Lezíria Grande Lda], EuGHE I-2007, 1425). Nach BFH v. 29.11.2007 – I B 181/07 (BStBl. II 2008, 195) bestehen jedoch keine ernstlichen Zweifel an der Gemeinschaftsrechtmäßigkeit des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 trotz Eingreifen der EU-Beitreibungsrichtlinie.

8 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 50

Beschränkte Steuerpflicht: § 50 gilt für beschränkt EStpfl. und hinsichtlich Abs. 1 Satz 1 (BA/WK), Satz 2 (Verluste), Satz 3 (SA etc.), Abs. 2 (Verluste), Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 (vereinfachtes Erstattungsverfahren), Abs. 6 (StAnrechnung) und Abs. 7 (Pauschalierung und Erlass) auch für beschränkt KStpfl. (§ 8 Abs. 1 KStG, R 32 Abs. 1 KStR).

Bei einem Wechsel in die unbeschränkte StPfl. kann § 50 auch für unbeschränkt Stpfl. anwendbar sein. Dies ist insbes. für Ereignisse während der beschränkten StPfl. der Fall, die nicht durch den Wechsel in die unbeschränkte Stpfl. einer Beschränkung entgegen stehen sollen.

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht: § 50 gilt auch im Fall erweiterter beschränkter StPfl., soweit § 2 AStG als die speziellere Vorschrift keine abweichende Regelung enthält. Dabei ergibt sich:

► *Abs. 1:* BA/WK sind abziehbar, soweit sie mit im Inland stpfl. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3 Tz. 2.5.1.1).

Ein Verlustabzug nach § 10d setzt voraus, dass die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 erfüllt sind und damit der Verlust in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften steht und sich aus im Inland aufbewahrten Unterlagen ergibt (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3 Tz. 2.5.1.2.).

► *Abs. 2:* Nach BFH v. 3.11.1982 – I R 3/79 (BStBl. II 1983, 259) ist bei erweiterter beschränkter Stpfl. ein Verlustausgleich wie bei unbeschränkter Stpfl. zuzulassen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Dieser Auffassung hat sich die FinVerw. angeschlossen (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3 Tz. 2.5.1.2.).

► *Abs. 3* gilt für erweiterter beschränkt Stpfl. mit einer sich aus § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG ergebenden Mindestregelung: Die ESt. darf die StAbzugsbeträge nicht unterschreiten, dh. eine Erstattung von StAbzugsbeträgen findet nicht statt (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3 Tz. 2.5.3.3.). Str. ist, ob darüber hinaus auch generell der Mindeststeuersatz von 25 % gilt (so BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3 Tz. 2.5.3.3.) oder ob sich dieser nur auf die nach § 49 stpfl. Einkünfte bezieht (so FWB/WASSERMEYER, § 2 AStG Rn. 119 ff.).

► § 50 Abs. 5 Satz 1: Die Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Kapitalertrag und nach § 50a tritt für erweiterter beschränkt Stpfl. nicht ein (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG). Die entsprechenden Einkünfte sind damit in die Veranlagung einzubeziehen. Für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleibt es bei der abgeltenden Wirkung der einbehaltenen LSt.

Einstweilen frei.

10–12

E. Verhältnis des § 50 zu anderen Vorschriften

13

Verhältnis zu §§ 1, 1a:

► § 1 Abs. 3 behandelt beschränkt Stpfl. als unbeschränkt stpfl., wenn deren Einkünfte zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen und andere Einkünfte nicht mehr als 6136 € betragen (Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1). § 1 Abs. 3 ersetzt die frühere Regelung in § 50 Abs. 4. Beschränkt Stpfl. sollen nicht durch § 50 beschränkt sein, wenn eine Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Wohnsitzstaat mangels Einkünften ausscheidet.

► § 1a (*fiktive unbeschränkte Steuerpflicht*) erlaubt EU-/EWR-Staatangehörigen über § 1 Abs. 3 hinaus insbes. die Anwendung des Splittingtarifs. Damit soll gesichert werden, dass beschränkt stpfl. EU-/EWR-Staatsangehörige auch im Hinblick auf den Splittingtarif mit unbeschränkt Stpfl. gleichbehandelt werden.

Verhältnis zu § 50a: Er ist keine *lex specialis* zu Abs. 7 (Pauschalierung), so dass auch beim StAbzug nach § 50a Maßnahmen nach Abs. 7 möglich sind. Der LStAbzug durch einen inländ. ArbG und damit Abs. 1 Satz 4 gehen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vor.

Verhältnis zu § 42 AO: Er ist auch bei der beschränkten StPfl. anzuwenden, vgl. BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235.

Verhältnis zu DBA:

► *Grundsatz:* Die in § 50 geregelten Fragen der Einkunftsermittlung und StFestsetzung für beschränkt Stpfl. sind regelmäßig nicht Gegenstand der DBA. Nur bei der Betriebsstättenbesteuerung sieht Art. 7 Abs. 3 OECD-MA konkrete und im Fall der Übernahme im DBA vorrangige Vorschriften zur Gewinnermittlung vor.

► *Persönliches Diskriminierungsverbot:* Nach Art. 24 Abs. 1 OECD-MA dürfen Staatsangehörige eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat keiner anderen oder belastenderen Besteuerung unterworfen werden als Staatsangehörige des anderen Staats unter gleichen Verhältnissen. Dies gilt auch, wenn die betreffenden Personen in keinem der Vertragsstaaten ansässig sind. Art. 24 Abs. 2 OECD-MA dehnt das Diskriminierungsverbot auf in einem Vertragsstaat ansässige Staatenlose aus.

Die Unterscheidung zwischen beschränkter und unbeschränkter StPfl. erfolgt in Deutschland nicht nach dem Kriterium der Staatsangehörigkeit, sondern anhand des Kriteriums der Ansässigkeit. Eine unterschiedliche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt Stpfl. ist daher nicht verboten.

Nur Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 ermöglicht beschränkt stpfl. ArbN, die Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats sind und in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, eine Veranlagung zur ESt. zu beantragen. Das Verbot der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit fordert, diese Vorschrift auch auf Staatsangehörige anderer Staaten anzuwenden, wenn sie in einem EU- oder EWR-Staat ansässig sind, da beschränkt stpfl. deutschen ArbN unter gleichen Verhältnissen ein Veranlagungswahlrecht zustünde (vgl. KUMPF/ROTH, *StuW* 1996, 259 [263]; LÜDICKE in *Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk*, 1997, 647 [670]). Schließlich können deutsche Staatsangehörige den Antrag stellen, von dem die DBA-Staatsangehörigen ausgeschlossen sind.

► *Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot:* Nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA darf eine Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat unterhält, nicht ungünstiger besteuert werden als ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats. Für die Betriebsstättentätigkeit soll es zu keiner höheren Besteuerung kommen, wenn sie statt von einem unbeschränkt Stpfl. von einem beschränkt Stpfl. ausgeübt wird. Dabei ist beim Vergleich auf Unternehmen mit vergleichbarer Steuerrechtsqualifikation abzustellen (vgl. im Einzelnen DW/WASSERMAYER, Art. 24 MA Rn. 46 ff.; ebenso KUMPF, *Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern*, 1982, 173 f., jeweils mwN). Nach Art. 24 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA ist ein Vertragsstaat nicht verpflichtet, den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen StFreibeträge, -Vergünstigungen und -Ermäßigungen auf Grund des Personenstands oder der Familienlasten zu gewähren, die er seinen ansässigen Personen gewährt. Diese Einschränkung bezieht sich auf natürliche Personen und soll sicherstellen, dass es über das Diskriminie-

rungsverbot zu keiner doppelten Berücksichtigung der aufgeführten Abzugsbeträge im Wohnsitz- und Betriebsstättenstaat kommt (s. Art. 24 Ziff. 22 Kommentar zum OECD-MA).

Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot ist für § 50 von Bedeutung und verlangt, dass die Gewinnermittlungsvorschriften für Betriebsstätten sich nicht von denen für inländ. Unternehmen unterscheiden. Der Mindeststeuersatz von 25 % für die inländ. Betriebsstätte kann das Betriebsstättendiskriminierungsverbot verletzen, da sie zwar voll der Progression ab einem Steuersatz von 25 % unterworfen wird, aber umgekehrt die Anwendung des unteren Tarifbereichs ausgeschlossen wird.

In einer Bemerkung zum OECD-Kommentar (Art. 24 Ziff. 61) hat die deutsche FinVerw. allerdings zum Ausdruck gebracht, dass der Mindeststeuersatz von 25 % gem. § 50 Abs. 3 Satz 2 ihres Erachtens nicht gegen das Betriebsstättendiskriminierungsverbot verstößt, da zum einen die Anwendung des Mindeststeuersatzes nur auf inländ. Quellen vorgeschrieben sei und zum anderen der Mindeststeuersatz am unteren Ende des progressiven Tarifs liege.

Wenn die inländ. Betriebsstätte auch mit Einkünften stpfl. ist, auf denen ausländ. Ertragsteuern lasten, so ergibt sich aus dem Diskriminierungsverbot, dass sie dafür die gleichen unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Anspruch nehmen kann wie ein unbeschränkt stpfl. Gewerbebetrieb (s. DW/WASSERMEYER, Art. 24 MA Rn. 52). Dem trägt Abs. 6 Rechnung.

Einstweilen frei.

14–24

Erläuterungen zu Abs. 1: Die Einkommensermittlung beschränkt Steuerpflichtiger

A. Der Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten (Abs. 1 Satz 1)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1

25

Nur bei Veranlagung: Die Gewinn- oder Überschussermittlung nach Maßgabe des Abs. 1 ist nur im Fall einer Veranlagung relevant. Bei StAbzug ist eine Veranlagung durch die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 5 Satz 1 ausgeschlossen, sofern nicht eine Ausnahme nach Abs. 5 Satz 2 eingreift (inländ. Betrieb, Nachforderungsveranlagung und Antragsveranlagung). Das vereinfachte Erstattungsverfahren ist keine Veranlagung, sondern ein in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 abschließend geregeltes Sonderverfahren, das sich auf die einzelne Veranstaltung bezieht und beschränkt.

Ausfluss des Nettoprinzips: Abs. 1 Satz 1 lässt für beschränkt Stpfl. den Abzug von BA/WK nur zu, wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen. Da die inländ. Einkünfte nach den Grundsätzen des inländ. StRechts ermittelt werden, folgt bereits aus der Begriffsbestimmung der WK und BA, dass nur die durch die inländ. Einkünfte veranlassten Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden (zu diesem Korrespondenzgedanken vgl. § 3c Anm. 19). Bei mehreren Betriebsteilen muss ein (wirtschaftlicher) Zusammenhang mit einem inländ. Betriebsteil gegeben sein. Die Vorschrift entspricht dem Nettoprinzip, nach dem die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfor-

dert, von den Einnahmen die zur Erzielung gemachten Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, begrenzt das Nettoprinzip aber (da für beschränkt Stpfl. das Welteinkommensprinzip nicht gilt) auf inländ. BA/WK.

Geltungsbereich: Die Einschränkung der Abziehbarkeit von BA/WK in Abs. 1 Satz 1 gilt nur für beschränkt Stpfl., und zwar gleichermaßen für beschränkt EStpfl. iSd. § 1 Abs. 4 und KStpfl. iSd. § 2 KStG. Für KStpfl. iSd. § 2 Nr. 2 KStG ist Abs. 1 Satz 1 allerdings regelmäßig ohne Bedeutung, da beim StAbzug für beschränkt Stpfl. die Berücksichtigung von BA/WK über Abs. 1 Satz 1 hinaus eingeschränkt ist.

26–34 Einstweilen frei.

35

II. Betriebsausgaben und Werbungskosten

Betriebsausgaben: Durch Klammerzusatz verweist Abs. 1 Satz 1 auf § 4 Abs. 4–8. Es gilt die allgemeine Definition der BA als durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen (§ 4 Abs. 4). Die Besonderheiten beim Schuldzinsenabzug (§ 4 Abs. 4a – Überentnahmen, § 4h – Zinsschranke, § 8c KStG), die Abzugsverbote in § 4 Abs. 5, 5a (Fahrtkosten), Abs. 5b (GewSt.), Abs. 6 (Parteispenden), die Aufzeichnungspflichten für bestimmte BA (§ 4 Abs. 7) und der Verweis auf die Anwendbarkeit von §§ 11a und 11b (§ 4 Abs. 8) sind zu beachten.

Werbungskosten: Durch Klammerzusatz wird in Satz 1 auf § 9 und damit auf die allgemeine Definition als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1) und auf die in § 9 Abs. 1 Satz 3 sowie in Abs. 2–5 enthaltenen Einzelregelungen verwiesen.

Betriebsausgaben/Werbungskosten bei abgeltendem Steuerabzug:

► *Grundsätzlich keine Abziehbarkeit von BA/WK:* Wird bei beschränkt Stpfl. die ESt. durch StAbzug erhoben, ist die Abziehbarkeit von BA/WK ausgeschlossen, wenn der StAbzug abgeltende Wirkung hat (vgl. Anm. 45). Die Abzugsteuer vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a gilt nach Abs. 5 Satz 1 die ESt. ab. Auch bei der Antragsveranlagung für EU-/EWR-ArBN mit EU-/EWR-Wohnsitz nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 bleibt die Abgeltungswirkung für steuerabzugspflichtige Einkünfte vom Kapitalertrag oder nach § 50a erhalten, die (nur) in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind. Insoweit können keine BA/WK nach Abs. 1 abgezogen werden. Im Nachforderungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 ist – im Gegensatz zur Nachforderungsveranlagung – entsprechend § 39 Abs. 5a kein Abzug von BA/WK vorgesehen. Dort wird nur die LSt. nachgefordert, ohne dass WK berücksichtigt werden, die nicht schon im LStVerfahren (Eintragung auf der LStKkarte) zu berücksichtigen waren.

► *Ausnahme:* Eine Berücksichtigung von BA/WK ist hingegen nicht ausgeschlossen beim vereinfachten Erstattungsverfahren gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 hinsichtlich der nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 erhobenen Steuer für künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darstellungen. Im Rahmen des vereinfachten Erstattungsverfahrens sind ausschließlich BA/WK zu berücksichtigen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen, von denen der StAbzug erfolgte (Ausschluss von Sowi-Kosten). BA, die im Rahmen einer inländ. Betriebsstätte anfallen, sind bei der Veranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 zu berücksichtigen.

Allgemeine Abzugsverbote für Betriebsausgaben/Werbungskosten gelten gleichermaßen für unbeschränkt und beschränkt Stpfl.:

- § 3c (Aufwendungen im Zusammenhang mit streifen Einnahmen); vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21;
- § 4 Abs. 4a (Schuldzinsen auf Überentnahmen),
- § 4 Abs. 5 (nicht abziehbare BA),
- § 4 Abs. 5a (Fahrkosten),
- § 4 Abs. 5b (GewSt.),
- § 4 Abs. 6 (Parteispenden nur SA),
- § 4h (Zinsschranke),
- § 9 Abs. 2 (Fahrkosten),
- § 9 Abs. 5 (entsprechende Geltung des § 4 Abs. 5 – nicht abziehbare BA),
- § 12 (Lebensführung, freiwillige Zuwendungen, ESt., USt. auf bestimmte nicht abziehbare BA).

Keine inländische Aufbewahrung von Unterlagen: Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 2 (Verlustabzug nach § 10d) erfordert Abs. 1 Satz 1 neben dem wirtschaftlichen Zusammenhang nicht, dass sich die BA/WK aus im Inland aufbewahrten Unterlagen ergeben. Der Stpfl. trägt dennoch für steuermindernde Umstände die objektive Beweislast. Bei Vorgängen mit Auslandsbezug sind die erweiterten Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO zu beachten (vgl. hierzu BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140). Soweit ein beschränkt Stpfl. der Buchführungspflicht oder anderen Aufzeichnungspflichten unterliegt, sind Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Inland zu führen und aufzubewahren (§ 146 Abs. 2 Satz 1 AO). Nach BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84 (BStBl. II 1989, 140) ist die Verbuchung einer BA in der inländ. Buchführung jedoch keine Voraussetzung für deren Abziehbarkeit.

Einstweilen frei.

36–37

III. Wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländischen Einkünften

38

Inländische Einkünfte sind die in § 49 Abs. 1 aufgeführten Einkünfte. Mit inländ. „Einkünften“ muss der wirtschaftliche Zusammenhang bestehen, nicht mit inländ. Einnahmen. Daraus folgt, dass beschränkt Stpfl. vorbereitende und nachträgliche BA/WK haben können, die im Zusammenhang mit negativen Einkünften, nicht aber Einnahmen (weil solche nicht erzielt werden konnten) stehen.

Vgl. BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530 = HFR 1975, 276 (vorbereitende BA für eine Erfindung); v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620 (Refinanzierung einer Schiffskaufpreisforderung); vgl. auch RICHTER, DStZ 1983, 81.

Wirtschaftlicher Zusammenhang:

► *Mit den inländischen Einkünften:* Er muss mit den inländ. Einkünften insgesamt, nicht mit einzelnen inländ. Geschäftsvorfällen bestehen, die zu inländ. Einnahmen führen; s. RFH v. 9.1.1936, RStBl. 1936, 428 (durch Pfandbriefausgabe aufgebrauchte Mittel für Hypothekenausleihungen). Die (angestrebten) Einkünfte müssen stbar sein (s. BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732 betr. vorbereitende Aufwendungen für eine Tätigkeit im Ausland).

► *Veranlassung*: Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der BA/WK mit den inländ. Einkünften ist dann gegeben, wenn diese Aufwendungen durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlasst sind, die der Erzielung inländ. Einkünfte dient.

Soweit die Einkünfte nur aus den inländ. Einkünften bestehen, ist die Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs idR bereits durch die Feststellung abgedeckt, dass es sich um diesen Einkünften zuzuordnende BA/WK handelt.

Wenn aus Gesamteinkünften ein inländ. Bestandteil herauszulösen ist, wie dies zB bei einem Gewerbebetrieb der Fall ist, der aus einem ausländ. Stammhaus mit inländ. Betriebsstätte besteht, hat eine Aufteilung der Einkünfte zu erfolgen. Die Aufteilung ist gesetzlich nicht geregelt, wurde aber durch die FinVerw. in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) konkretisiert.

► *Wirtschaftlich*: Der Zusammenhang mit den inländ. Einkünften muss wirtschaftlicher Art sein, dh. ein rechtl., zeitlicher oder örtlicher Zusammenhang ist weder erforderlich noch ausreichend. Ein betriebsnotwendiger oder ausschließlicher Zusammenhang ist nicht erforderlich.

Nicht geforderte Zusammenhänge:

► *Rechtlicher Zusammenhang*: Ein Auseinanderfallen des wirtschaftlichen und rechtl. Zusammenhangs kann insbes. dann eintreten, wenn Gelder rechtl. bei einer Einkunftsquelle abgesichert werden, die Geldaufnahme aber durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlasst ist, die privaten Gründen oder der Erzielung von Einkünften aus einer anderen Quelle dient. Ein bloßer rechtl. Zusammenhang genügt nicht, um den erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang herzustellen. So begründet die dingliche Belastung eines Grundstücks mit einer Hypothek für sich allein erst einen rechtl. und noch keinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus diesem Grundstück (BFH v. 15.1.1980 – VIII R 70/78, BStBl. II 1980, 348; v. 14.11.1951 – IV 215/50 U, BStBl. III 1951, 235; v. 19.2.1982 – III R 108/80, BStBl. II 1982, 449).

► *Zeitlicher Zusammenhang*: BA/WK können auch vor und nach dem Zufluss der (geplanten) Einnahmen, mit denen sie in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, steuerwirksam anfallen (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620; BMF v. 27.9.1982, BStBl. I 1982, 771). Dies lässt sich bereits aus dem Erfordernis ableiten, dass der Zusammenhang mit den inländ. Einkünften und nicht Einnahmen bestehen muss, kann aber auch damit begründet werden, dass Abs. 1 Satz 1 einen wirtschaftlichen und keinen zeitlichen Zusammenhang fordert. Andererseits reicht ein zeitlicher Zusammenhang allein noch nicht aus, um einen wirtschaftlichen Zusammenhang herzustellen.

► *Örtlicher Zusammenhang*: Der Ort des Anfalls von BA/WK begründet ebenfalls für sich allein nicht den wirtschaftlichen Zusammenhang. So können im Ausland angefallene BA/WK mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; v. 18.9.1996 – I R 59/95, BFHE 181, 419). Nach BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84 aaO ist es bei der Ermittlung der Einkünfte einer inländ. Betriebsstätte für die Abziehbarkeit von BA unerheblich, ob die Aufwendungen von der Betriebsstätte oder vom ausländ. Stammhaus getragen werden.

► *Betriebsnotwendiger Zusammenhang*: Auch er ist keine Voraussetzung. Die BA/WK müssen aus betrieblicher oder betriebswirtschaftlicher Sicht nicht notwendig sein, um die inländ. Einkünfte zu erzielen (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84 aaO).

► *Ausschließlicher Zusammenhang*: Der wirtschaftliche Zusammenhang mit den inländ. Einkünften muss nicht ausschließlich sein. Es ist daher denkbar, dass BA/

WK ggf. schätzungsweise auch anteilig inländ. Einkünften zugeordnet und von ihnen abgezogen werden. Werden einer inländ. Betriebsstätte Aufwendungen des Stammhauses anteilig als BA zugerechnet, muss nach BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84 aaO die Angemessenheit des angewandten Verteilungsschlüssels plausibel gemacht werden.

► *Unmittelbarer Zusammenhang*: Ein unmittelbarer und mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang kann nicht gleichgesetzt werden. Dies ergibt sich insbes. aus der Formulierung in § 52 Abs. 33 Satz 1 („weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang“). Das Fehlen der ausdrücklichen Forderung nach einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang in Abs. 1 Satz 1 kann folglich nur bedeuten, dass hier auch ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ausreicht (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84 BStBl. II 1989, 140).

Notwendigkeit eines wirtschaftlichen Zusammenhangs an anderer Stelle:

► *Wirtschaftlicher Zusammenhang*: § 10d ist nur anzuwenden, wenn die Aufwendungen, die zu Verlusten führen, in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen. Nur dann liegen beachtliche BA/WK nach Abs. 1 Satz 1 vor, die zu einem Verlustabzug führen können. Ein StAbzug hat für Einnahmen eines inländ. Betriebs keine Abgeltungswirkung, wenn die Einnahmen zum inländ. Betrieb in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. § 34c Abs. 1–3 ist bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, wenn die Einkünfte zum Betrieb in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

► *Unmittelbarer Zusammenhang*: Die Erstattung von nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 einbehaltener Steuer setzt voraus, dass die BA/WK mit den dem StAbzug unterliegenden Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (und nach überholtem Wortlaut höher als die Hälfte der Einnahmen sind). Ein unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, wenn die Aufwendungen ohne die inländ. Einkünfte nicht entstanden wären. Eine weitere Entsprechung findet sich beim Abzugsverbot für BA/WK des § 3c Abs. 1, wenn die Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen und ohne diese nicht entstanden wären.

Vorweggenommene oder nachträgliche Betriebsausgaben/Werbungskosten:

► *Grundsatz*: Bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht kann nach Abs. 1 Satz 1 ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften erforderlich sein.

Nach der Auffassung der Rspr. (BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732; v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666; zum allgemeinen estl. Rechtsgrundsatz s. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113) sind vorweggenommene und nachträgliche Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit in Deutschland nicht stbaren Einnahmen stehen, bereits nach allgemeinen Rechtsgedanken des EStRechts nicht abziehbar. Ausgaben sind nur dann abziehbar, wenn sie mit Einkünften in Zusammenhang stehen, die der inländ. Besteuerung unterliegen. Abs. 1 Satz 1 ist somit einkunftsbezogen auszulegen. Insofern ist es unerheblich, ob man mit der Rspr. die Abziehbarkeit vorweggenommener oder nachträglicher BA/WK anhand des allgemeinen Rechtsgrundsatzes beurteilt oder Abs. 1 Satz 1 anwendet; beide Auffassungen führen zum gleichen Ergebnis.

- ▶ *Vorweggenommene BA/WK für die Zeit der beschränkten StPflcht* während der unbeschränkten StPflcht sind nur dann abziehbar, wenn sie in Zusammenhang mit stbaren Einkünften stehen. Die geplanten Einkünfte, denen die BA/WK veranlassende Tätigkeit dient, müssen somit inländ. Einkünfte gem. der Definition in § 49 Abs. 1 sein.
- ▶ *Nachträgliche WK/BA für die Zeit der beschränkten StPflcht* während der Zeit der unbeschr. StPflcht müssen in Zusammenhang mit stbaren Einkünften stehen. Abzugsvoraussetzung ist somit, dass die Einkünfte, denen die Tätigkeit dient, durch die die BA/WK veranlasst sind, inländ. Einkünfte darstellen.
- ▶ *Vorweggenommene BA/WK für die Zeit der unbeschränkten StPflcht* während der Zeit der beschränkten StPflcht können abgezogen werden. Schließlich sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt, weil die Aufwendungen im Zusammenhang mit stbaren Einkünften stehen, die bei unbeschränkt StPfl. im Welteinkommen bestehen (zum Erfordernis eines Zusammenhangs mit inländ. Einkünften vgl. FG Hamb. v. 9.3.2007, DStR 2007, 1090, rkr. Andere für beschränkt StPfl. geltende Vorschriften sind wegen § 11 Abs. 2 jedoch zu beachten.
- ▶ *Nachträgliche BA/WK für die Zeit der unbeschränkten StPflcht*, die erst in der Zeit der beschränkten StPflcht anfallen, können auch dann abgezogen werden, wenn sie nicht mit inländ. Einkünften in Zusammenhang stehen. Abs. 1 Satz 1 begrenzt den Abzug seinem Sinn und Zweck nach nicht. Wegen § 11 Abs. 2 (Abflussprinzip) ist eine Berücksichtigung jedoch nur in der Zeit der beschränkten StPflcht möglich, so dass ein Abzug dennoch ausscheidet, wenn andere für beschränkt StPfl. geltende Vorschriften diesem entgegenstehen. Verlustausgleich und -abzug müssen jedoch ungeachtet Abs. 1 Satz 1 möglich sein.

Wechsel der subjektiven Steuerpflicht innerhalb eines Kalenderjahrs: Gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 sind die während der beschränkten EStPflcht erzielten inländ. Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten EStPflcht einzubeziehen. Im Kj. des Wechsels ist nur eine Veranlagung durchzuführen. Die in der beschränkten StPflcht erzielten inländ. „Einkünfte“ (nicht von inländ. Einnahmen und BA/WK) müssen jedoch gesondert ermittelt werden (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, IStR 1996, 105 [109]; LUDEWIG, INF 1997, 616).

Zusammenhang und DBA:

- ▶ *Grundsatz:* Die DBA ordnen den Vertragsstaaten Einnahmen oder Einkünfte zur Besteuerung zu, enthalten aber regelmäßig keine eigenen Vorschriften zur Einkunftsermittlung. Diese ist vielmehr nach innerstaatlichem Recht vorzunehmen; s. zB BFH v. 24.9.1985 – IX R 132/83 (BStBl. II 1986, 287). Somit ergibt sich grundsätzlich keine Überschneidung zu Abs. 1 Satz 1.
- ▶ *Betriebsstättengewinn:* Der einer Betriebsstätte zuzuordnende Gewinn kann nach DBA regelmäßig mit zwei Ermittlungsmethoden festgestellt werden. Vorrangig ist die direkte Methode (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA) anzuwenden, bei der die Betriebsstätte als wirtschaftlich selbständige Einheit gedacht wird. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA erlaubt auch die indirekte Methode, wenn diese in einem Vertragsstaat üblich ist. Sie ermittelt den der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinn durch Aufteilung des Gesamtunternehmensergebnisses mittels geeigneter Schlüssel. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA präzisiert die direkte Methode dahin, dass die Aufwendungen unabhängig davon zu berücksichtigen sind, in welchem Staat sie angefallen sind. Diese Abkommensvorschrift entspricht den Grundsätzen des Abs. 1 Satz 1. Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten werden ausdrücklich einbezogen, so dass auch diese Abkommensvorschrift die

Grundregel des Abs. 1 Satz 1 unberührt lässt. Die indirekte Methode ist ebenfalls mit Abs. 1 Satz 1 vereinbar.

Einstweilen frei.

39–44

IV. Rechtsfolge: Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten 45

Besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften, so dürfen beschränkt Stpfl. BA/WK, ohne dass weitere Voraussetzungen, wie zB inländ. Aufzeichnungen oder Verbuchung in einer inländ. Buchführung, erfüllt sein müssen, diese „abziehen“. Abziehen bedeutet, dass BA/WK bei Ermittlung der jeweiligen inländ. Einkünfte mindernd zu berücksichtigen sind.

Diese Abziehbarkeit tritt aber nur ein,

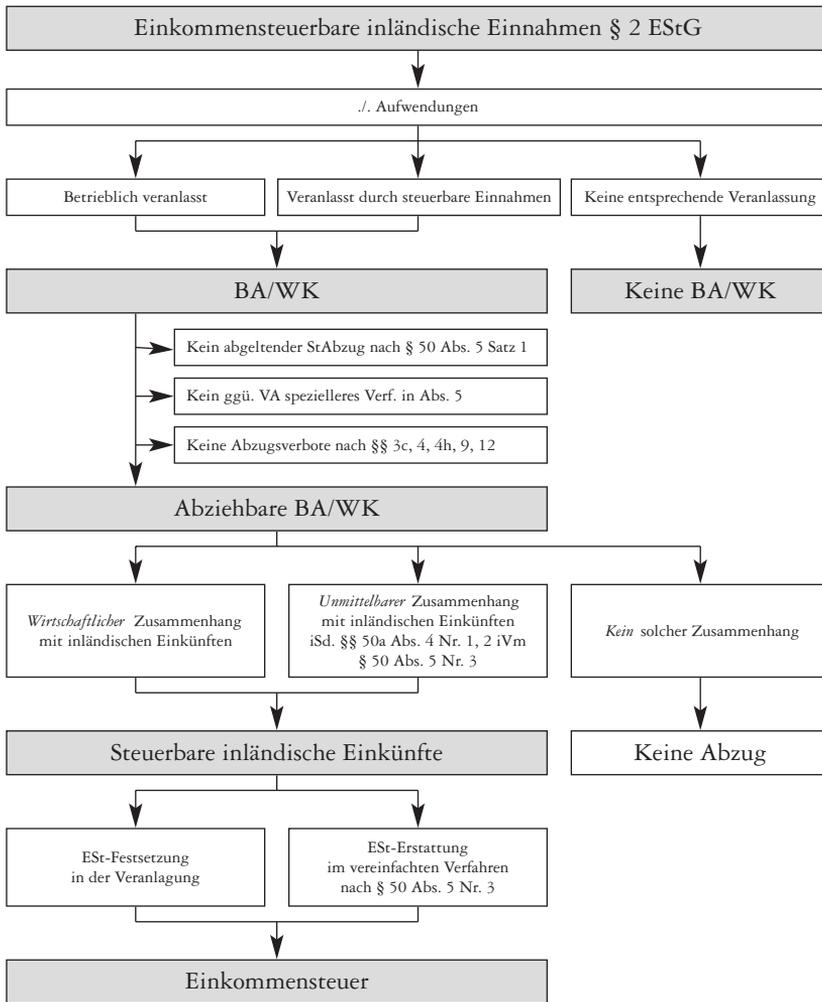
- ▷ wenn kein anderes Abzugsverbot eingreift: Trotz wirtschaftlichen Zusammenhangs kann ein Abzug von BA/WK ausgeschlossen sein, wenn eine Abzugsteuer vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a vorliegt. Mit dieser Abzugsteuer ist die ESt. nach § 50 Abs. 5 Satz 1 grundsätzlich abgegolten, vgl. auch Anm. 35. Der Abzug von BA/WK kann dann auch nicht bei einer späteren Veranlagung vorgenommen werden (BFH v. 10.4.1975 – I R 261/72, BStBl. II 1975, 586). Eine Berücksichtigung von BA/WK ist hingegen nicht ausgeschlossen, wenn eine Ausnahme von der abgeltenden Wirkung des StAbzugs besteht. Beim vereinfachten Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 muss dann zusätzlich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Einnahmen bestehen, von denen der StAbzug erfolgte. Besteht kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften, so gilt nach Abs. 1 Satz 1 ein Abzugsverbot.
- ▷ wenn die jeweiligen BA/WK dem Grunde nach abziehbar sind. Denn §§ 49 ff. enthalten nur Sonderregeln für beschränkt Stpfl. Soweit diese keine Abweichung von dem enthalten, was für unbeschränkt Stpfl. gilt, richtet sich auch die Besteuerung der beschränkt Stpfl. nach den allgemeinen estl. Vorschriften. Zur Übersicht, inwieweit danach WK nicht zum Abzug zugelassen sind, vgl. Anm. 49.

Einstweilen frei.

46–48

49

V. Übersicht zu den abziehbaren Betriebsausgaben/Werbungskosten nach Abs. 1 Satz 1



50

VI. ABC der abziehbaren Betriebsausgaben/Werbungskosten nach Abs. 1 Satz 1

Absetzungen: Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen können von beschränkt Stpfl. in Anspruch genommen werden, wenn die Anschaffung des WG durch die Erzielung stbarer Einkünfte veranlasst ist. Als Sowieso-Kosten (Kosten, die „mit den Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, also ohne diese nicht angefallen wären“, vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132), die auch ohne inländ. Einkünfte entstehen, können Abschreibungen vom unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang ausgeschlossen

sen sein, der nach Abs. 5 Nr. 3 für den Abzug im vereinfachten Erstattungsverfahren notwendig ist.

Abzugsverbote gelten für beschränkt und unbeschränkt Stpfl. gleichermaßen (zB § 3c – stfreie Einkünfte, § 4 Abs. 4a – Überentnahmen, § 4 Abs. 5 – nicht abziehbare BA, § 4 Abs. 5a – Fahrtkosten, § 4 Abs. 6 – Parteispenden, § 4h – Zinsschranke, § 12 – Kosten der Lebensführung) und sind neben Abs. 1 Satz 1 anzuwenden.

Bei abgeltendem StAbzug können keine BA/WK abgezogen werden. Eine Ausnahme besteht, soweit WK in die LStTabelle eingearbeitet sind oder über einen Freibetrag bereits beim (abgeltenden) LStAbzug berücksichtigt werden.

Arbeitnehmer: Auch in mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende WK sind abziehbar, ggf. nur anteilig gemäß der auf das In- und Ausland entfallenden Einnahmen oder Tätigkeitszeiten. Der ArbNPauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 steht beschränkt stpfl. ArbN zu (Abs. 1 Satz 5).

Aufbewahrungspflichten im Inland sind bei Abs. 1 Satz 1 (im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 2 – Verlustabzug) nicht vorgesehen.

Aufteilung von Betriebsausgaben/Werbungskosten ist durch Abs. 1 Satz 1 nicht ausgeschlossen, da ein ausschließlicher Zusammenhang mit den inländ. Einkünften nicht erforderlich ist.

Ausgleichsposten nach § 4g ist nicht auf beschränkt Stpfl. anwendbar, SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 50 Rn. 21.

Ausländische Steuern vom Einkommen: Analoge Anrechnung/Abzug nach § 34c Abs. 2 und Abs. 3 ist nach Abs. 6 nur bei Einkünften aus LuF, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit möglich, solange der beschränkt Stpfl. im Quellenstaat nicht wie ein unbeschränkt Stpfl. besteuert wird.

Auslandslehrer: Zum Verhältnis von WKAbzug zu § 3c Abs. 1 vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21.

Auslandstätigkeit: vgl. BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732 zur Abziehbarkeit vorbereitender Aufwendungen.

Ausschließlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften ist nicht erforderlich. BA/WK können daher ggf. auch anteilig inländ. Einkünften zugeordnet werden.

Besichtigungsreisen können BA/WK sein, wenn sie mit (späteren) inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732).

Führt die Besichtigungsreise nicht zur Begründung von inländ. Einkünften, so sind nach PILTZ, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 708 (1983) die Reisekosten nicht als BA/WK abziehbar.

Betriebsnotwendiger Zusammenhang ist keine Voraussetzung für das Bestehen eines erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhangs.

Betriebsstätten:

► *Gewinnermittlungsgrundsätze:* Aufteilung grundsätzlich nach der direkten Methode, so zB BFH v. 28.3.1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405 (407); v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785, und v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690 (Dotationskapital); ebenso BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Nr. 2.3.

Auch die indirekte Methode widerspricht nicht der nach § 50 Abs. 1 Satz 1 erforderlichen Zuordnung der BA. Hier wird in einer Art Pauschalierung die Zu-

ordnung nach wirtschaftlichem Zusammenhang durch Unterstellung ihrer proportionalen Entwicklung zur gewählten Schlüsselgröße erreicht.

Zu den erforderlichen Gewinnkorrekturen beim Übergang von der indirekten zur direkten Methode vgl. FG Hamb. v. 9.8.1985 (EFG 1986, 68, rkr.).

► *Zuordnung* von Aufwendungen und Erträgen zur inländ. Betriebsstätte eines ausländ. Stammhauses: vgl. BMF v. 24.12.1999)BStBl. I 1999, 1076).

► *Nutzungsüberlassung* von WG an inländ. Betriebsstätte: Die FinVerw. lehnt die Verrechnung mit stl. Wirkung von Miete, Zinsen, Pacht und Lizenzen ab, soweit es sich nicht um die bloße Durchleitung eines Außenaufwands des Stammhauses handelt (vgl. KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, 128 mwN).

► *Abziehbarkeit ausländischer Ertragsteuern*: Nach Abs. 6 abziehbar (§ 34c Abs. 2 und 3), soweit sie nicht auf Einkünfte aus einem ausländ. Staat entfallen, mit denen der beschränkt Stpfl. dort in einem der unbeschränkten StPfl. ähnlichen Umfang zu einer Ertragsteuer herangezogen wird.

Dividenden: Als BA können mit Dividenden in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen: allgemeine Verwaltungskosten, Regie- oder Kontrollkosten einschließlich Reisekosten der Konzernspitze und Zinsaufwendungen (KRABBE, FR 1984, 473).

Doppelbesteuerungsabkommen enthalten keine eigenen Vorschriften zur Einkunftsermittlung. Eine Ausnahme bilden die Vorschriften zur Betriebsstättenbesteuerung. Soweit dort weitergehende Abzugsmöglichkeiten bestehen, gehen diese Abs. 1 Satz 1 vor (zB Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten; vgl. BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 15).

Erfinder: Zur Ermittlung der Inlandseinkünfte aus einer selbständigen Erfindertätigkeit (die auch negativ sein können) vgl. BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73 (BFHE 114, 530). Dass die Abziehbarkeit von Aufwendungen mit dem Zeitpunkt in Zusammenhang gebracht wird, von dem ab die beschränkte StPfl. des Erfinders begann (planmäßige Verwirklichung der Erfinderidee), hat der BFH später (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620) damit erklärt, dass sich das Urteil nicht damit auseinanderzusetzen hatte, ob Aufwendungen vor der planmäßigen Verwirklichung der Erfinderidee durch § 50 Abs. 1 Satz 1 vom Abzug ausgeschlossen sind. BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79 aaO verneint dies.

Hypotheken: Der durch die Besicherung mit einer Hypothek begründete rechtl. Zusammenhang mit einem bestimmten inländ. Grundstück reicht allein nicht aus, um für die aus der Hypothekenschuld zu zahlenden Zinsen einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländ. Einkünften aus VuV aus diesem Grundstück herzustellen. Das besicherte Darlehen muss zur Erzielung stbarer Einkünfte verwendet worden sein.

Mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang: Im Gegensatz zu anderen Vorschriften des EStG (zB § 3c Abs. 1) verlangt Abs. 1 Satz 1 keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, so dass ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den inländ. Einkünften ausreicht.

Nachweis: Abs. 1 Satz 1 enthält keine besonderen Nachweispflichten (inländ. Unterlagen, Verbuchung in der inländ. Buchführung oä.). Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze.

Nichtabziehbare Betriebsausgaben: In Abs. 1 Satz 1 ist § 4 Abs. 4–8 einbezogen. Grundsätzlich setzt Abs. 1 Satz 1 die Abziehbarkeit dem Grunde nach voraus.

Örtlicher Zusammenhang: Der Anfall von BA/WK im Inland begründet für sich noch keinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit inländ. Einkünften. Umgekehrt können auch im Ausland angefallene BA/WK mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern: Die beschränkt stpfl. Gesellschafter erzielen inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Dabei sind zum einen die BA der PersGes. und zum anderen die SonderBA des beschränkt Stpfl. abziehbar (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Nr. 1. 1. 5.5), soweit diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen und damit durch diese veranlasst sind.

Prozesskosten können nach RFH v. 10.9.1930 (RStBl. 1931, 23) zwar WK bei den Einnahmen aus einem Gastspiel sein, aber nur, wenn beide in der gleichen Periode anfallen. Dies ist zu eng, da auch nachträgliche BA/WK abziehbar sind, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4, § 9 (Veranlassung durch stbare Einkünfte) bzw. des Abs. 1 Satz 1 (wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften) erfüllen.

Rechtlicher Zusammenhang genügt allein nicht, um einen wirtschaftlichen Zusammenhang oder eine Veranlassung nach § 4 Abs. 4, § 9 zu begründen.

Refinanzierungskosten gestundeter Schiffskaufpreisforderungen s. BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79 (BStBl. II 1984, 620): Abzug unabhängig davon, ob die zu den inländ. Einkünften zählenden Zinseinnahmen im gleichen Kj. zugeflossen sind, da sowohl Veranlassung als auch der wirtschaftliche Zusammenhang vom zeitlichen Moment unabhängig sind.

Reisekosten sind bei beschränkt Stpfl. nach den gleichen Grundsätzen bei den Einkünften aus VuV abziehbar wie bei unbeschränkt Stpfl. (RFH v. 13.5.1936, RStBl. 1936, 851; BFH v. 15.12.1965 – I 106/63, HFR 1966, 210).

Renten und dauernde Lasten: vgl. BFH v. 16.7.1969 – I R 186/66 (BStBl. II 1970, 56). Insoweit wie das Urteil für (nachträgliche) BA bei Einkünften aus Gewerbebetrieb voraussetzt, dass sie im Rahmen einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte anfallen, ist es überholt.

Schiffshypothekbank: Zur Abziehbarkeit von Refinanzierungskosten und WK im Zusammenhang mit inländ. Schiffshypotheken vgl. RFH v. 29.4.1935 (RStBl. 1935, 942).

Schuldzinsen:

► *Grundsatz:* Generell besteht der wirtschaftliche Zusammenhang mit den Zwecken, für die die Darlehensvaluta verwendet wurde (vgl. zB BFH v. 28.3.1984 – I R 101/80, BStBl. II 1984, 652). Wenn diese zur Erzielung stbarer Einkünfte verwendet wurde, sind die Schuldzinsen durch inländ. Einkünfte veranlasst und damit abziehbar.

► *Zeitlicher Zusammenhang* ist nicht notwendig, dh. die (Re)Finanzierungskosten können auch dann mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, wenn sie nicht in dem gleichen Zeitraum wie diese anfallen (BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620).

► *Schuldzinsen bei inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen:* RFH v. 7.2.1929, RStBl. 1929, 193 (Refinanzierung einer inländ. Hypothek); v. 27.6.1933, RStBl. 1929, 1070 (Refinanzierung einer inländ. Hypothek im Ausland); v. 5.7.1933, RStBl.

1933, 1080 (Zinsen der Schuld, die der Begebung einer inländ. Hypothek dient, sind abziehbar); v. 29.4.1935, RStBl. 1935, 942 (Refinanzierung einer Schiffshypothekenbank); v. 15.10.1935, RStBl. 1936, 431, und v. 9.1.1936, RStBl. 1936, 428 (Refinanzierung einer holländischen Hypothekenbank, die nur Ausleihungen nach Deutschland vorgenommen hat); v. 13.5.1941, RStBl. 1941, 932 (Abziehbarkeit des Zinsaufwands für in Holland begebene Schuldverschreibungen, mit deren Mitteln inländ. Hypothekendarlehen gewährt wurden).

Ab 1.1.2009 ist der Abzug der tatsächlichen WK von den Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 9 Satz 1 ausgeschlossen.

► *Schuldzinsen bei inländ. Einkünften aus VuV*: RFH v. 28.9.1929, RStBl. 1929, 585 (Hypothek auf inländ. Grundbesitz für anderweitigen Finanzbedarf nicht abziehbar, zum RBewG); v. 23.10.1929, RStBl. 1930, 60 (wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften aus VuV liegt nur vor, wenn die Schuld für den Erwerb, die Verbesserung oder Erhaltung des ertragbringenden Grundstücks aufgenommen wird); v. 22.4.1931, RStBl. 1931, 468 (Schuldzinsenabzug nur insoweit, wie die auf dem inländ. Grundstück aufgenommenen Mittel für dieses eingesetzt werden); v. 22.10.1931, RStBl. 1932, 134 (dingliche Belastung stellt keinen wirtschaftlichen Zusammenhang her); v. 5.7.1933, RStBl. 1933, 1080 (bei Umschuldung bleibt wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen); v. 14.7.1938, RStBl. 1938, 826 (Erwerb eines mit einer Hypothek belasteten Grundstücks). BFH v. 14.11.1951 – IV 215/50 U, BStBl. III 1951, 235 (kein wirtschaftlicher Zusammenhang bei Aufnahme einer Hypothek auf ein inländ. Grundstück, wenn mit den so beschafften Mitteln persönliche Aufwendungen bestritten werden).

Steuerabzug: Wird bei beschränkter StPfl. die ESt. durch StAbzug erhoben, ist die Abziehbarkeit nach Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen, wenn der StAbzug nach Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung hat.

Steuerfreie Einnahmen: Zum Verhältnis von WKAbzug zu § 3c Abs. 1 vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21 (betr. Auslandslehrer); v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 (betr. Berufssoldaten).

Steuerzahlungskredite: vgl. KOSSOW/SCHINDLER, DB 1983, 1674.

Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist in Abs. 1 Satz 1 nicht gefordert. Es genügt ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Ein unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, wenn die Aufwendungen durch die inländ. Einkünfte verursacht sind und ohne sie nicht entstanden wären (Ausschluss von Sowieso-Kosten).

Verausgabung bestimmt nach BFH v. 6.4.1984 – VI R 162/81 (BStBl. II 1984, 587) den Zeitpunkt des Abzugs. Hiernach spricht vieles dafür, dass dies auch gilt, wenn bei einem Wechsel der StPfl. die Verursachung oder Verpflichtung vor und die Zahlung erst nach dem Wechsel erfolgt sind.

Eine Aufteilung nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Verursachung auf Zeiträume beschränkter und unbeschränkter StPfl. bei einem Wechsel der StPfl. ist nach BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95 (BStBl. II 1996, 571) ausgeschlossen. Einschränkungen dieses Grundsatzes könnten sich allerdings aus § 42 AO (Missbrauch) ergeben, wenn eine geplante Verlagerung der Aufwendungen erfolgt.

Verbuchung einer Betriebsausgabe in der inländischen Buchführung hat Indizcharakter und kann für den wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in-

länd. Einkünften sprechen. Sie ist aber nicht Voraussetzung dafür (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140).

Verwaltungskosten können BA/WK darstellen (ggf. anteilig). Für Betriebsstätten ist dies in Art. 7 Abs. 3 OECD-MA ausdrücklich festgehalten. Auf die Verbuchung kommt es nicht an (vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140).

Nach BMF v. 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076 Nr. 2.7.) werden einer Betriebsstätte nicht direkt zurechenbare Aufwendungen des Stammhauses für die Betriebsstätte ggf. anteilig zugeordnet, soweit sie nicht bereits in anderweitig verrechneten Beträgen enthalten sind. Es wird also offensichtlich davon ausgegangen, dass es auch abziehbare Gemeinkosten geben kann, die in der Buchführung der inländ. Betriebsstätte nicht erfasst sind.

Zeitlicher Zusammenhang allein genügt nicht, um den wirtschaftlichen Zusammenhang herzustellen. Sein Fehlen schließt umgekehrt einen wirtschaftlichen Zusammenhang nicht aus.

Einstweilen frei.

51–57

B. Der Verlustabzug nach § 10d (Abs. 1 Satz 2)

58

Überblick: Beschränkt Stpfl. können im Rahmen einer Veranlagung einen Verlustabzug nach Abs. 1 Satz 2 beanspruchen, wenn die Verluste wie die BA/WK in Satz 1 mit inländ. Einkünften wirtschaftlich zusammenhängen und sich aus im Inland aufbewahrten Unterlagen ergeben.

Der Verlustabzug bezieht sich auf inländ. Verluste und damit negative inländ. Einkünfte. Inländisch sind Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1. Abs. 1 Satz 2 soll Verluste vom Abzug ausschließen, für die im Fall positiver Einkünfte keine StPflcht besteht, weil es sich nicht um inländ. Einkünfte handelt. Es entspricht einem allgemeinen Grundsatz, dass nur solche Verluste oder BA/WK steuermindernd berücksichtigt werden dürfen, die im Zusammenhang mit stpfl. Einkünften stehen. Abs. 1 Satz 2 folgt der Vorgabe des Satz 1. Nur nach Abs. 1 Satz 1 abziehbare Aufwendungen können zu Verlusten und damit einem Verlustabzug führen. Es kann sich daher nur um Aufwendungen gehandelt haben, die mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang standen. Ein Verlustabzug durch andere Aufwendungen kann nicht entstehen, so dass Abs. 1 Satz 2 insofern überflüssig ist.

Eine Ausnahme kann eintreten, wenn bei einem Gewerbebetrieb mit inländ. Betriebsstätte die inländ. Einkünfte nach der indirekten Methode ermittelt werden (KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 111 ff. mwN). In diesem Fall kann ein Verlust des Gesamtunternehmens je nach Schlüssel auch zu einem anteiligen Verlust der inländ. Betriebsstätte führen, der nach § 10d abgezogen werden kann.

Umfang des Verlustabzugs: Der Verlustabzug gilt für Verluste aus allen sieben Einkunftsarten. Der Verlustabzug erfolgt wie für unbeschränkt Stpfl. in Form eines einjährigen, auf 511500 € begrenzten Verlustrücktrags und eines zeitlich unbeschränkten Verlustvortrags unter Beachtung der weiteren in § 10d genannten Einschränkungen.

Verlustabzugsverbote: § 50 enthält in Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 129) ein spezielles Verlustabzugsverbot für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, sowie für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7.

Wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländischen Einkünften:

► *Bezugspunkt:* Er ist auf die Verluste zu beziehen. Es muss sich um Verluste handeln, die aus inländ. Einkünften entstanden sind, also um negative inländ. Einkünfte. Inwieweit diese Verluste dann abgezogen werden können, bestimmt sich nach § 10d, der durch § 50 Abs. 2 Satz 2 eingeschränkt wird.

► *Zeitpunkt:* Der Zusammenhang mit den inländ. Einkünften muss bei Verlustentstehung, nicht jedoch auch beim Verlustabzug gegeben sein, wenn ein StPfl. zwischen unbeschränkter und beschränkter StPfl. wechselt. Schließlich ist die Entscheidung über die stl. Berücksichtigung des Aufwands bereits bei der Ermittlung der Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1 getroffen worden. Die Vorschrift gilt daher auch für Verluste bei beschränkter StPfl., die während der unbeschränkten StPfl. abgezogen werden sollen. Diese Verluste können bei unbeschränkter StPfl. nur abgezogen werden, wenn es sich im Entstehungsjahr um inländ. Verluste gehandelt hat.

Verluste während unbeschränkter StPfl. können dagegen auch bei beschränkter StPfl. ohne Einschränkung durch Abs. 1 Satz 2 abgezogen werden; ein wirtschaftlicher Zusammenhang ist im VZ des Abzugs nicht erforderlich. Der Wortlaut des § 10d bezieht sich nur auf das Entstehungsjahr, nicht jedoch auf das Abzugsjahr. Sind diese Voraussetzungen in einem Jahr der unbeschränkten StPfl. gegeben, so vermag die Vorschrift des Abs. 1 Satz 2 hieran nachträglich nichts mehr zu ändern.

Nachweis aus im Inland aufbewahrten Unterlagen

► *Unterlagen:* Eine nähere Bestimmung, was als Unterlage anzusehen ist, fehlt in den Steuergesetzen. § 147 AO als Ordnungsvorschrift stellt nur einige Beispiele einer Unterlage vor. Als Unterlage ist jede Aufzeichnung geeignet, aus der sich der Verlust ergibt (vgl. zuletzt FG Münster v. 19.5.2006, EFG 2006, 1550, rkr.).

► *Aufbewahrung im Inland:* Die Unterlagen sind im Inland aufzubewahren, nicht jedoch zu erstellen (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 50 Rn. 28). Nach BFH v. 12.1.1983 – I B 53/82 (nv.) bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass der StPfl. im Inland über eigenes Personal verfügen und eine Buchführung für die inländ. Betriebsstätte erstellen muss. Dem Aufbewahrungserfordernis ist in solchen Fällen durch Abgabe einer StErklärung mit allen erforderlichen Nachweisen genügt; denn der Verlust ergibt sich dann aus im Inland (vom FA) aufbewahrten Unterlagen. Eine Aufbewahrungsfrist legt Abs. 1 Satz 2 nicht fest. Die Aufbewahrungspflichten des § 147 AO gelten nur für Buchführungsunterlagen (OFD Bremen v. 30.6.1980, StEK AO 1977 § 147 Nr. 5).

► *Aufbewahrung in einem EU-/EWR-Staat:* EuGH v. 15.5.1997 – C-250/95 (Futura Participations), EuGHE I-1997, 2471, hat einen Verstoß gegen Art. 52 EGV festgestellt, „wenn der Verlustvortrag davon abhängig (gemacht wird), dass der StPfl. während des Geschäftsjahres, in dessen Verlauf die Verluste entstanden sind, in diesem Staat entsprechend dem einschlägigen nationalen Recht Bücher über seine dortigen Tätigkeiten geführt und aufbewahrt hat“. Beschränkt stpfl. Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU oder eines EWR-Staats können nach R 50.1 EStR Verluste auch dann geltend machen, wenn sie sich aus Unterlagen ergeben, die in einem EU- oder EWR-Staat aufbewahrt werden. Diese Erleichterung gilt nicht für beschränkt StPfl. außerhalb eines EU-/EWR-Staats (vgl. FG Münster v. 19.5.2006, EFG 2006, 1550, rkr.).

► *Weitergehende anderweitige Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten* werden durch Abs. 1 Satz 2 nicht aufgehoben, zB für Bücher nach § 147 AO oder das durch § 146 Abs. 2 Satz 1 AO vorgeschriebene Führen und Aufbewahren von Bü-

chern im Inland (so auch OFD Köln v. 31.7.1979, StEK EStG § 50 Nr. 21). Das bedeutet jedoch nicht, dass bei einem Verstoß gegen § 146 Abs. 2 Satz 1 AO eine Anwendung von § 10d in jedem Fall ausgeschlossen ist (so aber OFD Köln v. 31.1.1979 aaO). Erleichterungen, die nach § 148 AO gewährt werden, gelten gem. BLÜMICH/WIED (§ 50 Rn. 30) auch für die Anwendung von Abs. 1 Satz 2.

Einstweilen frei.

59–69

C. Ausgeschlossene Vorschriften (Abs. 1 Satz 3)

70

Überblick:

► *Berücksichtigung persönlicher Umstände im Wohnsitzstaat:* Diese Abzüge sollen vom Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. berücksichtigt werden, der persönliche und familiäre Umstände kennt und für die Berücksichtigung des Existenzminimums im Gegensatz zum Quellenstaat verantwortlich ist. Der weitgehende Ausschluss des Abzugs verstößt nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG (BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190, zur Nichtabziehbarkeit der VSt.; zuletzt auch FG Hamb. v. 6.2.2003, BeckRS 2003, 21014107; vgl. im Einzelnen Anm. 6).

► *ArbN:* Für sie gelten nach den Abs. 1 Sätzen 4 (s. Anm. 80) und 5 (s. Anm. 100) Besonderheiten. § 10c Abs. 1 (mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen iSd. § 10b nachzuweisen) sowie § 10c Abs. 2 und 3 (ohne die Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen) sind anwendbar (Abs. 1 Satz 5).

Nach Abs. 1 Satz 3 nicht anzuwendende Vorschriften:

► *Vorschriften im Einzelnen:* Beschränkt Stpfl. können keine Begünstigung nach § 4f (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten), § 9a (Pauschbeträge für WK) mit Ausnahme des für beschränkt stpfl. ArbN nach Abs. 1 Satz 4 anwendbaren § 9a Satz 1 Nr. 1, § 10 (Sonderausgaben), § 10a (Sonderausgabenabzug von Altersvorsorgebeiträgen), § 10c (Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale), § 16 Abs. 4 (Freibetrag bei Veräußerungsgewinnen), § 20 Abs. 4 (Sparer-Freibetrag; ab 2009 in § 20 Abs. 9 Satz 1 normiert und in § 50 Abs. 1 Satz 4 mit Wirkung zum 1.1.2009 nicht mehr in Bezug genommen), § 24a (Altersentlastungsbetrag), § 24b (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende), § 32 (Kinderfreibetrag), § 32a Abs. 6 (Splitting für Verwitwete und Wiederverheiratete) sowie § 33 (Außergewöhnliche Belastungen), § 33a (Außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen), § 33b (Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen) geltend machen.

► *Beurteilungszeitpunkt:* Die Abziehbarkeit von SA ist im Zeitpunkt der Leistung zu beurteilen (§ 11 Abs. 2). Der Abfluss während der beschränkten StPfl. führt zur Anwendbarkeit des Einschränkungen nach Abs. 1 Satz 3. Unerheblich ist, für welchen Zeitraum die SA geleistet werden (BFH v. 22.1.1992 – I R 55/90, BStBl. II 1992, 550; glA Voss, FR 1964, 65).

Anzuwendende Vorschriften: Nicht ausdrücklich ausgeschlossene Vorschriften sind auch für beschränkt Stpfl. anwendbar, wenn der Tatbestand erfüllt ist. Insbes. sind anwendbar:

► *Spenden* bleiben nach § 10b abziehbar; sie sind nicht durch Abs. 1 ausgeschlossen. Die den Spendenabzug begrenzenden Höchstbeträge sind unter Zugrundelegung der bei der Veranlagung zu berücksichtigenden Einkünfte zu berechnen,

dh. Einkünfte, für die das Abgeltungsprinzip des Abs. 5 Satz 1 eingreift, bleiben unberücksichtigt (kritisch HUNDT, DB Beilage 17/1980, 23). Ausgaben der in § 10b genannten Art sind aber allgemein nicht abziehbar, wenn sie an ausländ. Empfänger geleistet werden.

- ▶ *Der Verfallsabzug* (§ 10d) bleibt ebenfalls unberührt, wird jedoch durch die Sonderregelungen in Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 eingeschränkt.
- ▶ *Die für 2007 geltende Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften nach § 32c* ist nicht durch Abs. 1 Satz 4 ausgeschlossen und daher auch für beschränkt Stpfl. anzuwenden, vgl. FROTSCHER, § 50 Rn. 25.
- ▶ *Der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen* nach § 32d (25 % Abgeltungssteuer) wirkt sich mittelbar über die im Rahmen der Mindeststeuer (Abs. 3 Satz 2) notwendige Vergleichsrechnung aus.

Fassung des Abs. 1 Satz 3 bis einschließlich VZ 2007 (Anwendbarkeit von § 34):

Abs. 1 Satz 3 (und 4) aF beschränkten die Anwendung des § 34 für beschränkt Stpfl. mit der Begründung, dass sie typischerweise einer Progressionsspitze nur im Wohnsitzstaat, nicht aber im Quellenstaat unterliegen.

- ▶ *Beschränkte Anwendbarkeit von § 50*: § 34 war hiernach bei beschränkt Stpfl. auf bestimmte (betriebliche) Veräußerungsgewinne beschränkt, nämlich auf Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (§ 14), eines Gewerbebetriebs (§ 16) oder eines Betriebes iSd. § 18 Abs. 3.
- ▶ *Auswirkungen auf ArbN*: Bei beschränkt stpfl. ArbN war damit die Anwendung der Progressionsminderung nach § 34 Abs. 1 (Fünftelregelung) bei Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 (§ 34 Abs. 2 Nr. 2) und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit (§ 34 Abs. 2 Nr. 4) ausgeschlossen.

Im LStAbzugsverfahren konnte eine Berücksichtigung dagegen erfolgen. Nach § 39d Abs. 3 Satz 4 ist der LStAbzug für beschränkt stpfl. ArbN nach Maßgabe des § 39b Abs. 2–6 (LStAbzug für unbeschränkt stpfl. ArbN), des § 39c Abs. 1, 2 und 5 (LStAbzug ohne LStKarte) sowie des § 41c (Änderung des LStAbzugs) durchzuführen. § 39b Abs. 3 Satz 9 erfasst die LSt. für sonstige Bezüge iSv. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 (Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1) sowie Abs. 2 Nr. 4 (Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit) in der Weise, dass die fünffache LSt. auf ein Fünftel des sonstigen Bezugs einzubehalten ist. Daher konnten durch entsprechende Eintragungen auf der LStKarte auch WK beim LStAbzug berücksichtigt werden, auch wenn die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 gegeben war.

- ▶ *Einzelheiten der Anwendung des § 34 bis einschließlich VZ 2007*: Der ermäßigte Steuersatz (§ 34 Abs. 3 Satz 1) galt nur für außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 1 (Veräußerungsgewinne). Die weiteren Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 waren von beschränkt Stpfl. in gleicher Weise wie von unbeschränkt Stpfl. zu erfüllen. Wurde die Bemessung der ESt. nach einem ermäßigten Steuersatz beantragt, beschränkte sich die Anwendung dieses Steuersatzes auf den Teil der Veräußerungsgewinne, der 5 Mio. € nicht überstieg. Für den übersteigenden Teil konnte die Progressionsminderung nach § 34 Abs. 1 beantragt werden (§ 34 Abs. 3 Satz 3). Der ermäßigte Steuersatz betrug 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt. nach dem gesamten zvE zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre. Dem Progressionsvorbehalt unterlagen Einkünfte eines beschränkt Stpfl. jedoch nur dann, wenn der Stpfl. gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 eine EStVeranlagung beantragt hatte (§ 32b Abs. 1). Der ermä-

bigte Steuersatz könnte den nach § 50 Abs. 3 Satz 2 anzuwendenden Mindeststeuersatz von 25 % unterschreiten, betrug aber gem. § 34 Abs. 3 Satz 2 mindestens 15 %.

Einstweilen frei.

71–79

D. Erweiterter Sonderausgaben-Abzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 4)

I. Überblick

80

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer werden von bestimmten Abzugsverboten des Abs. 1 Satz 3 ausgenommen. Sie werden damit gegenüber anderen beschränkt Stpfl. begünstigt, indem ihre persönlichen Verhältnisse in stärkerem Maße berücksichtigt werden. Beschränkt stpfl. ArbN verfügen schließlich typischerweise über keine ausreichenden Einkünfte im Wohnsitzstaat, um solche persönlichen Verhältnisse hinreichend berücksichtigen zu können. Weiterhin soll eine annähernde Gleichbehandlung mit den insoweit vergleichbaren unbeschränkt stpfl. ArbN erfolgen.

Grenzgänger iSd. § 1 Abs. 3 werden als unbeschränkt stpfl. behandelt und sind damit vom Tatbestand des § 50 nicht umfasst. Grenzgänger, deren inländ. Einkünfte zu weniger als 90 % der deutschen ESt. unterliegen und die damit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 nicht erfüllen, sind dagegen grundsätzlich als beschränkt Stpfl. zu besteuern. Für sie gelten dann die Beschränkungen des § 50.

Verfassungsmäßigkeit:

► *Kein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bei Wahlrecht nach § 1 Abs. 3:* Wenn die inländ. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit praktisch die gesamten Einkünfte des Stpfl. darstellen und somit die Berücksichtigung leistungsfähigkeitsmindernder Umstände bei der Besteuerung im Wohnsitzstaat nicht möglich ist, wird ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dadurch vermieden, dass der beschränkt Stpfl. in diesem Fall gem. § 1 Abs. 3 die Behandlung als unbeschränkt stpfl. beantragen kann.

► *Vorzugsbehandlung von beschränkt stpfl. ArbN im Vergleich zu anderen beschränkt Stpfl.:* Verfassungsrechtl. bedenklich ist die Bevorzugung beschränkt stpfl. ArbN gegenüber anderen beschränkt Stpfl., weil Abs. 1 Satz 4 einen erweiterten Abzug von SA zulässt. Die Differenzierung kann gerechtfertigt sein, weil ArbN typischerweise überwiegend Arbeitslohn beziehen und der Wohnsitzstaat damit keine wirksame Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse gewährleistet.

► *Beschränkung beschränkt stpfl. ArbN auf Vorsorgepauschale:* Die auf die Vorsorgepauschale beschränkte Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen (Versicherungsbeiträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2) führt zu einer unterschiedlichen Besteuerung von beschränkt stpfl. ArbN im Verhältnis zu unbeschränkt stpfl. ArbN als auch im Verhältnis zu nicht lstpfl. beschränkt stpfl. ArbN.

Dem ArbN ist deshalb ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO zuzubilligen (glA v. BORNHAUPT, BB Beilage 16/1985, 6; SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 39d Rn. 3).

Dies gilt auch, soweit es um die Freibetragsermittlung bei beschränkter StPflcht von weniger als einem Kj. geht. Sinnwidrig sind in den Fällen, in denen die beschränkte StPflcht nur während eines Teils des Kj. besteht, außerdem die Folgen, die aus der Freibetragsermittlung entstehen. Denn da bei WK und SA die

Aufwendungen nach Abzug der entsprechenden Pauschbeträge den Freibetrag ergeben, werden auch Pauschbetragsanteile in die Ermittlung einbezogen, die auf den Zeitraum entfallen, in dem keine StPflcht besteht. § 39d Abs. 2 ist insoweit nicht durch Abs. 1 Satz 5 gedeckt, wonach die Pauschbeträge nur zeitanteilig zu berücksichtigen sind. Nach v. BORNHAUPT (BB Beilage 16/1985, 5) ist § 39d Abs. 2 so auszulegen, dass BA/WK insoweit einzutragen sind, wie sie die anteiligen Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 10c Abs. 1 übersteigen.

Vereinbarkeit mit EG-Vertrag: Der Wohnsitzstaat ist grundsätzlich für die Berücksichtigung persönlicher und familiäre Verhältnisse auch des ArbN zuständig. Deutschland kann daher zu Recht die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse der beschränkt Stpfl. gem. §§ 1 Abs. 3, 1a davon abhängig machen, dass mindestens 90 % des Welteinkommens im Quellenstaat erzielt wird und im Übrigen ein bestimmter Betrag an anderen Einkünften nicht überschritten wird (vgl. Anm. 7). Eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung kommt nur in Betracht, wenn der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, die persönlichen Verhältnisse stl. zu berücksichtigen.

Rechtslage bis einschl. VZ 2007: Abs. 1 Satz 4 enthielt die jetzt in Abs. 1 Satz 3 enthaltenen Abzugsverbote.

81–93 Einstweilen frei.

94

II. Tatbestandsvoraussetzungen

Nur beschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, können die Abzugsmöglichkeiten nach Abs. 1 Satz 4 in Anspruch nehmen.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer sind natürliche Personen gem. § 1 Abs. 4, die (auch) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 sind solche aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit oder solche aus inländ. öffentlichen Kassen, die mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden (s. § 49 Anm. 700 ff.).

95

III. Rechtsfolge

Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 3: Entgegen dem allgemeinen Abzugsverbot im Abs. 1 Satz 3 ist für beschränkt stpfl. ArbN abziehbar der ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1), der SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen iSd. § 10b nachzuweisen, und die Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 und 3) ohne die Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen.

Auswirkung auf andere Einkünfte: Der Abzug nach Abs. 1 Satz 4 setzt keine laufenden Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit voraus, sondern umfasst vielmehr auch einmalige Zahlungen (vgl. FROTSCHER, § 50 Rn. 17; aA Hess. FG v. 23.9.1988, EFG 1989, 117, rkr.). Abs. 1 Satz 4 setzt für den erweiterten Abzug nur beschränkt stpfl. ArbN voraus. Damit können die Abzüge auch zur Minderung anderer Einkünfte als derjenigen aus nichtselbständiger Arbeit führen. Der Abzug von SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) und Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 und 3) kann sich somit auch bei anderen Einkünften auswirken.

Kein Mindeststeuersatz: Flankierend zu Abs. 1 Satz 4 ist der Mindeststeuersatz von 25 % nach Abs. 3 Satz 2 nicht anzuwenden. Dieser würde die Wirkungen des SA-Abzugs aufheben können.

Keine Auswirkung bei abgeltendem Steuerabzug:

► *Sonderausgabenabzug bei der Veranlagung:* Die erweiterten Abzugsmöglichkeiten nach Abs. 1 Satz 4 gelten im Falle des LStAbzugs mit abgeltender Wirkung (Abs. 5 Satz 1) nicht. Die Besteuerung ist mit diesem abgeltenden StAbzug beendet; eine Veranlagung mit einem erweiterten SA-Abzug nach Abs. 1 Satz 4 findet nicht statt.

► *Sonderausgabenabzug beim (abgeltenden) LSt-Abzug:* Der ArbN kann eine Berücksichtigung der in Abs. 1 Satz 5 zugestandenen Abzüge auf Antrag über einen Freibetrag nach § 39d Abs. 2 (LStAbzug für beschränkt Stpfl.) erreichen. Der Freibetrag führt zu einer Minderung des LStAbzugs und damit zu einer geminderten LSt. mit Abgeltungswirkung.

Der ArbNPauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1) und SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) sind in der LStTabelle eingearbeitet. Als eintragungsfähiger Freibetrag verbleibt die Summe aus den bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbaren WK, soweit sie den Pauschbetrag übersteigen, sowie den SA iSd. § 10b, soweit sie den SA-Pauschbetrag von 36 € (§ 10c Abs. 1) übersteigen.

► *Sonderfall nach § 50a Abs. 4 Nr. 2:* Die Abzugsmöglichkeiten nach Abs. 1 Satz 4 gelten nicht im Fall eines abgeltenden StAbzugs für ArbN nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 (StAbzug bei Künstlern etc.). Diese Vorschrift ist auf Künstler, Berufsportler, Schriftsteller etc. anzuwenden, die nicht dem LStAbzug nach § 38 Abs. 1 unterliegen, weil zB kein inländ. Arbeitgeber existiert (vgl. R 125 Abs. 3 Satz 2 LStR aF). Nach § 50a Abs. 4 Sätze 3 und 4 unterliegen die Bruttoeinnahmen dann dem StAbzug nach § 50a. Abzüge wie zB für BA, WK und SA sind nicht zulässig; dann wird auch keine LStTabelle mit Einträgen und Freibeträgen angewandt.

Einstweilen frei.

96–99

E. Zeitanteilige Ermäßigung der Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 5)

I. Überblick

100

Abs. 1 Satz 5 ergänzt Abs. 1 Satz 4 für den Fall, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht während eines vollen Kj. oder Kalendermonats zugeflossen sind. Abs. 1 Satz 4 gestattet beschränkt stpfl. ArbN die Geltendmachung der Pauschalen. Von der zeitanteiligen Kürzung betroffen sind somit nur die Jahres- und Monatsbeträge derjenigen Vorschriften, deren Anwendung beschränkt stpfl. ArbN durch Abs. 1 Satz 4 ausnahmsweise gestattet wird:

- *ArbNPauschbetrag* von 1044 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1),
- *SA-Pauschbetrag* von 36 € (§ 10c Abs. 1) und
- *Vorsorgepauschale* (§ 10c Abs. 2 und 3).

Nicht gekürzt werden Beträge, die für alle beschränkt Stpfl. gleichermaßen gelten, zB der Höchstbetrag für den Abzug von Parteibeiträgen und Spenden (§ 10b Abs. 2).

Rechtslage bis einschl. VZ 2007: Abs. 1 Satz 5 enthielt die heute in Abs. 1 Satz 4 enthaltenen Rückausnahmen für ArbN.

101

II. Tatbestandsvoraussetzungen

Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in eine Veranlagung einzubeziehen sind, und damit keiner Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 unterliegen.

Nicht während eines vollen Kalenderjahrs oder -monats bezogen: Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Kj. oder der Kalendermonat nicht vollständig mit Lohnzahlungszeiträumen belegt ist. Für den Zufluss sind die Maßstäbe der LStErhebung anzulegen. Danach ist der Zeitraum maßgebend, für den der Lohn gezahlt wird.

102

III. Rechtsfolge

Zeitanteilige Kürzung: Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 (WK-Pauschbetrag), § 10c Abs. 1–3 (Vorsorgepauschale und SA-Pauschbetrag) sind zeitanteilig zu kürzen.

Auswirkung auf Lohnsteuerverfahren: Da solche Beträge im LStVerfahren nur zeitanteilig – zB bei Monatszahlung monatlich – berücksichtigt werden, könnte der Anspruch auf volle Berücksichtigung nur im Rahmen der EStVeranlagung verwirklicht werden. Der LStAbzug hat für beschränkt Stpfl. jedoch grundsätzlich abgeltende Wirkung, sofern nicht nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 eine EStVeranlagung beantragt werden kann. Für die Ermäßigung erscheint es sinnvoll, wegen des Zusammenhangs mit dem LStVerfahren § 39b Abs. 2 Satz 5 sinngemäß anzuwenden, dh. Jahresbeträge sind mit $\frac{1}{12}$ pro Monat, $\frac{7}{360}$ pro Woche und $\frac{1}{360}$ pro Tag bzw. Monatsbeträge mit $\frac{7}{30}$ pro Woche oder $\frac{1}{30}$ pro Tag zu gewähren.

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staats ist und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat: Bei ihm ist gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 5 keine Kürzung vorzunehmen, wenn er die Veranlagung zur ESt. beantragt. Derzeit verweist Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 5 allerdings fälschlich auf Abs. 1 Satz 6. Dieser wurde durch das JStG 2008 Satz 5, einen Satz 6 gibt es seit VZ 2008 nicht mehr.

103–121 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Einschränkung des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

122

I. Grundinformation zu Abs. 2

Abs. 2 Satz 1 schränkt die Verrechnung von Verlusten mit steuerabzugspflichtigen Einkünften (sowie Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7) für beschränkt

Stpfl. ein. Die Vereinfachungswirkung des abgeltenden StAbzugs würde entfallen, wenn jede einzelne steuerabzugspflichtige Einkunftsquelle erfasst und einer Verlustverrechnung zugeführt werden müsste. Dieser Aufwand soll nur ausnahmsweise im Veranlagungsverfahren erfolgen. Zum Verlustausgleich vgl. § 2 Anm. 550 ff.

Abs. 2 Satz 2 schränkt folgerichtig auch den Verlustabzug nach § 10d mit steuerabzugspflichtigen Einkünften (sowie Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7) ein. Die Vereinfachungswirkung des abgeltenden StAbzug würde nämlich auch dann entfallen, wenn jede einzelne steuerabzugspflichtige Einkunftsquelle eines Kj. zusammengefasst werden müsste, um einen Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 oder einen Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 zu ermöglichen. Auch dieser Aufwand soll einem Veranlagungsverfahren vorbehalten bleiben.

Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7 werden aus Gründen der Gleichbehandlung mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen auch dann vom Abs. 2 erfasst, wenn kein StAbzug vorzunehmen ist.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 2: Dieser beschränkt allgemein den Verlustabzug nach § 10d auf Verluste, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen; s. Anm. 58.

Einstweilen frei.

123–128

II. Anwendbarkeit der Verlustbeschränkungen nach Abs. 2

129

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 2 gilt für beschränkt EStpfl. und KStpfl.

Verlustausgleich bei steuerpflichtigen Einkünften: Beschränkt Stpfl. können positive und negative inländ. Einkünfte im Rahmen einer Veranlagung grundsätzlich zur Ermittlung der „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3) verrechnen. Es muss sich freilich um inländ. Einkünfte iSd. § 49 handeln. Ein Ausgleich kann auch nur zwischen den inländ. Einkünften erfolgen, für die Deutschland das Besteuerungsrecht zugeteilt ist.

Entsprechende Anwendung allgemeiner Verrechnungsbeschränkungen: Allgemeine Einschränkungen des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs, wie zB § 2 Abs. 3 aF (frühere Mindestbesteuerung), §§ 2b aF (ehemalige Verlustzuweisungsmodelle), 15 Abs. 4, §§ 15a, 15b, 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 3, gelten auch für beschränkt Stpfl. § 2a dagegen betrifft beschränkt Stpfl. idR nicht, da die dort vom Verlustausgleich ausgeschlossenen Einkünfte regelmäßig keine inländ., sondern ausländ. Einkünfte sind. Diese Einkünfte werden in die Veranlagung des beschränkt Stpfl. im Regelfall von vornherein nicht einbezogen.

Abgeltungswirkung und Verluste: Das Ausgleichsverbot des Abs. 2 Satz 1 und das entsprechende Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 sind nicht abschließend. Vielmehr folgt aus der Abgeltungswirkung des StAbzugs (Abs. 5 Satz 1), dass steuerabzugspflicht. Einkünfte, wenn sie nicht in eine Veranlagung des beschränkt Stpfl. einbezogen werden, weder am Verlustausgleich noch am Verlustabzug teilnehmen können. Dies gilt über den in Abs. 2 geregelten Fall positiver abzugspflicht. Einkünfte hinaus auch für abzugspflicht. Einkünfte, die (ausnahmsweise) negativ sind. Aus diesem Abgeltungsprinzip folgt im Einzelnen:

► *Keine eigenständige Bedeutung des Abs. 2 bei abgeltendem Steuerabzug:* Die Verrechnungsbeschränkung für Verluste nach Abs. 2 ist in Zusammenhang mit der Abgeltungswirkung des StAbzugs für beschränkt Stpfl. in Abs. 5 Satz 1 zu sehen. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs schließt für diese jeweilige Einkunftsquel-

le bzw. einzelne Einnahme eine Verrechnung mit anderen Einnahmen, Einkunftsquellen oder Einkünften wie auch einen Verlustabzug aus. Der Beschränkung nach Abs. 2 bedarf es insoweit nicht.

► *Verbleibende eigenständige Bedeutung des Abs. 2 durch Ausweitung über den abgeltenden StAbzug hinaus:*

▷ *Erstreckung durch den Wortlaut auch auf nicht dem KapErtrStAbzug unterliegende Kapitaleinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7:* Diese Einnahmen sollen wie die anderen – abzugstpfl. – Einnahmen aus Kapitalvermögen behandelt werden und nicht für eine Verlustverrechnung zur Verfügung stehen. Damit tritt jedoch eine Ungleichbehandlung zu anderen nicht abzugstpfl. Einnahmen ein, für die keine Rechtfertigung ersichtlich ist (vgl. auch BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 21; MÖSSNER, FR 1980, 277). Ab 2009 führt die Abgeltungsteuer in § 20 Abs. 6 Satz 2 zu einem eigenen Verlustverrechnungskreislauf für Einkünfte aus Kapitalvermögen.

▷ *Ausschluss auch abzugstpfl. Einkünfte vom Verlustausgleich und -abzug, bei denen der StAbzug keine abgeltende Wirkung hat:* Der Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ist, gemessen am Abgeltungsprinzip des Abs. 5, zu weit, da er das Ausgleichsverbot ausnahmslos auch auf alle Fälle erstreckt, in denen der StAbzug gar keine abgeltende Wirkung hat (zB bei Betriebsstätteneinkünften und bei Einkünften, die dem StAbzug nach § 48 unterliegen). Der Ausschluss der Verlustverrechnung nach Abs. 2 kann bei Ausnahmen von der Abgeltungswirkung nur bestehen bleiben, wenn sich dies aus Sinn und Zweck der Ausnahmegvorschrift ergibt mit dem Ergebnis:

- *Keine Verlustabzugsbeschränkung bei Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs:* Da auf Grund der Ausnahme von der Abgeltungswirkung die ihrer Art nach abzugstpfl. Einkünfte in eine Veranlagung einbezogen werden, ist es gerechtfertigt, im Wege der teleologischen Reduktion Verlustausgleich und -abzug zuzulassen. Die Beschränkung des Verlustausgleichs würde hier keine Vereinfachung bewirken und ohne Rechtfertigung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen.
- *Verlustabzugsbeschränkung bei der Nachforderungsveranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1:* Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 soll sicherstellen, dass eine Nacherhebung von ESt. möglich ist, wenn auf Grund der zu Unrecht gewährten Vergünstigungen für unbeschränkt Stpfl. ein zu geringer LStAbzug erfolgte. Hierzu wird die Abgeltungswirkung für sämtliche – und nicht nur die lstpfl. – abzugstpfl. Einkünfte aufgehoben. Diese über den Gesetzeszweck hinausgehende Ausnahme von der Abgeltungswirkung rechtfertigt es nicht, Abs. 2 Satz 1 in diesen Fällen teleologisch zu reduzieren und Verlustausgleich und -abzug zuzulassen. Nur die LStNachforderung soll durch die Ausnahme vom Abgeltungsprinzip ermöglicht werden. Der ArbN soll dagegen nicht gegenüber demjenigen durch einen Verlustausgleich bevorzugt werden, dessen LStAbzug von vornherein zu treffend als beschränkt Stpfl. erfolgt ist und abgeltend wirkt.
- *Keine Verlustabzugsbeschränkung bei der Antragsveranlagung durch ArbN aus EU-/EWR-Staaten nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2:* Eine teleologische Reduktion ist geboten. Die Vereinfachungswirkung des Abgeltungsprinzips ist durch die Veranlagung aufgehoben. Die Aufhebung des Nettoprinzips durch die Beschränkungen des Abs. 2 ist nicht gerechtfertigt, da die Antragsveranlagung ja gerade das Nettoprinzip gemäß der Schumacker-Entscheidung (vgl. Anm. 7) umsetzt. Nicht relevant ist der Verlustausgleich

und -abzug bei Einkünften, von denen ein StAbzug vom Kapitalertrag oder ein StAbzug auf Grund des § 50a vorgenommen wurde. Diese Einkünfte werden gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6 nur dem Progressionsvorbehalt unterworfen – nicht aber in die Veranlagung einbezogen. Insoweit hat der StAbzug weiterhin abgeltende Wirkung und schließt die Verlustverrechnung aus. Der Verlustabzug ist dagegen zulässig und relevant für Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7, soweit sie nicht gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 dem KapErtrStAbzug unterliegen (BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 27). Sie werden dann in die Veranlagung des unbeschränkt StPfl. einbezogen.

- *Verlustabzugsbeschränkung im vereinfachten Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3:* Nach dieser Vorschrift ist eine Erstattung der nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 einbehaltenen und abgeführten Steuer in einem vereinfachten Erstattungsverfahren möglich. Dieses stellt keine Veranlagung dar. Vielmehr würde die Abzugsbesteuerung für jede einzelne Veranstaltung sonst korrigiert, ohne dass diese Einkunftsquellen in einer Veranlagung zusammengefasst, verrechnet und dann dem Grundtarif unterworfen werden. Verlustausgleich und -abzug sind daher mangels Veranlagungsverfahrens nicht möglich.
- *Keine Verlustabzugsbeschränkung beim StAbzug nach § 50a Abs. 7 (Sicherungseinbehalt):* Da der StAbzug zur Sicherstellung des Steueranspruchs keine abgeltende Wirkung hat, fallen die entsprechenden Einkünfte nicht unter das Ausgleichs- und Abzugsverbot nach Abs. 2. § 50a Abs. 7 Satz 4 schließt folgerichtig die Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 und damit die Rechtfertigung für die Beschränkung des Verlustausgleichs ausdrücklich aus.
- *Keine Verlustabzugsbeschränkung beim StAbzug nach § 48:* Mangels Erwähnung in Abs. 5 Satz 1 hat der StAbzug nach § 48 keine abgeltende Wirkung; s. Anm. 241. Da § 48 lediglich der Sicherung des Steueranspruchs dienen soll (s. BTDrucks. 14/4658, 8), ist die Einschränkung des Verlustausgleichs und -abzugs durch Abs. 2 nicht geboten.
- *Teilweise Verlustabzugsbeschränkung bei erweiterter beschränkter StPfl:* Abs. 2 ist nach Auffassung des BFH nicht anzuwenden (dh. Verlustausgleich wie bei unbeschränkter StPfl), weil bei erweiterter beschränkter StPfl das Abgeltungsprinzip des Abs. 5 Satz 1 gem. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a nicht gilt (BFH v. 3.11.1982 – I R 3/79, BStBl. II 1983, 259 [264]; kritisch MÖSSNER, FR 1980, 277). Präziser ist es, mit FWB/WASSERMEYER (§ 2 AStG Rn. 116a) bei erweiterter beschränkter StPfl den Abs. 2 insoweit anzuwenden, wie der StAbzug abgeltende Wirkung hat. Das ist nur beim LStAbzug der Fall (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG iVm. § 50 Abs. 5 Satz 1).

Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht: Es ist nach § 2 Abs. 7 Satz 3 eine (gemeinsame) Veranlagung durchzuführen. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs ist dann ebenso ausgeschlossen wie die Beschränkung des Verlustausgleichs nach Abs. 2. Die Vereinfachungswirkung des Abgeltungsprinzips ist entfallen. Eine Beschränkung des Nettoprinzips ist nicht mehr gerechtfertigt.

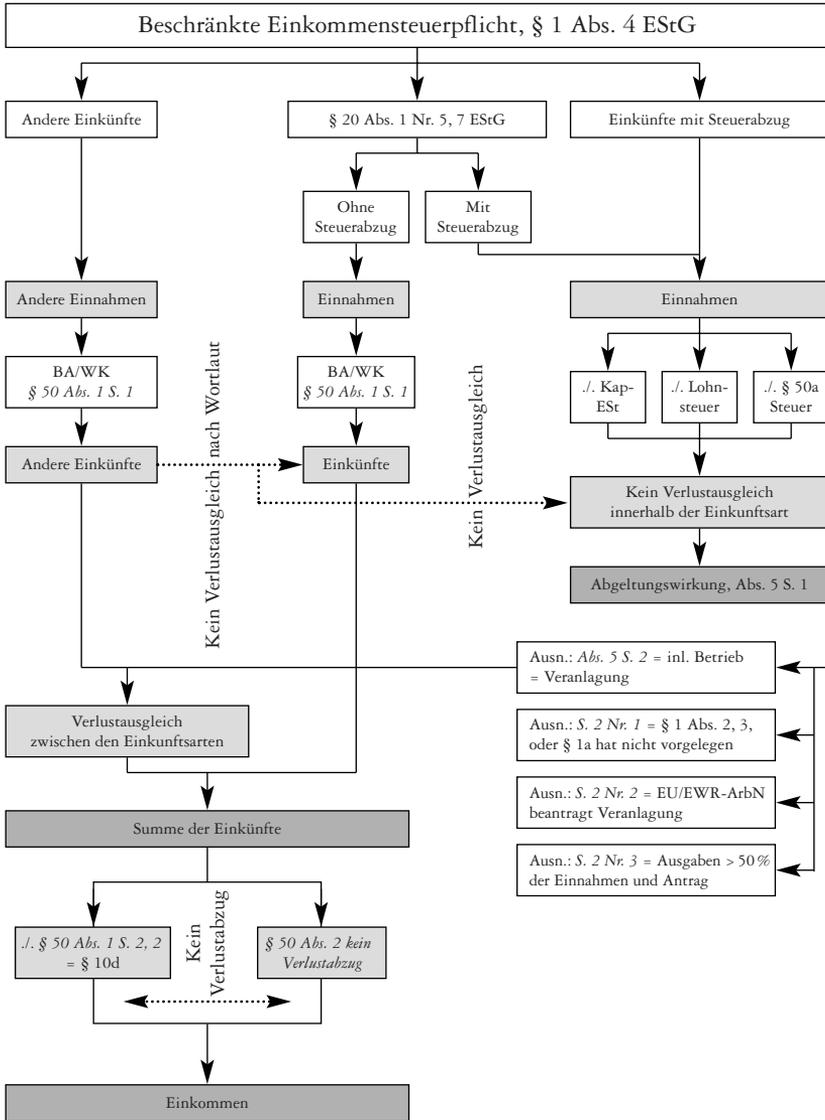
Verluste aus unbeschränkter Steuerpflicht: Die Verlustverrechnung mit nachträglichen BA/WK oder negativen Einnahmen aus Zeiten der unbeschränkten StPfl ist für den beschränkt StPfl. nach den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 sowie des Abs. 2 zu messen.

► *Abs. 1 Satz 2*: Die Aufwendungen, die zum Verlustabzug führten, sind bereits im Jahr des Aufwands als abziehbar befunden worden, weil sie durch die Erzielung stbarer Einkünfte veranlasst sind (§ 4 Abs. 4, § 9). Eine zusätzliche Beschränkung des Verlustausgleichs nach Abs. 1 Satz 2 ist nicht gerechtfertigt, so dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang (früherer oder späterer) Verluste mit inländ. Einkünfte auch im Abzugsjahr nicht zusätzlich verlangt werden darf.

► *Abs. 2 Satz 2*: Ein Verlustabzug in der Zeit der beschränkten StPflcht ist nach Abs. 2 Satz 2 bei abzugstpfl. Einkünften und Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 5, 7 ausgeschlossen, sofern nicht die Abgeltungswirkung des StAbzugs bei einem inländ. Betrieb (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1) oder einer Antragsveranlagung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2) aufgehoben ist (vgl. im Detail Anm. 145). An dieser Voraussetzung ändert die Tatsache nichts, dass die Aufwendungen in der Zeit der unbeschränkten StPflcht entstanden sind (vgl. auch Nds. FG v. 17.1.2001, EFG 2001, 1098, rkr.; aA wohl FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 398, rkr.).

Verluste aus beschränkter Steuerpflicht: Abs. 2 greift nicht ein, wenn ein bei beschränkter StPflcht entstandener Verlust in einem Zeitraum unbeschränkter StPflcht abgezogen werden soll. Die zu diesem Verlust führenden Aufwendungen mussten bereits nach Abs. 1 Satz 1 in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den stbaren Einkünften gestanden haben. Eine zusätzliche Beschränkung des Nettoprinzips durch das Erfordernis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs auch im Abzugsjahr ist daher nicht gerechtfertigt (vgl. FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 398, rkr.).

III. Schematische Übersicht



Einstweilen frei.

131–139

B. Einschränkung der Verlustverrechnung (Abs. 2 Satz 1)

140

Überblick: Abs. 2 Satz 1 schließt den Verlustausgleich für positive abzugspfl. Einkünfte und Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 aus, dh. Verluste aus anderen Einkunftsarten dürfen nicht mit positiven Einkünften, die dem StAb-

zug unterliegen, und mit (positiven) Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 verrechnet werden.

Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 1:

► *Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen*, sind solche, die nach Abs. 5 Satz 1 zu einer Abgeltungswirkung führen können. Nur insoweit gebietet das Abgeltungsprinzip auch einen Ausschluss vom Verlustabzug.

Die Abgeltungswirkung für abzugspflichtige Einkünfte (Abs. 5 Satz 1) und die damit verbundene Vereinfachungswirkung ist der Hintergrund für die Beschränkung des Verlustausgleichs nach Abs. 2. Die Beschränkung nach Abs. 2 gilt entgegen dem Wortlaut daher nicht, wenn keine Abgeltungswirkung eingreift und die Auslegung der Ausnahmegvorschrift ergibt, dass ein Verlustausgleich nicht ausgeschlossen ist (vgl. Anm. 129). Die Möglichkeit des Verlustausgleichs besteht daher zB, wenn abzugspflichtige Einkünfte in einer inländ. Betriebsstätte des Stpf. anfallen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1).

► *Einkünfte iSd § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7* sind auch dann vom Tatbestand erfasst, wenn sie weder dem StAbzug noch einer Abgeltungswirkung unterliegen. Damit soll eine Gleichbehandlung auch dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen mit den abzugspflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen erreicht werden – freilich auf Kosten einer Ungleichbehandlung zu anderen nicht abzugspflichtigen Einkünften.

► „*Bei Einkünften*“ ist ein Verlustausgleich ausgeschlossen. Somit ist ein Ausgleich mit Verlusten, die nicht aus anderen Einkunftsarten stammen, also mit Verlusten aus Einkünften, die auch dem StAbzug unterliegen, und aus Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 nach dem Wortlaut von Abs. 2 Satz 1 nicht ausgeschlossen. Ein Verlustausgleich ist bei einem nach Abs. 5 Satz 1 abgeltendem StAbzug schon aufgrund dieses Abgeltungsprinzips ausgeschlossen.

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Kein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten:

► *Grundsatz*: Verluste aus anderen Einkunftsarten dürfen nicht mit steuerabzugspflichtigen Einkünften oder Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 ausgeglichen und verrechnet werden.

► *Verluste aus steuerabzugspflichtigen Einkünften oder Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7* sind dagegen nicht von der Beschränkung des Verlustausgleichs in Abs. 2 Satz 1 betroffen und nehmen daher – nach allgemeinen Regeln – am Verlustausgleich teil, sofern kein nach Abs. 5 Satz 1 abgeltender StAbzug vorliegt. Denn ausgeschlossen sind nur Verluste aus „anderen Einkunftsarten“, nicht jedoch aus steuerabzugspflichtigen Einkünften oder Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7. Die Berücksichtigung eines Verlusts aus Einkünften, die dem abgeltenden StAbzug nach Abs. 5 Satz 1 unterliegen, ist aufgrund des Abgeltungsprinzips ausgeschlossen. Auch in diesem Fall soll die (eventuell anfallende) Abzugsteuer die Besteuerung der individuellen Einnahme abschließen. Schließlich liegt mit der Abgeltungswirkung eine Bruttobesteuerung vor, die damit Aufwendungen ebenso wie hieraus resultierende Verluste ausschließt (vgl. hierzu im Detail Anm. 129).

Übersicht zum Verlustausgleich bei beschränkt Steuerpflichtigen:

Verluste aus	Ausgleich mit positiven				
	Einkünften mit StAbzug		Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 ohne StAbzug		„anderen Einkunftsarten“
	– Abgeltungswirkung – Veranlagung nach Nr. 1 (Nachforderung) – Nr. 3 (vereinfachtes Erstattungsverfahren)	– ohne Abgeltungswirkung – Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 Betriebsstätte – Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 Antragsveranlagung – § 50a Abs. 7 Sicherheitseinbehalt – § 48 Bauabzugsteuer	auf die Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 oder Halbs. 2 Nr. 2 im Abzugsfall nicht zuträfe	auf die Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 oder Halbs. 2 Nr. 2 im Abzugsfall zuträfe	
Einkünften mit StAbzug <i>mit</i> abgeltender Wirkung <i>ohne</i> abgeltende Wirkung – nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1, Nachforderungsverfahren – nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Erstattungsverfahren	Nein Die Abgeltungswirkung dieser Einkunftsquellen gilt auch im Falle des Verlustes. Im Übrigen schließt Abs. 2 eine Verrechnung aus.	Nein Das Abgeltungsprinzip gilt auch für Einkunftsquellen, wenn Verluste bestehen. Im Übrigen schließt Abs. 2 eine Verrechnung aus.			
Einkünften mit StAbzug <i>ohne</i> abgeltende Wirkung iSd Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 Betriebsstätte iSd Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Antragsveranlagung iSd. § 50a Abs. 7 Satz 4, Sicherheitseinbehalt, iSd § 48 Bauabzugsteuer	Nein Das Abgeltungsprinzip verhindert eine Verrechnung mit den positiven st. abzugspflichtigen Einkünften.	Ja			
Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7, die nicht dem StAbzug unterliegen	Nein wegen Abgeltungsprinzip bei den positiven Einkünften	Ja			
„anderen Einkunftsarten“	Nein 1. <i>Grundfall</i> von Abs. 2 Satz 1 <i>und</i> Abgeltungsprinzip bei den positiven Einkünften	Ja Ausnahme zu Abs. 2 Satz 1	Nein 2. <i>Grundfall</i> von Abs. 2 Satz 1	Ja Ausnahme zu Abs. 2 Satz 1	Ja
Daneben gelten die allgemeinen Verlustausgleichsverbote					

Einstweilen frei.

141–144

C. Einschränkung des Verlustabzugs (Abs. 2 Satz 2)

Überblick: Abs. 2 Satz 2 schränkt den Verlustabzug (Verlustrück- und -vortrag) nach § 10d für Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 ein. Diese Einschränkung gilt zusätzlich zu der in Abs. 1 Satz 2 (wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften). Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach Abs. 2 Satz 1 und die Vereinfachungswirkung des Abgeltungsprinzips würden sonst entfallen, weil der Verlustabzug eine Einkünftermittlung notwendig machen würde.

Tatbestandsvoraussetzung: „Einkünfte iSd. Satzes 1“:

- ▶ *Wortlaut:* s. Anm 140, was Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 sind.
- ▶ *Unterscheidung zwischen positiven und negativen Einkünften?* Gemeint sind uE die positiven steuerabzugspfl. Einkünfte und Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7; sie sollen bei einem Verlustabzug nicht berücksichtigt werden dürfen. Nur dies sind die „Einkünfte im Sinne des Satzes 1“, auf die Abs. 2 Satz 2 Bezug nimmt.
- ▶ *Negative steuerabzugspfl. Einkünfte und Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7* sind dagegen weder von der Beschränkung des Abs. 2 Satz 1 noch von der des Abs. 2 Satz 2 betroffen.
- ▷ *Vorrang des Abgeltungsprinzips:* Das Abgeltungsprinzip nach Abs. 5 Satz 1 schließt ungeachtet von Abs. 2 jeden Verlustausgleich oder -abzug bei einem abgeltenden StAbzug aus; mit dem StAbzug bleibt das Besteuerungsverfahren abgeschlossen. Es werden weder Einkünfte ermittelt noch eine Veranlagung durchgeführt. Es wird bei abzugspfl. Einkünften kein Unterschied gemacht wird, ob der Saldo zwischen Einnahmen und BA/WK positiv oder negativ ist oder sog. „negative Einnahmen“ vorliegen (vgl. auch Nds. FG v. 17.1.2001, EFG 2001, 1098, rkr.; aA wohl FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 398, rkr.). Das Abzugsverbot für BA/WK (§ 38a, § 43a Abs. 2 Satz 1, § 50a Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Sätze 3 und 4) ist schließlich wegen Unzulässigkeit einer Veranlagung (Abs. 5) endgültig (zur Auswirkung des Abgeltungsprinzips vgl. Anm. 129).
- ▷ *Negative Einkünfte und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7:* Das Abgeltungsprinzip steht auch bei negativen Einkünften/Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 einer Berücksichtigung beim Verlustabzug entgegen, wenn eine Abzugspflicht vorliegt. Das Abgeltungsprinzip steht einem Abzugsverbot nach Abs. 2 Satz 2 dagegen nicht entgegen, wenn die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 (inländ. Betrieb) oder Nr. 2 (Antragsveranlagung) aufgehoben ist (oder im Fall positiver Einkünfte aufgehoben wäre).

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Keine Berücksichtigung beim Verlustabzug: Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1, also steuerabzugspfl. Einkünfte und Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 dürfen bei einem Verlustabzug nicht berücksichtigt werden. Das bedeutet im Einzelnen:

- ▶ *Positive abzugspfl. Einkünfte* nach Abs. 2 Satz 1 dürfen beim Verlustabzug „nicht berücksichtigt“ werden. Sie dürfen wegen Verlusten aus anderen Einkünften ebenso wenig durch einen Verlustabzug nach § 10d (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag) wegen Abs. 2 Satz 2 wie durch einen Verlustausgleich im selben VZ wegen Abs. 2 Satz 1 gemindert werden. Sie dürfen dagegen durch Verluste aus anderen Einkünften gemindert werden, wenn die Abgeltungswirkung der Abzugsteuer aufgehoben ist und der Sinn und Zweck der Rückausnahme die Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung entfallen lässt. Dies ist für

den inländ. Betrieb (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1) sowie die Antragsveranlagung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2) der Fall (vgl. Anm. 129).

► *Negative abzugspfl. Einkünfte* nach Abs. 2 Satz 1 dürfen beim Verlustabzug nicht berücksichtigt werden; auch sie dürfen schließlich „bei einem Verlustabzug (§ 10d) nicht berücksichtigt werden“ und können daher andere positive Einkünfte nicht mindern. Eine Beschränkung wie in Abs. 2 Satz 1 („Verluste aus anderen Einkunftsarten“) mit der Folge, dass nur positive abzugspfl. Einkünfte tatbestandsmäßig sind, liegt in Satz 2 nicht vor. Entgegen dem Wortlaut dürfen sie dagegen andere positive Einkünfte mindern, wenn die Abgeltungswirkung des StAbzugs aufgehoben ist und diese Einkünfte in eine Veranlagung des inländ. Betriebs (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1) oder in eine Antragsveranlagung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2) einzubeziehen sind.

► *Verluste aus anderen Einkünften* dürfen die positiven abzugspfl. Einkünfte wegen Abs. 2 Satz 2 nicht mindern. Sie dürfen diese dagegen mindern, wenn die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 (inländ. Betrieb) oder Nr. 2 (Antragsveranlagung) entfällt. Ebenso dürfen Verluste aus abzugspfl. Einkünften die positiven abzugspfl. Einkünfte mindern, wenn diese wegen der nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 bzw. Halbs. 2 Nr. 2 aufgehobenen Abgeltungswirkung in die Veranlagung einzubeziehen sind. Verluste aus Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 sind den Fallgruppen der abgeltenden Abzugspflicht (dann Abzugsverbot) oder der fehlenden oder nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1, Halbs. 2 Nr. 2 nicht abgeltenden Abzugspflicht (dann abziehbar) zuzuordnen.

Übersicht zum Verlustabzug:

Verluste aus	Abzug von positiven				
	Einkünften mit Steuerabzug		Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7, ohne StAbzug		„anderen Einkunftsarten“
	mit abgeltender Wirkung sowie – Nachfordernungsverfahren (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1) – Erstattungsverfahren (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3)	ohne abgeltende Wirkung – Betriebsstätte, Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1, – Antragsveranlagung, Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 – Sicherheitseinbehalt § 50a Abs. 7 Satz 4 – Bauabzugsteuer, § 48	auf die Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 (Betriebsstätte) oder Halbs. 2 Nr. 2 (Antragsveranlagung) nicht zutreffen würde, wenn sie abzugstpfl. wären	auf die Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 (Betriebsstätte) oder Halbs. 2 Nr. 2 (Antragsveranlagung) zutreffen würde, wenn sie abzugstpfl. wären	
Einkünfte mit abgeltendem StAbzug sowie – Nachfordernungsverfahren (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1) – Vereinfachtes Erstattungsverfahren (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3)	Nein wegen Abs. 2 Satz 2 <i>und</i> Abgeltungsprinzip bei den Verlusten wie auch den positiven Einkünften	Nein wegen Abgeltungsprinzip bei den Verlusten	Nein wegen Abs. 2 Satz 2 <i>und</i> Abgeltungsprinzip bei den Verlusten	Nein wegen Abgeltungsprinzip bei den Verlusten	Nein wegen Abgeltungsprinzip bei den Verlusten
allen sonstigen Einkünften	Nein wegen Abs. 2 Satz 2 <i>und</i> Abgeltungswirkung bei den positiven Einkünften	Ja Ausnahme zu Abs. 2 Satz 2	Nein wegen Abs. 2 Satz 2	Ja Ausnahme zu Abs. 2 Satz 2	Ja
Daneben gelten die allgemeinen Verlustabzugsverbote (vgl. § 10d Anm. 162) und die zusätzlichen Voraussetzungen zu § 10d bei beschr. Stpfl. nach Abs. 1 Satz 2.					

146–149 Einstweilen frei.

150 **D. ABC des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei beschränkter Steuerpflicht**

Bauabzugsteuer: Für Einkünfte aus Bauleistungen nach §§ 48 ff. gilt Abs. 2 seinem Sinn und Zweck nach nicht, da dieser StAbzug keine abgeltende Wirkung hat; s. Anm. 129.

Betrieb im Inland: Einkünfte eines inländ. Betriebs unterliegen nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 nicht dem Abgeltungsprinzip und sind daher uE von Abs. 2 auszunehmen; s. Anm. 319, 129.

Doppelbesteuerungsabkommen können die im Inland stpfl. Einkünfte und damit den Verlustausgleich einschränken.

Erbfall: Die Vererblichkeit des Verlustabzugs ist nunmehr nach BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04 (BStBl. II 2008, 608) nur noch in Übergangsfällen gegeben. Für diese Übergangsfälle gilt:

- ▷ *Erblasser unbeschränkt stpfl., Erbe beschränkt stpfl.:* Der Erbe kann Verluste abziehen, ohne dass es sich um inländ. Verluste handeln muss. Der wirtschaftliche Zusammenhang wurde bereits festgestellt.
- ▷ *Erblasser beschränkt stpfl., Erbe unbeschränkt stpfl.:* Der Erbe kann nur inländ. Verluste des Erblassers abziehen. Nur insoweit bestehen überhaupt abziehbare Verluste, denen nach Abs. 1 Satz 1 nur Aufwendungen mit wirtschaftlichem Zusammenhang zu inländ. Einkünften zugrunde liegen konnten.

Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (Besonderheiten): Mangels Abgeltungswirkung mit Ausnahme der LSt. besteht auch keine Rechtfertigung für eine zusätzliche Einschränkung des Nettoprinzips durch Abs. 2.

Europäische Union:

- ▶ *Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen* sind mit den Vorschriften des EG-Vertrags vereinbar; ebenso wurde der erforderliche unmittelbare Zusammenhang von BA/WK mit inländ. Einkünften als zulässig erachtet; s. Anm. 7.
- ▶ *Die Antragsveranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2* lässt die Abgeltungswirkung für abzugspfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen und nach § 50a unberührt (Progressionsvorbehalt, vgl. Satz 6). Die Einkünfte stehen der Verlustverrechnung daher nicht zur Verfügung.

Grenzgänger können gem. § 1 Abs. 3 bzw. § 1a die Behandlung als unbeschränkt stpfl. beantragen, wenn ihre Einkünfte im Kj. zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6136 € betragen (Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1). Abs. 2 ist bei unbeschränkt Stpfl. dann nicht anzuwenden.

Nettolohn: ArbN erhalten oft nach dem Wegzug und Beendigung der unbeschränkten StPflcht Steuererstattungen oder Rückerstattungen von Sozialversicherungsbeiträgen, die sie auf Grund ihrer Nettolohnvereinbarung an ihren inländ. ArbG zurückzahlen müssen. Die Erstattungsansprüche stellen negative Einnahmen des ArbN dar, die in dem VZ zu berücksichtigen sind, in dem die Erstattung erfolgt (BFH v. 22.6.1990 – VI R 162/86, BFH/NV 1991, 156 betr. Steuererstattungen; FG Düss. v. 12.8.1998, EFG 1998, 1678, rkr., betr. Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen). Abs. 2 steht einem Abzug nicht entgegen, vgl. FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 398, rkr.

Schuldzinsen bei Wechsel der StPflcht: BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571.

Steuerabzug:

- ▶ *Positive abzugspflichtige Einkünfte* können wegen der Abgeltungswirkung und dem ausdrücklichen Ausschluss in Abs. 2 Satz 1 nicht mit Verlusten aus „anderen Einkunftsarten“ ausgeglichen werden. Von diesen Einkünften können nach Abs. 2 Satz 2 auch keine Verluste abgezogen werden.
- ▶ *Negative abzugspflichtige Einkünfte* werden ebenfalls vom Abgeltungsprinzip in Abs. 5 Satz 1 erfasst und dürfen daher nicht in einen Verlustausgleich oder -abzug einbezogen werden.

Vorbereitende Betriebsausgaben und Werbungskosten: Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften ist nach Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 erforderlich. Beschränkt Stpfl. können Verluste aus vorweggenommenen BA/WK nach Maßgabe des Abs. 2 im Wege des Verlustabzugs geltend machen.

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht:

► *Bindung des Verlustabzugs an den StPfl.*: Da der Verlustabzug an den StPfl. gebunden ist (Prinzip der Personengleichheit; s. § 10d Anm. 118), steht ein Wechsel in der Art der StPfl. dem Verlustabzug nicht entgegen (s. § 10d Anm. 99).

► *Der wirtschaftliche Zusammenhang mit inländischen Einkünften nach Abs. 1 Satz 2* betrifft nur Verluste aus der Zeit beschränkter StPfl. Solche Verluste können während unbeschränkter StPfl. daher nur bei wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften geltend gemacht werden. Dagegen können in der Zeit der unbeschränkten StPfl. entstandene Verluste auch in der Zeit beschränkter StPfl. abgezogen werden, ohne dass es auf Abs. 1 Satz 2 ankommt (vgl. FG Düss. v. 12.9.2000, EFG 2001, 398, rkr.).

► *Die Verlustabzugsbeschränkung nach Abs. 2 Satz 2* ist anwendbar und schließt die Berücksichtigung von (positiven) abzugspflichtigen Einkünften und von Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 beim Verlustabzug nach § 10d aus.

► *Im Jahr des Wechsels der StPfl.* sind die während der beschränkten StPfl. erzielten inländ. Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3). Ein Verlustausgleich ist somit grundsätzlich möglich.

Zinsen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 sind vom Ausgleich mit Verlusten aus „anderen Einkunftsarten“ ausgeschlossen (Abs. 2 Satz 1). Damit verbleibt die Verrechnung von positiven und negativen Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7, die ihrer Art nach nicht steuerabzugspflichtig sind. Ein Verlustabzug ist durch Abs. 2 Satz 2 generell ausgeschlossen, da Abs. 2 Satz 2 keine Einschränkung auf Verluste aus „anderen Einkunftsarten“ enthält.

151–169 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerbemessung bei beschränkter Steuerpflicht

Schrifttum: BARANOWSKI, Mindeststeuersatz bei beschränkter Einkommensteuerpflicht, KFR F 11 EStG § 50, 1/01, 185 (H 5/2001); LÜDICKE, Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen Mindeststeuersatzregelung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, IStR 2001, 286; Voos, Kritische Anmerkungen zum Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige (§ 50 Abs. 3 Satz 2 EStG), IWB 2001/7 F. 3 Gr. 3, 1333; JAHN, Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige verstößt gegen Diskriminierungsverbot, PISb 2002, 301; FISCHER, Kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht durch Mindeststeuersatz gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 1990 infolge Nichtgewährung des Grundfreibetrages, jurisPR-SteuerR 2/2004 Anm. 5; GOSCH, Kein Verstoß gegen Gemeinschafts- und Verfassungsrecht durch Mindeststeuersatz nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 1990 infolge Nichtgewährung des Grundfreibetrags, BFH-PR 2004, 214; WAIBEL, Mindeststeuersatz gemäß § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG 1990 verstößt nicht gegen Gemeinschaftsrecht, KFR F 3 EStG § 50, 1/04, 227 (H 6/2004).

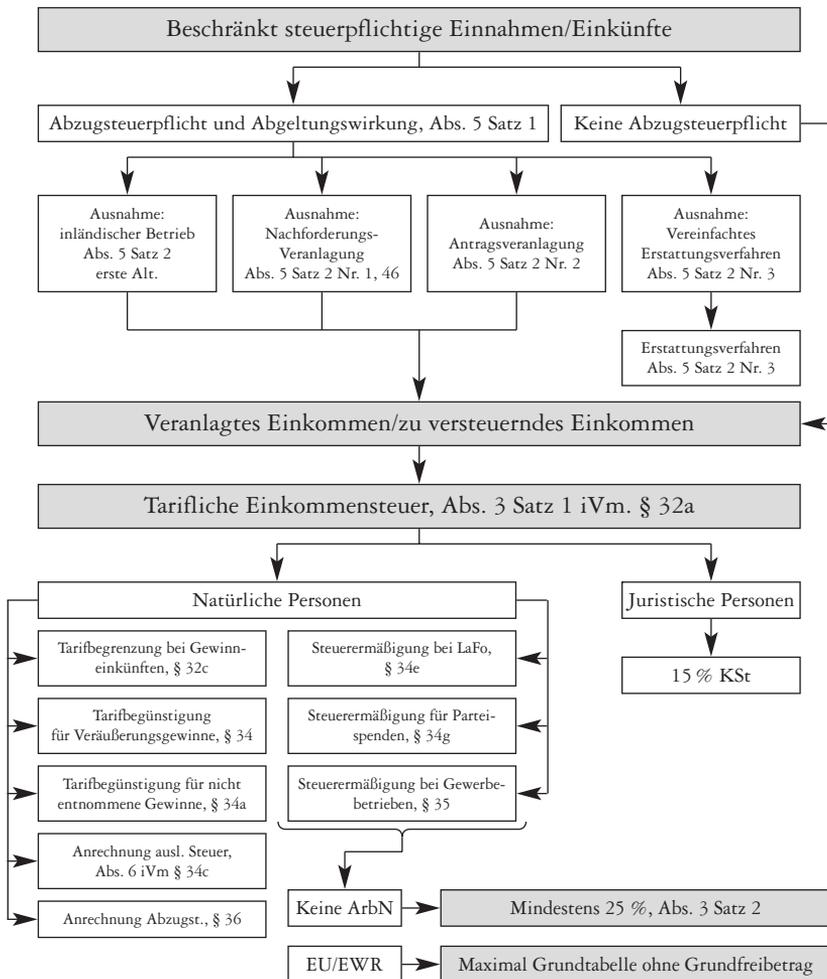
170

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

Grundinformation zu Abs. 3: Bei der Veranlagung bemisst sich die ESt. für beschränkt StPfl. gem. Abs. 3 Satz 1 nach § 32a Abs. 1 (Grundtarif). Die veranlagte ESt. beträgt mindestens 25 % des Einkommens (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1), sofern nicht beschränkt estpfl. ArbN betroffen sind (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2).

Der Mindeststeuersatz soll bei beschränkt Stpfl. typisierend die Progression abbilden, die bei einer Einbeziehung des Welteinkommens in der Ermittlung des progressiven Steuersatzes gelten würde. Für beschränkt KStpfl. gilt immer ein StStz von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 [BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630]).

Übersicht zur Funktionsweise des Abs. 3:



Einstweilen frei.

171–174

B. Veranlagung nach § 32a Abs. 1 (Abs. 3 Satz 1)

Tatbestandsvoraussetzung: Beschränkt Steuerpflichtige, die veranlagt werden:

- ▶ *Grundfall:* Eine Veranlagung ist bei beschränkt StPfl. immer vorzunehmen, wenn die ESt. bei beschränkt StPfl. nicht durch StAbzug nach Abs. 5 Satz 1 abgegolten ist. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs entfällt nach Abs. 5 Satz 2, wenn und soweit BE eines inländ. Betriebs vorliegen oder eine Nachforderungsveranlagung (Nr. 1), eine Antragsveranlagung (Nr. 2) oder aber ein vereinfachtes Erstattungsverfahren (Nr. 3) durchzuführen ist.
- ▶ *Eine Veranlagung iSd. Abs. 3 Satz 1* findet im Fall der BE eines inländ. Betriebs oder aber – in modifizierter Form – bei einer Antragsveranlagung statt. Eine (Nachforderungs-)Veranlagung kann auch in den Fällen des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 durchzuführen sein, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die unbeschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 2, 3 oder § 1a nicht vorgelegen haben und die Voraussetzungen für die Arbeitnehmerveranlagung nach § 46 erfüllt werden (vgl. hierzu Anm. 331).
- ▶ *Keine Veranlagung iSd. Abs. 3 Satz 1*, sondern das vereinfachte Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 ist durchzuführen, wenn beschränkt stpfl. Künstler ua. die Erstattung des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 beantragen. Das vereinfachte Erstattungsverfahren bezieht sich auf Einnahmen aus einzelnen Veranstaltungen und ist in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 abschließend geregelt. Das Verfahren ermöglicht nur die Einbeziehung von Ausgaben, die mit der einzelnen Veranstaltung zusammenhängen. Andere Einkünfte werden nicht berücksichtigt.
- ▶ *Veranlagung bei ArbN:* Bei ArbN gilt für die Veranlagung § 46 (ArbNVeranlagung), wenn und weil das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht, von denen ein StAbzug vorgenommen wurde (§ 46 Abs. 2 Nr. 8).
- ▷ *Grundsätzliche Abgeltungswirkung der LSt.:* Die LSt., die von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einbehalten wird, gilt mit dem StAbzug grundsätzlich als abgegolten (Abs. 5 Satz 1). Wird unabhängig hiervon eine Veranlagung durchgeführt, so sind die abgegoltenen Arbeitseinkünfte, von denen der LStAbzug oder der StAbzug nach § 50a Abs. 4 vorgenommen wurde, nicht einzubeziehen.
- ▷ *Ein rechtswidrig unterlassener StAbzug* kann dagegen nicht im Veranlagungsverfahren nachgeholt werden (BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628; v. 5.12.1990 – I R 19/89, BFH/NV 1991, 805; v. 4.5.1993 – I B 39/93, BFH/NV 1993, 727). Die Abgeltungswirkung bleibt vielmehr erhalten. Der ArbG haftet für die LSt. nach § 42d Abs. 1. Das FA kann gem. § 42d Abs. 3 Sätze 1 und 4 einen Nachforderungsbescheid gegenüber dem ArbN erlassen, wenn die LSt. nicht vorschriftsmäßig einbehalten wurde oder die Anmeldung mit Kenntnis des ArbN nicht ordnungsgemäß erfolgt ist und dem FA nicht unverzüglich mitteilt wurde. § 39 Abs. 5a Satz 4 erlaubt die Nachforderung vom ArbN auch dann, wenn dieser dem FA den Eintritt der beschränkten StPfl. nicht unverzüglich unter Vorlage der LStKarte angezeigt hat.
- ▷ *Veranlagung bei nicht lstpfl. Arbeitslohn:* War von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kein StAbzug vorzunehmen, hat eine Veranlagung nach § 25 zu erfolgen (BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57 U, BStBl. III 1959, 462; v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642; v. 10.1.1992 – VI R 117/90,

BStBl. II 1992, 720). Dies kann zB der Fall sein, wenn Arbeitslohn von einem ausländ. ArbG, der nicht ArbN-Verleiher ist, bezogen wird. Nach BFH v. 7.8.1959 – VI 299/57 U (aaO) sind dann die Vergünstigungen des § 46 sinngemäß anzuwenden.

Rechtsfolge: Bemessung der Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1:

► *Anwendung der Grundtabelle:* Der ESt-Tarif bemisst sich nach der Grundtabelle, § 32a Abs. 1. Eine Zusammenveranlagung von Ehegatten unter Anwendung des Splitting-Verfahrens (§ 32a Abs. 5) ist für beschränkt Stpfl. nicht möglich, weil beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. sein müssen (§ 26 Abs. 1 Satz 1). Die Anwendung von § 32a Abs. 6 (Splitting-Verfahren für Verwitwete und Wiederverheiratete) ist durch § 50 Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen. ArbN, die Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats sind und in einem dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, können unter den Voraussetzungen des § 1a Nr. 2 die Besteuerung nach dem Splitting-Verfahren beantragen, wenn sie gem. § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind.

► *Verfassungsrecht und EU-Recht:* Die Beschränkung auf § 32a Abs. 1 (Grundtabelle) ist verfassungsgemäß (BVerfG v. 11.12.1969 – 1 BvR 154/69, DStR 1970, 83; BFH v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701). Die Beschränkung des Splittingtarifs auf § 1a (fiktive unbeschränkte StPfl. von EU-/EWR-Familienangehörigen) begründet keinen Verstoß gegen das EU-Recht, wenn eine Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Wohnsitzstaat gewährleistet ist, vgl. Anm. 7.

► *Besondere Tarifvorschriften und Steuerermäßigungen:* Die frühere Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften nach § 32c ist nicht durch Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen und daher auch für beschränkt Stpfl. anzuwenden (glA FROTSCHER, § 50 Rn. 25). Dasselbe gilt für die Tarifbegünstigungen nach § 34 (außerordentliche Einkünfte), § 34a (Nicht entnommene Gewinne) wie auch die Steuerermäßigungen nach § 34e (Land- und Forstwirtschaft), § 34g (Spenden) und § 35 (Gewerbsteuer).

Einstweilen frei.

176–180

C. Mindeststeuer (Abs. 3 Satz 2)

I. Grundsatz: 25 % Mindeststeuer vom Einkommen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1)

181

Regelung: Die Mindeststeuer beträgt 25 % des Einkommens (§ 2 Abs. 5 Satz 1) und ist der niedrigste Steuersatz bei der Veranlagung von beschränkt Stpfl. Die beschränkt stpfl. Einkünfte sollen typisierend einer Progression unterworfen werden, die sich bei Einbeziehung des Welteinkommens ergeben würde. Die steuermindernde Auswirkung des in die Grundtabelle eingearbeiteten Grundfreibetrags wird durch die Mindeststeuer rückgängig gemacht.

Unterschreitung der Mindeststeuer: Die Vorschrift ergänzt § 32a Abs. 1 (Grundtabelle). Die Mindeststeuer kann unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 1, 3 (Veräußerungsgewinne, vgl. H 50.2 EStH sowie BFH v. 5.7.1967 – I 153/64, BStBl. III 1967, 654; zuletzt auch FG Hamb. v. 27.2.2004, EFG 2004, 1262, rkr.), nach § 34b (außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft, vgl. H 50.2 EStH sowie BFH v. 5.7.1967 – I 153/64, BStBl. III 1967, 654) und § 50 Abs. 6 (Anrechnung ausländ. Steuern; vgl. R 50.2 Satz 4 EStR) unterschritten werden. Die StErmäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 soll

ebenso wie die StErmäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 34e und die StErmäßigung bei Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke nach § 34g nicht zu einer ESt. unterhalb der Mindeststeuer führen können (vgl. BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 41).

Einzelfragen der Mindeststeuer:

- ▶ *Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz:* Verfassungsrechtl. Bedenken bestehen gegen die Anwendung des Mindeststeuersatzes in den Fällen, in denen diese bei dem beschränkt Stpfl. zu einer Besteuerung des Existenzminimums führt (BFH v. 12.5.1992 – I B 90/91, BFH/NV 1992, 736 [737]; v. 14.4.1993 – I R 29/92, BStBl. II 1994, 27 [30]; s. auch SCHÖN, IStR 1995, 119 [124]).
- ▶ *Vereinbarkeit mit EU-Recht:* Für EU-/EWR Staatsangehörige findet die Mindeststeuer nur Anwendung, wenn sie nicht höher als die veranlagte Steuer nach der Grundtabelle zuzüglich des Grundfreibetrags ist, vgl. BMF v. 10.9.2004, BStBl. I 2004, 860 (vgl. auch BFH v. 19.11.2003 – I R 57/02, BFH/NV 2004, 766). Der Mindeststeuersatz ist im Übrigen europarechtl. unbedenklich, vgl. Anm. 7.
- ▶ *Erweitert beschränkt Stpfl.:* Für sie findet die Mindeststeuer mit der Maßgabe Anwendung, dass die ESt. die StAbzugsbeträge (keine Abgeltung – § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG) nicht unterschreiten darf (§ 2 Abs. 5 Satz 3 AStG).
- ▶ *Doppelbesteuerungsabkommen:* Soweit der Mindeststeuersatz für die inländ. Betriebsstätte einer im Ausland ansässigen natürlichen Person eingreift, kann ein Verstoß gegen das Verbot der Diskriminierung von Betriebsstätten nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA vorliegen (vgl. BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 33).
- ▶ *Solidaritätszuschlag:* Auch auf die Mindeststeuer wird gem. § 4 SolZG ein Solidaritätszuschlag von 5,5 % erhoben.

182–184 Einstweilen frei.

185 **II. Rückausnahme für Arbeitnehmer (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2)**

Die Mindeststeuer von 25 % gilt gem. Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 nicht für beschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen. Die Rückausnahme gilt auch für ArbN, die nicht während des ganzen VZ beschäftigt waren (glA LBP/RAMACKERS, § 50 Rn. 41).

186–190 Einstweilen frei.

191 **Erläuterungen zu Abs. 4 aF (aufgehoben)**

Der Sonderregeln für beschränkt stpfl. ArbN enthaltende Abs. 4 wurde durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438) ab VZ 1996 aufgehoben; s. dazu die Kommentierung aus Lfg. 207 (August 2002) unter www.hhr.otto-schmidt.de.

192–216 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Abgeltungswirkung des Steuerabzugs

Schrifttum: GRAMS, Das besondere Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 EStG, IStR 1997, 548; HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländischer Künstler und Sportler, Baden-Baden 1999; FÖRSTER, Die Besteuerung im Ausland ansässiger Künstler und Sportler, PISStB 2000, 57; GOSCH, Zur Anrechnung der Erstattung von Lohnsteuer bei fehlender unbeschränkter Steuerpflicht, StBp. 2000, 374; GRAMS/MOLENAAR, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler im Inland – Vereinbarkeit einer Bruttoquellenbesteuerung iH. von 25 % mit Gemeinschaftsrecht, IStR 2001, 446; BURGSTALLER/LOUKOTA, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse?, SWI 2003, 244; DESENS, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen – Überblick und Grundprobleme, IStR 2003, 613; ECKERT, Besteuerung von Dividenden an Steuerausländer, IStR 2003, 406; FUHRMANN, Einkommensbesteuerung ausländischer Künstler und Sportler, KÖSDI 2003, 13880; GRAMS/MOLENAAR, Ausländische Künstler: Betriebsausgabenabzug und Steuersatzbegrenzung, aber kein Grundfreibetrag, IStR 2003, 460; GRAMS/MOLENAAR, Zur Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Künstlern vor und nach der Entscheidung des EuGH v. 12.6.2003, DStR 2003, 1245; HAARMANN/FUHRMANN, Konsequenzen aus der EU-Rechtswidrigkeit der abgeltenden Abzugsbesteuerung auf Bruttobasis für beschränkt Steuerpflichtige innerhalb der Europäischen Union, IStR 2003, 558; HENSEL, Der Fall „Gerritse“: EuGH äußert sich zur Diskriminierung ausländischer Künstler, PISStB 2003, 200; HOLTHAUS, Anmerkungen zu Eckert „Besteuerung von Dividenden an Steuerausländer“, IStR 2002, 406 ff., IStR 2003, 600; REUTER/KLEIN, Erschüttert Gerritsses Trommeln die deutsche Dividendenbesteuerung?, IStR 2003, 634; SCHNITGER, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, FR 2003, 745; VOGT, Auch für ausländische Profisportler: Steuerabzug bei Vergütung ausländischer Künstler und Sportler, SpuRt 2003, 238; CORDEWENER, Das EuGH-Urteil „Gerritse“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben v. 3.11.2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis!, IStR 2004, 109; HENSEL, Fortsetzung des Falls „Gerritse“: Neues Veranlagungsrecht für Selbstständige?, PISStB 2004, 11; SEDEMUND, Ein Nachtrag zur Entscheidung Gerritse: Gut gemeint, aber ungesehene Folgen!, DStZ 2004, 372; BALDAUF, Besteuerung ausländischer Künstler auf dem neuesten Stand – Eine Neuregelung der Abzugsbesteuerung nach § 50a EStG erscheint unabwendbar, ZKF 2007, 169; CLOER/LAVRELASHVILI, Die Körperschaftsteuererstattung beschränkt Steuerpflichtiger darf voraussetzen, dass die Betriebsausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften stehen, nicht aber, dass sie die Hälfte der Einnahmen übersteigen, EWS 2007, 357; GOSCH, Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen beschränkt steuerpflichtiger Künstler durch Erstattung, BFH-PR 2007, 252; GRAMS, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler innerhalb der EG, IStR 2007, 408; HEGER, Erstattungsbeschränkungen in § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 Satz 2 EStG 1997 teilweise gemeinschaftsrechtswidrig, jurisPR-SteuerR 34/2007 Anm. 4; HEUERMAN, Auslegung einer Freistellungsbescheinigung – Zuflusszeitpunkt von Dividenden – Prüfung der Gemeinschaftsrechtsmäßigkeit der Erhebung einer Quellensteuer auf inländische Dividenden gebietsfremder Muttergesellschaften, StBp. 2007, 221; KEMPERMANN, Beschränkt steuerpflichtige Künstler: Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen durch Erstattung, kein Wahlrecht auf Antragsveranlagung, keine Gewährung des Grundfreibetrags, FR 2007, 842; WÜLLENKEMPER, Nachforderung von Lohnsteuer bei beschränkter Steuerpflicht und von Anfang an unrichtiger Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 EStG, EFG 2007, 1852.

A. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 5 Satz 1)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 1

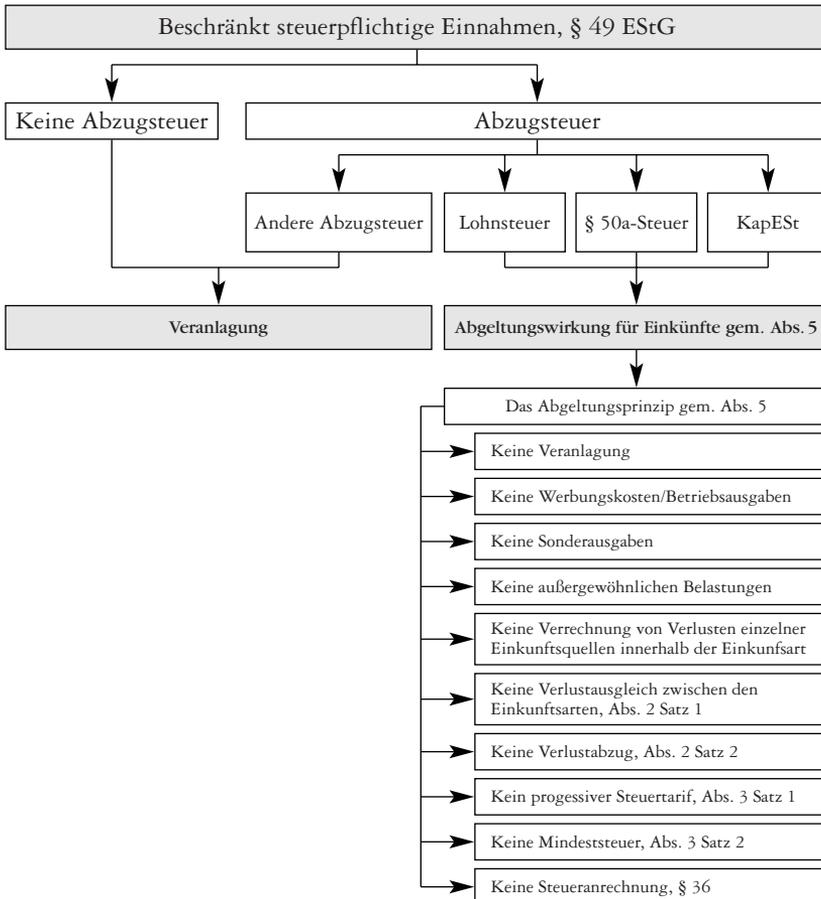
1. Bedeutung des Abs. 5 Satz 1

217 a) **Bedeutung der Abgeltungswirkung**

Abgeltung ergänzt Steuerabzug: Der StAbzug iVm. der Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 ist der zentrale Mechanismus der Besteuerung beschränkt Stpfl. Die Steuereinnahmen werden durch den Abzug an der (inländ.) Quelle gesichert, ohne dass eine spätere Durchsetzung von Steuerforderungen im Ausland notwendig wird. Das Veranlagungsverfahren ist entbehrlich, was zur Verfahrensvereinfachung beiträgt.

Die abgeltende Abzugsteuer stellt eine typisierende Bruttobesteuerung dar und kann zu Härten im Einzelfall führen. Die Einhaltung des grundgesetzlichen Gleichheitsgebots und des EU-rechtl. Diskriminierungsverbots ist stets relevant und hat zu Modifikationen und Ausnahmen des Abgeltungsprinzips geführt.

Übersicht:



Bruttobesteuerung: Da die Abzugsteuer auf Bruttoeinnahmen ohne Abzug von BA/WK erhoben wird, führt die abgeltende Wirkung in Durchbrechung des Nettoprinzips (Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit) zu einer Besteuerung auf Bruttobasis, die nicht auf persönliche Verhältnisse des Stpfl. eingeht. Die prozentuale Steuerbelastung des Nettoeinkommens steigt mit der Höhe der BA/WK: Bei hohen BA/WK kann die Steuer sogar die Einkünfte übersteigen. Abs. 3 Satz 1 (Grundtabelle auf zu versteuerndes Einkommen) ist für Einkünfte mit abgeltendem StAbzug nicht anzuwenden.

Ausnahmen von der Abgeltungswirkung: Die Abgeltungswirkung tritt nach Abs. 5 Satz 2 nicht ein bei einem inländ. Betrieb, bei einem Nachforderungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 bei nachträglich festgestellter beschränkter StPfl., einer Antragsveranlagung von beschränkt stpfl. ArbN aus EU- oder EWR-Staaten (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2) sowie bei Erstattung der nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 einbehaltenen Steuer (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3).

b) Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungswirkung

218

Verfassungsrechtl. Bedenken wurden vom BFH (Urt. v. 14.2.1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497) und vom BVerfG (BVerfG v. 5.9.1975 – 1 BvR 219/75, HFR 1975, 540) im Hinblick auf die Abgeltungswirkung der LSt. nicht erhoben. Die Abgeltungswirkung des LStAbzugs wird vom BVerfG mit dem „objektsteuerartigen Charakter der ESt. bei beschränkt Stpfl.“ begründet. WK, SA und sonstige Abzüge können schließlich durch LStFreibeträge geltend gemacht werden. Bei Härten kann die LSt. nach § 227 AO im Billigkeitswege erlassen werden.

c) Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag

219

Die Differenzierung zwischen beschränkt und unbeschränkt Stpfl. durch das Abgeltungsprinzip kann mit unterschiedlichen Besteuerungsprinzipien im Wohnsitz- gegenüber dem Quellenstaat, der Sicherung der Steuereinnahmen und der Verfahrensvereinfachung begründet werden. Weiterhin ist es regelmäßig Sache des Wohnsitz- und nicht des Quellenstaats, die persönliche Verhältnisse des Stpfl. zu berücksichtigen. Vgl. insoweit auch Anm. 7.

► Von Anfang an bestehende Vereinbarkeit:

- ▷ *Das Abzugsverfahren* ist grundsätzlich zulässig, vgl. EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH), EuGHE I-2006, 9461, sowie Anm. 7.
- ▷ *Zusammenhang der BA/WK mit inländ. Einnahmen:* Die Beschränkung des BA/WK-Abzugs auf mit den inländ. Einnahmen (unmittelbar) in Zusammenhang stehende Ausgaben hat EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 aaO im Rahmen des vereinfachten Erstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 als rechtmäßig erachtet (vgl. Anm. 7, 394).

► Hergestellte Vereinbarkeit:

- ▷ *Keine Bruttobesteuerung:* EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (Gerritse), EuGHE I-2003, 5933, hat die Bruttobesteuerung bei steuerabzugspfl. Einkünften nach § 50a Abs. 4 Nr. 1, 2 für gemeinschaftswidrig befunden. Die Fin-Verw. lässt nunmehr einen Abzug unmittelbarer und nachgewiesener BA im vereinfachten Erstattungsverfahren gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 zu, vgl. BMF v. 5.4.2007, DStR 2007, 763. Auch in EuGH v. 3.10.2006 – Rs. 290/04 aaO wurde die Bruttobesteuerung trotz des vereinfachten Erstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 für europarechts-

widrig gehalten. EuGH v. 15.2.2007 – Rs. C-345/04 (Centro Equestre da Lezíria Grande Lda), EuGHE I-2007, 1425, bestätigte diese Auffassung; s. hierzu auch Anm. 7.

- ▷ *Keine bloße Begrenzung der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Nr. 1, 2 auf 50 % des Überschusses/Gewinns im Rahmen des vereinfachten Erstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3:* EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (Gerritse), EuGHE I-2003, 5933, hat dies als EU-rechtswidrig verworfen, vgl. auch Anm. 7, 394. Die FinVerw. erstattet dementsprechend die Abzugsteuer, soweit diese die tarifliche Steuer (ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags) übersteigt (BMF v. 3.11.2003, DSrR 2003, 1980).
- ▶ *Noch zu klärende Vereinbarkeit:*
 - ▷ *Ungleiche Belastungswirkung der Kapitalertragsteuer:* Die Abgeltungswirkung des StAbzugs und die damit verbundene fehlende Anrechnungsmöglichkeit begegnen europarechtl. Bedenken, die in Vertragsverletzungsverfahren zur Dividendenbesteuerung (2004/4349, 2004/4098) gemündet sind.
 - ▷ *Ausschluss der Einkünfte nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 von der Nettobesteuerung –* sei es durch das vereinfachte Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 oder eine Antragsveranlagung – erscheint vor dem Hintergrund der europarechtl. Vorgaben bedenklich.
 - ▷ *Gesetzliche Umsetzung* der Vorgaben des EuGH im Hinblick auf die Nettobesteuerung auch der beschränkt Stpfl. sowie die Begrenzung der Abzugsteuer auf die tarifliche ESt. ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags.

220 Einstweilen frei.

2. Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 1

221 a) Sachlicher Geltungsbereich bei beschränkt Steuerpflichtigen

Beschränkt Einkommensteuerpflichtige: Die Abgeltungswirkung gilt nur für die genannten abzugstpfl. Einkünfte von beschränkt EStpfl., und damit für die LSt., die KapErtrSt. und für die Abzugsteuer nach § 50a. Ausgenommen sind die sicherungshalber erhobene Abzugsteuer nach § 50a Abs. 7 sowie die Bauabzugsteuer nach § 48.

Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: Für beschränkt KStpfl. ergibt sich die Abgeltungswirkung des StAbzugs aus § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Sie ist weiter als Abs. 5, da sie neben den ausländ. auch inländ. beschränkt Stpfl. erfasst; in ihrer Rechtsfolge deckt sie sich jedoch mit Abs. 5 Satz 1. Als Spezialvorschrift geht § 32 KStG dem Abs. 5 Satz 1 vor.

222 b) Anwendung auf erweitert beschränkt Steuerpflichtige (§ 2 AStG)

Die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a tritt nach § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG nicht ein. Nur der LStAbzug ist weiterhin abgeltend (§ 2 Abs. 5). Unterschiede bestehen bei der Antragsveranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2. Während bei beschränkt Stpfl. die dem KapErtrStAbzug bzw. dem StAbzug nach § 50a unterliegenden Einkünfte nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind, erfolgt bei erweitert beschränkt Stpfl. eine Einbeziehung dieser Einkünfte in die Veranlagung. Für die Bestimmung der Höchststeuer nach § 2 Abs. 6 AStG kommt § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG insoweit Bedeutung zu, als höchstens die bei normal beschränkt Stpfl. anfallende ESt. erhoben wird.

223–225 Einstweilen frei.

3. Verhältnis des Abs. 5 Satz 1 zu anderen Vorschriften**a) Verhältnis zu den übrigen Vorschriften des § 50**

226

Abs. 6: Bei abgeltendem StAbzug verbleibt kein Raum für die Berücksichtigung ausländ. Steuern nach Abs. 6. Allerdings ist Abs. 6 auf inländ. Gewinneinkünfte beschränkt, für welche die Abgeltungswirkung gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 ohnehin ausgeschlossen ist.

Abs. 7 ist auch bei Einkünften, die dem StAbzug unterliegen, dem Grunde nach anwendbar (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1976, EFG 1976, 499, rkr.; v. 10.6.1976, EFG 1976, 501, rkr.). Schließlich sind (auch) beim abgeltenden StAbzug Minderungen aus volkswirtschaftlichen Gründen denkbar. Dagegen ist ein besondere Schwierigkeit bei der Ermittlung der Abzugsteuer kaum denkbar, da nur die Einnahmen ermittelt werden müssen. Dies gilt auch in den Fällen des Auslands-tätigkeitserlasses (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470).

Einstweilen frei.

227

b) Verhältnis zum Haftungs- und Nachforderungsverfahren

228

► *Grundinformation:* Eine Abgeltung tritt bei einem gesetzlich vorzunehmenden StAbzug ein. Ein unterlassener LStAbzug kann daher nicht durch eine Veranlagung geheilt werden (BFH v. 4.5.1993 – I B 39/93, BFH/NV 1993, 727). Umgekehrt kann zuviel einbehaltene Steuer nicht in der Veranlagung, sondern nur in einem Erstattungsverfahren geltend gemacht werden (s. Anm. 360). Das FA muss hierzu den Vergütungsschuldner bzw. ArbG, in bestimmten Fällen auch den beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger bzw. ArbN in Anspruch nehmen.

► Schematische Übersicht

		Steuerschuldner ArbN		Haftungsschuldner	
		§ 38 Abs. 2		ArbG, § 42d Abs. 1	Entleiher, § 42d Abs. 6
LSt.	Inanspruchnahme ...				
Inanspruchnahme wegen	unrichtiger LStKarte	JA		NEIN, § 42d Abs. 2	
	zu geringer LStAbzugs, ArbG meldet nicht	JA, § 42d Abs. 3 Nr. 1		JA	JA, § 42d Abs. 6 Satz 1, Ausn.: nicht Abs. 6 Satz 2 u. 3
	zu geringem LSt-Abzugs, ArbG meldet ans FA	JA		NEIN, § 42d Abs. 2	
	unrichtige LStAnm. mit Wissen des ArbN	JA, § 42d Abs. 3 Nr. 2		JA	JA, § 42d Abs. 6 Satz 1, Ausn.: nicht Abs. 6 Satz 2 u. 3
	Sonstige Fälle	nicht möglich, § 42d Abs. 3		JA	JA, § 42d Abs. 6 Satz 1, Ausn.: nicht Abs. 6 Satz 2 u. 3
		Vergütungsgläubiger § 44 Abs. 1 Satz 1		Vergütungsschuldner, § 44 Abs. 5 Satz 1	
KapErtrSt.	Inanspruchnahme wegen				
Inanspruchnahme wegen	zu geringen StAbzugs	JA, § 44 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1		JA, § 44 Abs. 5 Satz 1	
	unrichtiger Anm. mit Wissen d. Steuersch.	JA, § 44 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2		JA, § 44 Abs. 5 Satz 1	
	Auszahlung durch inländ. Kreditinstitut ohne StAbzug	JA, § 44 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3		JA, § 44 Abs. 5 Satz 1	
	Sonstige Fälle	NEIN, § 44 Abs. 5 Satz 2			
		Vergütungsgläubiger		Vergütungsschuldner	
Abzugsteuer, § 50a	Inanspruchnahme wegen				
Inanspruchnahme wegen	zu geringen StAbzugs	JA, § 50a Abs. 5 Satz 6 Nr. 1		JA, § 50a Abs. 5 Satz 5	
	unrichtiger Anm. mit Wissen des St.schu.	JA, § 50a Abs. 5 Satz 6 Nr. 2			
	Sonstige Fälle	NEIN, § 50a Abs. 5 Satz 6			

Haftung für Lohnsteuer:

► *ArbG*: Sein Haftungsumfang richtet sich nach § 42d Abs. 1. Ausnahmen gelten nach § 42d Abs. 2 bei einem nach § 39d falsch eingetragenen Freibetrag, § 39d Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 5 (Nachforderung beim ArbN), bei einer Anzeige nach § 38 Abs. 4 (nicht ausreichender Barlohn) sowie bei der Anzeige eines zu geringen LStAbzugs gem. § 41c Abs. 4 beim BetriebsstättenFA. Bei

stfreiem Arbeitslohn ist die Haftung des ArbG ohne Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung nach § 39d Abs. 3 Satz 4 iVm. § 39b Abs. 6 nur ausgeschlossen, wenn Deutschland durch das DBA vorbehaltlos auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat (vgl. BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl. II 1989, 755 betr. DBA Niederlande), nicht jedoch, wenn das betreffende DBA einen StAbzug zulässt und eine antragsabhängige Steuererstattung vorsieht (vgl. BFH v. 26.11.1986 – I R 256/83, BFH/NV 1988, 82).

► *Entleiher*: Er haftet gem. § 42d Abs. 6 Satz 1 neben dem ArbG, kann sich jedoch von der Haftung befreien, wenn die ArbNÜberlassung nach § 1 AÜG erfolgt und er seinen Meldepflichten nachkommt. Die Haftung des Entleihers ist ferner ausgeschlossen, wenn er ohne Verschulden über das Vorliegen einer ArbNÜberlassung irrt.

Haftung für Kapitalertragsteuer: Der Vergütungsschuldner haftet für die KapErtrSt. nach § 44 Abs. 5 Satz 1, sofern er nicht nachweist, dass er weder vorsätzlich noch grob fahrlässig handelte.

Haftung für den StAbzug nach § 50a: Für Vergütungen iSd. § 50a Abs. 1 und 4 haftet der Schuldner nach § 50a Abs. 5 Satz 5. In den Fällen des § 50a Abs. 4 kann die Haftung gem. § 50d Abs. 2 (Freistellungsverfahren) ausgeschlossen werden. Ein Haftungsausschluss ohne Freistellungsbescheinigung kommt nicht in Betracht.

Inanspruchnahme des beschränkt Steuerpflichtigen (Vergütungsgläubiger, Arbeitnehmer):

► *ArbN*: Er ist Schuldner der LSt. (§ 38 Abs. 2) und kann für Nachforderungen in den Fällen des § 39d Abs. 2 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 4 und 5, bei nicht vorschriftsmäßigem LStAbzug (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1) sowie in Fällen, in denen mit Wissen des ArbN einbehaltene LSt. nicht vorschriftsmäßig abgeführt wird (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2), in Anspruch genommen werden.

► *Vergütungsgläubiger für Kapitalerträge*: Er ist Schuldner für die KapErtrSt. gem. § 44 Abs. 1 Satz 1 und kann bei unterbliebenem Einbehalt (§ 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1), bei mit seinem Wissen unterbliebener Zahlung des Gläubigers (§ 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2) oder bei unterbliebenem Einbehalt durch ein Kreditinstitut (§ 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3) in Anspruch genommen werden.

► *Vergütungsgläubiger für Vergütungen nach § 50a*: Er ist Steuerschuldner nach § 50a Abs. 5 Satz 4 und kann in Anspruch genommen werden, wenn der Vergütungsschuldner die Abzugsteuer nicht ordnungsgemäß einbehalten hat (§ 50a Abs. 5 Satz 6 Nr. 1) oder wenn die einbehaltene Abzugsteuer mit Wissen des Gläubigers nicht ordnungsgemäß abgeführt wurde (§ 50a Abs. 5 Satz 6 Nr. 2).

Einstweilen frei.

229

c) Verhältnis zum Erstattungsverfahren

230

Überblick: Die Erstattung von Abzugsteuer ist möglich, wenn der StAbzug ohne rechtl. Grund und damit ohne Abgeltungswirkung erfolgt ist, weil keine stpfl. Einkünfte gegeben sind oder das deutsche Besteuerungsrecht auf Grund eines DBA entfällt oder eingeschränkt ist. Bei der Steuererstattung ist § 50d zu beachten. Ist der StAbzug rechtmäßig erfolgt, kommt eine Steuererstattung nur in den Fällen des vereinfachten Erstattungsverfahrens nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 oder aus Billigkeitsgründen (zB § 227 AO) in Betracht.

Erstattungsverfahren nach § 50a und nach § 37 AO: Die Erstattung von AbzugSt. in den Fallgestaltungen des § 50d (DBA, KapErtrSt. und Lizenzen)

kann ohne einen Freistellungsbescheid iSd. § 155 Abs. 1 AO begehrt werden, wenn nachträglich eine Freistellungsbescheinigung iSd. § 50d Abs. 1 Satz 3 erteilt wird. Im Übrigen ergibt sich ein Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO, zB bei ausländ. Konzertdirektionen, weil diese nicht nach § 49 beschränkt stpfl. waren (BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828) oder der Kuponsteuer, weil der StAbzug über die materielle StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 2 hinausging (BFH v. 19.12.1984 – I R 31/82, BFHE 143, 416). Dasselbe gilt für nach §§ 3–3b stfreie Einkünfte sowie die unterbliebene Berücksichtigung eines nach § 39d bescheinigten Freibetrags oder bei irriger Anwendung der LStTabelle.

Antrag: Der Erstattungsantrag ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen (s. BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 201 Tz. 1.4.1). Der Antrag muss gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist von vier Jahren erfolgen. Dies gilt auch dann, wenn, wie im DBA Schweiz (Art. 28 Abs. 3), eine kürzere Frist genannt ist (s. BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 201 Tz. 1.4.2). Die Frist beginnt gem. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kj., in dem der StAbzug beim FA angemeldet wird.

Anspruchsberechtigung: Anspruchsberechtigt hinsichtlich Freistellung und Erstattung ist grundsätzlich der beschränkt Stpfl., da der StAbzug für seine Rechnung durchgeführt wird. Nach § 39d Abs. 3 Satz 4 iVm. § 39b Abs. 6 kann auch der inländ. ArbG die Freistellung des an den beschränkt stpfl. ArbN gezahlten Arbeitslohns bei seinem BetriebsstättenFA beantragen. Der Erstattungsanspruch entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Abzugsteuer an das FA abgeführt wird.

231–234 Einstweilen frei.

235 d) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

DBA schränken die Abgeltungswirkung nicht ein. Soweit die DBA Höchstgrenzen für den StAbzug vorsehen, hat der Stpfl. Anspruch auf Erstattung der zuviel einbehaltenen Steuer.

236–238 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 1

239 1. „Die Einkommensteuer für Einkünfte ... bei beschränkt Steuerpflichtigen“

Einkünfte sind iSd. § 2 zu verstehen. Die Abgeltungswirkung gilt damit nicht nur auf die dem StAbzug unterliegenden Einnahmen, sondern für die Nettoeinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 (Gewinn bzw. Überschuss). BA/WK sind daher von der Abgeltungswirkung mit umfasst. Dies gilt auch für negative Einkünfte, nicht jedoch negative Einnahmen (vgl. BFH v. 2.11.1977 – I R 92/75, BStBl. II 1978, 103).

Einkommensteuerpflicht: Die Einkünfte müssen stpfl. sein und dürfen weder nach nationalem Recht (§§ 3–3b) noch auf Grund eines DBA stfrei sein, auch wenn der KapErtrStAbzug und der StAbzug nach § 50a ohne Freistellungsbescheinigung unabhängig hiervon vorzunehmen ist. Bei Arbeitslohn ohne vorbehaltlose DBA-Befreiung ist der Arbeitslohn so lange lstpfl., wie keine Freistellungsbescheinigung des FA nach § 39d Abs. 3 Satz 4 iVm. § 39b Abs. 6 vorliegt (vgl. BFH v. 10.5.1989 – I R 50/85, BStBl. II 1989, 755).

Zeitpunkt: Die Abgeltungswirkung ist für den Zeitpunkt zu überprüfen, in dem die Einkünfte stl. zu erfassen sind. Für den Einnahmen-Überschuss-Rechner ist dies im Regelfall der Zeitpunkt des Zuflusses. Eine in einem vorherigen VZ vorhandene Betriebstätte, die eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 begründet hätte, führt im VZ des Zuflusses nicht zum Ausschluss der Abgeltungswirkung (vgl. FG Köln v. 26.3.2003, EFG 2003, 1013, rkr.).

Einstweilen frei.

240

2. Einkünfte, „die dem Steuerabzug ... unterliegen“

241

Steuerabzugspflichtige Einkünfte:

► *Steuerabzugspflicht* ist Voraussetzung für die Abgeltung. Ein LStAbzug ohne Verpflichtung nach § 38 Abs. 1 schließt damit die EStVeranlagung nicht aus (vgl. BFH v. 6.6.2005 – VI B 95/04, BFH/NV 2005, 1793). Wurde trotz gesetzlicher Verpflichtung der StAbzug nicht vorgenommen, hat das FA nur die Möglichkeit, die Steuer nachzufordern; die Abgeltungswirkung ist vom tatsächlichen Einbehalt unabhängig (vgl. zuletzt auch FG Saarl. v. 6.6.2002, nv.). Die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 soll jedoch nach FG Nürnberg v. 28.1.1998 (EFG 1998, 951, rkr.) in Abweichung von BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89 (BStBl. II 1992, 185) erst mit dem Abzug der Steuer nach § 50a eintreten. UE entwickelt auch hier der nur vorzunehmende StAbzug eine Abgeltungswirkung für die Einkünfte; ebenso LADEMANN/NIELAND, § 50 Rn. 89 mwN, BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 67. Keine steuerabzugspfl. Einkünfte iSd. Abs. 5 Satz 1 sind die Bauabzugsteuer nach § 48 sowie der Steuereinbehalt nach § 50a Abs. 7, die beide nur sicherungshalber – quasi als Steuervorauszahlung – erfolgen.

► *Steuerabzugspflicht ohne Einnahmen:* Die Abgeltungswirkung tritt auch ein, ohne dass mangels Einnahmen ein LStAbzug tatsächlich durchgeführt werden konnte und ausschließlich BA/WK gegeben sind (zB bei Finanzierungsaufwendungen für GmbH-Anteile; vgl. FG Saarl. v. 6.6.2002, BeckRS 2002, 21011180 mwN). Damit werden auch negative Einkünfte von der Abgeltungswirkung umfasst und folgerichtig vom Verlustausgleich und dem Verlustabzug ausgeschlossen; die Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen in Abs. 2 sind insoweit überflüssig.

Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs: Die Abgeltungswirkung tritt grundsätzlich schon bei einem nur vorzunehmenden StAbzug ein, auch wenn dieser nicht erfolgt ist (vgl. FROTSCHER, § 50 Rn. 31 mwN). Ein zu hoch vorgenommener StAbzug schließt die Erstattung bzw. Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 der zu Unrecht oder überhöht einbehaltenen Steuerbeträge nicht aus. Schließlich ergibt sich die materielle StPflcht allein aus § 49 iVm. §§ 2 und 13 ff. (vgl. BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; v. 19.12.1984 – I R 31/82, BFHE 143, 416).

Einstweilen frei.

242

3. Die einzelnen steuerabzugspflichtigen Einkünfte

a) Steuerabzug vom Arbeitslohn

243

Abzug nach § 38: Dem StAbzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 unterliegen ArbN für Arbeitslohn eines inländ. ArbG oder eines ausländ. ArbNVerleihers. Beschränkt stpfl. ArbN sind nur mit inländ. Einkünften lstpfl. Inländ. Einkünfte liegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 vor, wenn die Arbeit im Inland

ausgeübt oder verwertet wird oder beschränkt stpfl. Beamte, Angestellte und Arbeiter sowie Pensionäre des öffentlichen Dienstes gegeben sind.

Der inländ. ArbG muss nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 entweder seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO), seine Geschäftsleitung (§ 10 AO), seinen Sitz (§ 11 AO), eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) im Inland haben. Ansonsten ist der ArbG nicht zum LStAbzug verpflichtet, so dass die Abgeltungswirkung nicht eintritt. Der ausländ. Arbeitnehmerverleiher ist lstpfl. mit gewerbsmäßig an Dritte im Inland überlassene ArbN (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

Pauschalierter Steuerabzug nach Abs. 7: Beim StAbzug von ausländ. Artisten gem. R 39d Abs. 4 LStR für nichtselbständig tätige ausländ. Artisten iHv. 25 % handelt es sich um einen pauschalierten StAbzug vom Arbeitslohn nach Abs. 7. Da es sich trotz Pauschalierung um einen (Lohn-)StAbzug handelt, tritt Abgeltung ein.

244 b) Steuerabzug vom Kapitalertrag

Dem StAbzug vom Kapitalertrag unterliegen beschränkt Stpfl. mit den stpfl. inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 20. Diese nach § 49 stpfl. Einkünfte kommen für einen KapErtrStAbzug nach § 43 in Betracht:

- ▷ *Bei Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden sowie Renten aus Rentenschulden* iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 ist in § 43 kein StAbzug vorgesehen.
- ▷ *Bei sonstigen Kapitalforderungen* iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 erfolgt ein StAbzug nur unter den Voraussetzungen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7. Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a unterliegen dem Zinsabschlag Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch oder ein ausländ. Register eingetragen oder über die Sammelurkunden iSd. § 9 DepotG oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind. Dasselbe gilt wegen § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b für Kapitalerträge, wenn deren Schuldner ein inländ. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut ist.

245 c) Steuerabzug auf Grund des § 50a

Der StAbzug auf Grund des § 50a umfasst die AufsichtsratSt. (§ 50a Abs. 1), die AbzugSt. für die im Inland ausgeübten oder verwerteten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1), die AbzugSt. auf Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2), sowie die AbzugSt. auf Einkünfte, die aus Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten und von Plänen, Mustern, Verfahren und gewerblichen Erfahrungen und Kenntnissen herrühren (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3). Der StAbzug nach § 50a Abs. 7 begründet wegen seines bloßen Sicherungszwecks – quasi als EStVorauszahlung – keine Abgeltungswirkung.

Gem. § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 unterbleibt der StAbzug bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die dem LStAbzug nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen, weil zB ein inländ. ArbG iSd. § 38 vorhanden ist. Der LStAbzug hat insoweit Vorrang.

III. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 1: Abgeltung der Einkommensteuer

246

Rechtsfolge des StAbzugs ist (wenn sich aus Abs. 5 Satz 2 nichts anderes ergibt; s. Anm. 310 ff.), dass die ESt. als abgegolten gilt. Das bedeutet:

Ausschluss der Veranlagung (§ 25): Die Abgeltungswirkung schließt eine Veranlagung dieser Einkünfte aus (so bereits RFH v. 19.9.1933, RStBl. 1933, 1241; BFH v. 10.4.1975 – I R 261/72, BStBl. II 1975, 586; v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628; zuletzt FG München v. 28.9.2005, BeckRS 2005, 26018907, rkr., mwN). Die Vereinfachungswirkung des StAbzugs an der jeweiligen Einkunftsquelle wäre aufgehoben, wenn jede einzelne Quelle in eine Veranlagung einbezogen würde. Eine StErklärungspflicht entfällt damit ebenfalls (vgl. FG Saarl. v. 6.6.2002, BeckRS 2002, 21011180).

Ausschluss der Steueranrechnung (§ 36): Eine Anrechnung der im Wege des StAbzugs erhobenen Steuer ist nur im Rahmen einer Veranlagung möglich. Das Abgeltungsprinzip schließt die Veranlagung und damit auch die Anrechnung der Abzugsteuer aus. Die Europäische Kommission hat Vertragsverletzungsverfahren zur Dividendenbesteuerung (Az. 2004/4349, 2006/4098) angestrengt und eine mit Gründen versehenen Stellungnahme als zweitem Schritt des Vertragsverletzungsverfahrens gem. Art. 226 EGV versandt. Nach Auffassung der Kommission steht unter Berufung auf die Entscheidung des EuGH v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05 (Denkavit), EuGHE I-2006, 11949, die höhere Besteuerung von Dividendenzahlungen ins Ausland im Widerspruch zum EG-Vertrag und zum EWR-Abkommen, da sie den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit einschränkt. Die höhere Besteuerung des beschränkt Stpfl. ist in der Abgeltungswirkung mit Ausschluss der Anrechnung verursacht. Der unbeschränkt Stpfl. kann dagegen den StAbzug auf seine Steuerschuld anrechnen (vgl. hierzu § 49 Anm. 810) und hierzu die StBefreiung nach § 3 Nr. 40 und § 8b beanspruchen.

Kein Verlustausgleich/-abzug: Die abgeltende Wirkung des StAbzug schließt eine Berücksichtigung dieser Einkünfte beim Verlustausgleich wie auch beim Verlustabzug aus. Abs. 2 hat insoweit nur deklaratorischen Charakter. Dieser Ausschluss erstreckt sich auch auf negative Einnahmen/Einkünfte, die ansonsten abzugstpfl. wären. Bei Ausnahmen von der Abgeltungswirkung in Form des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 (BE eines inländ. Betriebs) und Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 (Antrag auf EStVeranlagung durch beschränkt stpfl. ArbN eines EU- oder EWR-Staats) greift die Verlustbeschränkung nach Abs. 2 dagegen nach seinem Sinn und Zweck nicht ein; die Abgeltungswirkung ist insoweit aufgehoben und kann keine Beschränkung des Nettoprinzips rechtfertigen.

Kein Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen: Abs. 5 Satz 1 geht als Spezialregelung Abs. 1 vor. Soweit der StAbzug von den Bruttoeinnahmen vorgenommen wird (§§ 43a Abs. 2, 50a Abs. 3 und Abs. 4 Satz 3) entfällt mit der ausgeschlossenen Veranlagung auch der Abzug von BA, WK, SA bzw. sonstigen Abzugsbeträgen. Im Rahmen des LStAbzugs kann der beschränkt Stpfl. jedoch durch die Eintragung von Freibeträgen gem. § 39d auch außerhalb einer Veranlagung eine Berücksichtigung von WK/SA erreichen. Nicht als Freibetrag berücksichtigte WK/SA können dagegen nicht nachträglich berücksichtigt werden; hierzu wäre die ausgeschlossene Veranlagung notwendig. Ein LStJA durch den ArbG kann für beschränkt stpfl. ArbN gem. § 42b Abs. 1 Satz 1 nicht durchgeführt werden.

Einstweilen frei.

247–269

270

**B. Ausschluss der Körperschaftsteuer-Anrechnung
(Abs. 5 Satz 2 aF)**

Abs. 5 Satz 2 aF wurde durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BSStBl. I 2000, 1428) gestrichen, da das StSenkG das KStAnrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzte. Zur aF s. die Kommentierung aus Lfg. 207, Anm. 270–303 unter www.hhr.otto-schmidt.de.

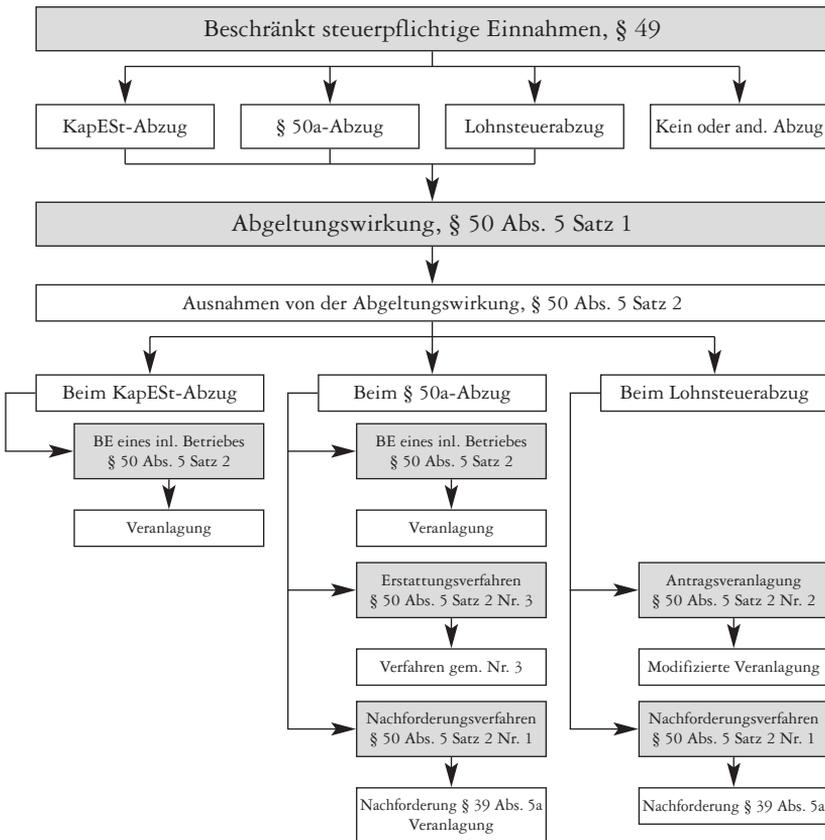
271–309 Einstweilen frei.

**C. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs
(Abs. 5 Satz 2)**

310

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2

Systematik: Abs. 5 Satz 2 hebt die Abgeltungswirkung in bestimmten Fällen auf. Dies kann in der Übersicht vereinfacht wie folgt dargestellt werden:



► *Ausnahme für inländ. Betriebe* (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1): BE eines inländ. Betriebs sollen wegen ihres besonderen Inlandsbezugs und der damit verbundenen Wett-

bewerbssituation grundsätzlich bei beschränkt und unbeschränkt StPfl. gleich besteuert und deshalb veranlagt werden. Eine Veranlagung findet für die betrieblichen Einkünfte sowieso statt, so dass hiermit verbundene und sonst der Abgeltung unterliegende Einkünfte mit einbezogen werden können.

► *Ausnahme zur LStNachforderung* (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1): Soweit im Rahmen des LStAbzugs Vorteile der unbeschränkten StPfl. (zB Splitting-Verfahren) zu Unrecht gewährt wurden, soll nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/1636, 64) die Möglichkeit geschaffen werden, diese Vorteile nach der Feststellung der beschränkten StPfl. rückgängig zu machen. Die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 würde der Nachforderung entgegenstehen. Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 Halbs. 2 sieht hierzu insbes. das Nachforderungsverfahren entsprechend § 39 Abs. 5a vor, wenn nachträglich festgestellt wurde, dass die Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte StPfl. oder für die fiktive unbeschränkte StPfl. nicht vorliegen.

► *Ausnahme Antragsveranlagung* (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2): Der Antrag auf EStVeranlagung durch einen ArbN, der Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staats ist und in einem dieser Länder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, schließt die Abgeltungswirkung zugunsten der Veranlagung aus. Die Vorschrift ist Folge des Urteils des EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (Schumacker), EuGHE I-1995, 225. Die Einkünfte, die der KapErtrSt. oder der § 50a-Steuer unterliegen, werden bei dieser Veranlagung nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt und nicht in die Veranlagung einbezogen, vgl. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6.

► *Ausnahme vereinfachtes Erstattungsverfahren* (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3): Der Antrag auf Erstattung der auf Grund des § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 einbehaltenen und abgeführten Steuer im vereinfachten Steuererstattungsverfahrens schließt die Abgeltungswirkung (nur) des StAbzugs für die jeweilige Einkunftsquelle (Veranstaltung) iSd. § 50a Abs. 4 Nr. 1, 2 aus.

Einstweilen frei.

311–318

II. Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1)

1. Allgemeine Erläuterungen

319

Persönlich gilt die Betriebsstättenausnahme für beschränkt estpfl. Personen. Für beschränkt KStpfl. enthält § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG die entsprechende Vorschrift. Für erweitert beschränkt StPfl. schließt § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG die Anwendung des Abs. 5 auf den StAbzug vom Kapitalertrag sowie nach § 50a aus.

Sachlich sind ausschließlich Einkünfte erfasst, die dem StAbzug vom Kapitalertrag oder nach § 50a unterliegen und zugleich BE eines inländ. Betriebs sind.

Einstweilen frei.

320–322

2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 („wenn die Einkünfte Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind“)

a) „Einkünfte“, die „Betriebseinnahmen“ sind

323

Grundsatz: Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 bezweckt die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen ausländ. Gewerbebetrieben, Land- und Forstwirten sowie Freiberuflern und ihren unbeschränkt stpfl. Konkurrenten bei der Ermitt-

lung der Bemessungsgrundlage (Brutto- vs. Nettobesteuerung) sowie der Steuer (StAbzug vs. tarifliche ESt.). Dies wird durch die Berücksichtigung von BA (Nettoprinzip) und die Besteuerung nach der EStTabelle unter Beachtung des Mindeststeuersatzes iSd. Abs. 3 erreicht.

„**Einkünfte**“: Diese „Einkünfte“ bezeichnen Einnahmen, die dem StAbzug unterliegen; nur dann und insoweit muss die Abgeltungswirkung aufgehoben werden, die der Einbeziehung in die Veranlagung sonst entgegenstehen würde.

„**Betriebseinnahmen**“: Die dem StAbzug unterliegenden Einnahmen sind dann BE, wenn sie durch den Betrieb des Stpfl. veranlasst sind. Die Einnahmen können nur einem Betrieb zugeordnet werden, der im Zeitpunkt der stl. Erfassung auch noch bestanden hat (vgl. FG Köln v. 26.3.2003, EFG 2003, 1013, rkr.). BE liegen auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 vor (ebenso KORN/STRUNK, § 50 Rn. 47).

324 b) Inländischer Betrieb

„**Betrieb**“: Der „Betrieb“ ist im EStG nicht definiert. Es ist von einem betriebswirtschaftlich-materiellen Betriebsbegriff iS einer organisatorisch abgegrenzten Einheit auszugehen, in der Produktionsfaktoren zum Zweck der Gewinnerzielung zusammengefasst werden.

Inländ. Betrieb: Ein inländ. land- und forstwirtschaftlicher Betrieb liegt vor, wenn inländ. Grundstücke bewirtschaftet werden. Ein inländ. Gewerbebetrieb setzt im Inland eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO oder einen ständigen Vertreter iSd. § 13 AO voraus.

325 c) Zusammenhang mit dem inländischen Betrieb

Tatsächliche Besteuerung im Inland: Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 ist nur auf Betriebe anzuwenden, die der inländ. Besteuerung tatsächlich unterliegen. Ein DBA definiert den Betriebsstätten- und Vertreterbegriff häufig enger (zB Hilfsstellen, vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Das deutsche Besteuerungsrecht kann daher auch bei inländ. Betrieben durch DBA entfallen. Damit entfällt auch die Veranlagung der betrieblichen Einkünfte, in welche die steuerabzugspfl. Einkünfte einbezogen werden könnten.

Zusammenhang zwischen Betriebseinnahmen und Betrieb: Es muss ein Zusammenhang zwischen dem Betrieb und den abzugspfl. Einkünften (BE) bestehen, um die Abgeltungswirkung des StAbzugs durch die Zuordnung zum inländ. Betrieb auszuschließen. Die Einkünfte müssen ihren Ursprung, dh. ihre Veranlassung, in dem inländ. Betrieb haben (keine Attraktivkraft des inländ. Betriebs). Maßgebend dafür, ob Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind, ist ihr wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem inländ. Betrieb.

326 3. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1: Keine Anwendung von Abs. 5 Satz 1

Grundsatz: Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 ist der Ausschluss der Abgeltungswirkung des StAbzugs, so dass die dem StAbzug unterliegenden BE nach Abzug der BA in eine Veranlagung einzubeziehen sind.

Zeitpunkt: Maßgebender Zeitpunkt für den Ausschluss des Abs. 5 Satz 1 ist die Zuordnung der den abzugspfl. Kapitalerträgen bzw. Nutzungs- und Überlassungsvergütungen zugrunde liegenden WG zum BV einer inländ. Betriebsstätte. Dabei kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Einnahmen stl. zu erfassen sind.

Veranlagung: Die Veranlagung erfolgt nach § 25, es sei denn, der Stpfl. bezieht daneben lstpfl. Arbeitslohn, der in der Veranlagung einzubeziehen und nicht seinerseits nach Abs. 5 Satz 1 abgeltend ist, so dass dann grundsätzlich § 46 Abs. 2 Nr. 1 Anwendung findet. Der StAbzug hat im Rahmen der Veranlagung den Charakter einer Vorauszahlung auf die EStSchuld. Die StAbzugsbeträge sind daher auf die veranlagte ESt. anzurechnen, soweit ihre Erstattung nicht beantragt oder durchgeführt ist (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2).

Nebenfolgen: Die Betriebsstättenausnahme ermöglicht zudem die Anwendung von § 44a Abs. 5 (Abstandnahme von StAbzug auf Grund einer Nichtveranlagungsbescheinigung), § 44b Abs. 1 Satz 1 (Erstattung der KapErtrSt. in den nicht von § 44a Abs. 5 erfassten Fällen) sowie von § 45b Abs. 1 (Erstattung von KapErtrSt. auf Grund eines Sammelantrags).

Einstweilen frei.

327–330

III. Nachträgliche Feststellung des Nichtvorliegens der Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2, 3, § 1a (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1

331

Überblick: Die Anwendung von Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 setzt voraus, dass der Stpfl. beim LStAbzug zu Unrecht wie ein erweitert oder fiktiv unbeschränkt Stpfl. behandelt wurde. Dies führte zu einem LStAbzug, der einer unbeschränkten StPfl. entspricht, § 39c Abs. 3 bzw. Abs. 4. Der LStAbzug ist damit in zu niedriger Höhe erfolgt. Die Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 soll einer Nachforderung gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 nicht entgegenstehen.

Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1: Er gilt auch für erweitert beschränkt Stpfl., wenn sie lstpfl. Arbeitslohn beziehen. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG schließt die Anwendung des Abs. 5 nicht generell, sondern nur für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a aus. Die Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 treten unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 für sämtliche abzugstpfl. Einkünfte ein.

Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3: Besteht während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPfl., sind die während der Zeit der beschränkten StPfl. erzielten Einkünfte nach den für beschränkt Stpfl. geltenden Vorschriften zu ermitteln und gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 in eine Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. einzubeziehen. Da in die Veranlagung auch Einkünfte einbezogen werden, die dem StAbzug unterliegen, entfällt insoweit die Abgeltungswirkung schon aus diesem Grund (vgl. § 2 Anm. 924). Auf das Nachforderungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 kommt es nicht an (vgl. auch KORN/STRUNK, § 50 Rn. 50).

Einstweilen frei.

332–336

2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1

a) Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 und 3 sowie des § 1a

337

Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 (vgl. hierzu § 1 Anm. 150 ff.): Die erweiterte unbeschränkte StPfl. der Auslandsbediensteten nach § 1 Abs. 2 erfasst Auslandsbedienstete und deren Angehörige als unbeschränkt stpfl. Der Auslandsbedienstete, der bei einer inländ. juristischen Person

des öffentlichen Rechts beschäftigt ist, soll allein wegen seiner ausländ. Tätigkeitsorte nicht anders besteuert werden als sein im Inland tätiger Kollege.

Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 (vgl. hierzu § 1 Anm. 230 ff.): Die fiktive unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 3 ermöglicht beschränkt Stpfl. die Besteuerung (und Veranlagung) als unbeschränkt stpfl., wenn sie den Hauptteil ihrer Einkünfte in Deutschland beziehen und sie daher mit unbeschränkt Stpfl. nach den Grundsätzen der EuGH-Rspr. vergleichbar sind. Schließlich verfügen diese Personen (fast) ausschließlich über inländ. Einkünfte, so dass die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse durch Progressionswirkung und Grundfreibetrag vom Gesetzgeber als angemessen und vom EuGH als zwingend beurteilt wurde.

Sondertarif nach § 1a: Die fiktive unbeschränkte (EU-)StPflcht nach § 1a trifft Sonderregelungen zur Anwendung des Splittingtarifs sowie der Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen für bestimmte unbeschränkt stpfl. EU- und EWR-Staatsbürger mit nicht unbeschränkt stpfl. Ehegatten. Fiktiv unbeschränkt stpfl. EU/EWR-Staatsbürger sollen insbes. den Splitting-Tarif auch dann in Anspruch nehmen können, wenn der Ehegatte weder unbeschränkt noch fiktiv unbeschränkt stpfl. ist.

338 **b) Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 oder die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 bzw. § 1a**

Die erweiterte unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 2 sowie die fiktive unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 3 und § 1a bestehen nur unter bestimmten Voraussetzungen, deren Erfüllung zum Teil erst nachträglich – nämlich nach Ablauf des Kj. – festgestellt werden kann. Insbes. hängt die Behandlung einer Person ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland als unbeschränkt stpfl. davon ab, dass die betreffende Person keine oder nur geringe ausländ. Einkünfte bezieht. Wird in diesen Fällen festgestellt, dass die Voraussetzungen – zB wegen einer nicht vorhergesehenen Sonderzahlung ausländ. Einkünfte am letzten Tag des VZ – nicht vorgelegen haben und deshalb zB das Splitting-Verfahren zu Unrecht gewährt worden ist, dann soll Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 verfahrensmäßig die Voraussetzungen für die Nacherhebung von ESt. bzw. LSt. schaffen, die nach Abs. 5 Satz 1 sonst abgeltend wäre.

339 **c) Nachträgliche Feststellung**

Feststellung: Dafür genügt, dass die fehlenden Voraussetzungen für die erweiterte oder fiktive unbeschränkte StPflcht nachträglich bekannt werden. Eine Feststellung iSd. § 157 Abs. 2 AO durch das zuständige FA ist für den Eintritt der Rechtsfolge nicht erforderlich. Das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder 3 bzw. des § 1a wird regelmäßig erst durch eine Feststellung im steuertechnischen Sinne erfolgen, insbes. im Rahmen einer vom Stpfl. beabsichtigten Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht.

Nachträglichkeit: Das Erfordernis der Nachträglichkeit bedeutet, dass die Feststellung des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder 3 bzw. des § 1a nach dem Zeitpunkt erfolgen muss, in dem erstmals eine (Lohn-) Besteuerung des Stpfl. nach den Regeln der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten StPflcht erfolgte. Ein fehlerhafter LStAbzug, der zB durch rechtsirrtümliche Anwendung von § 1 Abs. 2, 3 oder § 1a entstanden ist, ist nur Gegenstand der LStHaftung.

340–341 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1: Keine Anwendung von Abs. 5 Satz 1

a) Keine Abgeltungswirkung

342

Für alle abzugspflichtigen Einnahmen: Die Rechtsfolge in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 schließt dem Wortlaut nach die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 5 Satz 1 für sämtliche abzugspflichtigen und an sich abgegoltenen Einkünfte aus. Die Vorschrift nimmt also auch abzugstpf. Einnahmen von der Abgeltungswirkung aus, bei denen der abgeltende StAbzug nicht zu einer unzutreffenden (Lohn)-Besteuerung geführt hat. Die abzugsstpf. Einkünfte können dann ebenfalls in die Veranlagung (§§ 25, 46) des beschränkt Stpf. einbezogen werden.

Wirkung für den Veranlagungszeitraum: Die Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 2 wirken auf den Beginn des VZ zurück. Sie enden mit dem Ablauf des VZ, dh. mit Ablauf des Kj.

Einstweilen frei.

343

b) Veranlagung

344

Die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 besteht zunächst im Ausschluss der Abgeltungswirkung für abzugsstpf. Einkünfte. Solche Einkunftsquellen können daher – unter Berücksichtigung von BA/WK – in eine Veranlagung einbezogen werden; die Abgeltungswirkung steht nicht (mehr) entgegen. Da Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, müssen die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 1, 8 für eine Veranlagung erfüllt werden.

Verhältnis zur Lohnsteuer-Nachforderung: Die Vorschrift sieht keine zwingende Veranlagung vor, um den zu niedrig erfolgten LStAbzug „nachzuholen“ (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 50 Rn. 11). Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 sieht vielmehr auch ein Nachforderungsverfahren in entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 5a vor. Daraus folgt nicht, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht in die Veranlagung einbezogen werden können (so LBP/RAMAKERS, § 50 Rn. 30, 54), und nur das Nachforderungsverfahren entsprechend § 39 Abs. 5a angewandt werden kann (vgl. Anm. 352). Der Gesetzgeber hatte keinen Anlass, die Veranlagung als Möglichkeit der Nachforderung durch Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 auszuschließen.

Kein Verlustausgleich/-abzug: Obwohl Abs. 2 Folge der Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 ist, steht der Wortlaut dieser Vorschrift einer Ausnahme vom Verlustausgleichs- und -abzugsverbot in den Fällen der LStNachforderung entgegen. Der Sinn und Zweck der Vorschrift erschöpft sich in der Nachforderung der zu gering erhobenen LSt. Die Nachforderung derselben erfüllt diesen Zweck, so dass darüber hinaus keine zusätzliche Verlustverrechnungsmöglichkeit zu eröffnen ist. Eine teleologische Reduktion des Abs. 2 und die Zulassung der Verlustverrechnung kommt uE nicht in Betracht.

Einkommensteuertarif: Die ESt. wird bei der Veranlagung nach Abs. 3 ermittelt. Der Mindeststeuersatz nach Abs. 3 Satz 2 gilt nicht für beschränkt stpf. ArbN.

Anrechnung des Steuerabzugs: Im Rahmen einer Veranlagung sind die Abzugsbeträge gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die ESt. anzurechnen.

Korrektur des Steuerbescheids: Eine bereits erfolgte Veranlagung ist durch Aufhebung des StBescheids zu korrigieren. Möglich ist eine Korrektur nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, da der Wegfall der Voraussetzungen regelmäßig

eine Tatsache sein dürfte, die dem FA nachträglich bekannt wird. Die Bestandskraft des StBescheids schließt eine Nachforderung der zuwenig erhobenen Steuern auch nach § 39 Abs. 5a Satz 4 aus.

345–351 Einstweilen frei.

352 **c) Besondere Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung von § 39 Abs. 5a (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 Halbs. 2)**

Überblick: Die Aufhebung der Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 in der Fallgestaltung des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 ermöglicht die Einbeziehung auch der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in eine Veranlagung, wenn zusätzlich – wie beim unbeschränkt StPfl. auch – die Voraussetzungen des § 46 gegeben sind. Zusätzlich kann die LSt. nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 in sinngemäßer Anwendung des § 39 Abs. 5a auch vom ArbN nachgefordert werden, ohne dass die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 entgegensteht. Der Tatbestand des sinngemäß anzuwendenden § 39 Abs. 5a Satz 4 sieht eine LStNachforderung beim ArbN vor, wenn dieser seiner Anzeigepflicht nach Satz 1 nicht nachkommt.

Die Tatbestandsmerkmale des § 39 Abs. 5a:

► *Änderung der (Lohn) StPfl.*: Der Wechsel zur beschränkten StPfl. zu Beginn oder aber im Laufe des VZ macht den LStAbzug auf Basis der LSt. Karte unrichtig, § 38b.

► *Die Anzeigepflicht des ArbN nach § 39 Abs. 5a Satz 1* (vgl. § 39 Anm. 22) trifft den StPfl. als ArbN, nicht jedoch seinen Ehegatte oder Angehörigen iSd. § 1 Abs. 2. Nur der StPfl. erhält schließlich als ArbN die nach § 39 Abs. 5a zu entwertende LStKarte und soll durch die Anzeige der Finanzbehörde die Möglichkeit zur Entwertung geben. Diesen Wechsel zur beschränkten StPfl. muss der ArbN beim FA anzeigen und damit diesem eine Korrektur des LStAbzugs ermöglichen.

► *Folgen für den ArbG*: Den ArbG trifft insoweit weder eine Mitwirkungspflicht noch eine LStHaftung. Wird auf Grund der nachträglichen Anzeige des Wechsels der StPfl. vom FA eine Bescheinigung gem. § 39d ausgestellt, deren Eintragungen auf den Zeitpunkt des Beginns der beschränkten StPfl. zurückwirken, hat der ArbG nach § 39d Abs. 3 Satz 4 iVm. § 41c entweder den LStAbzug nachträglich zu berichtigen oder den fehlerhaften LStAbzug dem FA unverzüglich anzuzeigen.

► *Rechtsfolge*: Das Nachforderungsverfahren nach § 39 Abs. 5a erlaubt die Nachforderung der zu gering einbehaltenen LSt. vom ArbN gem. Satz 4, wenn der ArbN diese Anzeige unterlässt.

Die sinngemäße Anwendung des § 39 Abs. 5a beschränkt sich zunächst auf lStPfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und hat keine Auswirkungen etwa auf die mögliche Veranlagung anderer Einkünfte, die dem – nicht mehr abgeltenden – StAbzug in Form des Kapitalertrags oder nach § 50a unterlegen haben.

► *Rechtsfolgenverweisung*: Die Charakterisierung als Rechtsfolgenverweisung würde eine Nachforderung der LSt. gem. § 39 Abs. 5a Satz 4 erlauben, ohne dass weitere Tatbestandsvoraussetzungen nach den Sätzen 1–3 erfüllt werden müssen. Der Wortlaut der Verweisung in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1, der auf den gesamten Abs. 5a verweist, lässt diese Auslegung nicht zu. Eine einschränkende Auslegung des Verweises als bloße Rechtsfolgenverweisung auf § 39 Abs. 5a Satz 4 widerspricht dem Wortlaut (ebenso FG Düss. v. 21.8.2007, EFG 2007,

1850, nrkr., Rev. Az. BFH I R 65/07). Der Gesetzgeber hätte zudem die Nachforderungsmöglichkeit in der zentralen Fallgestaltung des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 durch eine bloße Rechtsfolgenverweisung auf § 39 Abs. 5a erreichen können. Dies hat er jedoch nicht getan; er muss sich am Wortlaut seiner Verweise festhalten lassen.

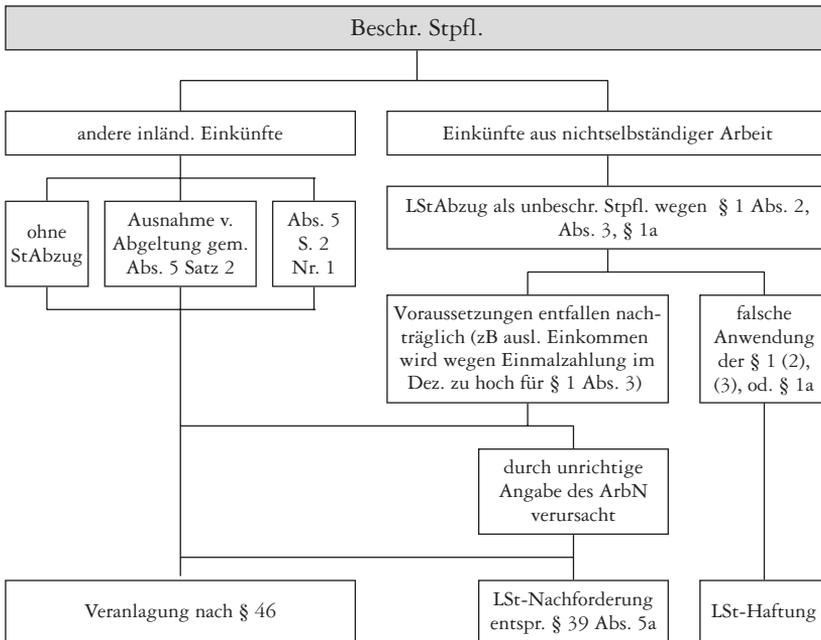
► *Rechtsgrundverweisung*: Die entsprechende Anwendung dieser Vorschrift als Rechtsgrundverweisung setzt daher voraus, dass die LStBescheinigung unrichtig war, weil der Stpfl. unrichtige Angaben gemacht hat oder sich die tatsächlichen Verhältnisse in Bezug auf die (beschränkte) StPflcht geändert haben (vgl. FG Düss. v. 21.8.2007, EFG 2007, 1850, nrkr., Rev. Az. BFH I R 65/07).

▷ *Unrichtige Angaben* des beschränkt Stpfl. zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 und § 1a beziehen sich auf eine in die Zukunft gerichtete Prognose der Einkünfte, die bei sachgerechter Schätzung nicht unrichtig ist. Dann macht der ArbN keine unrichtigen Angaben und hat auch keinen Anlass, eine Anzeige zu fertigen, die es dem FA ermöglicht, die LStKarte zu entwerten. Eine Anzeige kommt zu spät, weil die Einkünfte erst am 31.12. feststehen, wenn alle LStAbzüge bereits erfolgt sind. Das Nachforderungsverfahren nach § 39 Abs. 5a ist somit ausgeschlossen, wenn nicht noch Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse entstehen.

▷ *Änderung der tatsächlichen Verhältnisse* in Bezug auf die beschränkte StPflcht können bei einer beschränkten StPflcht im gesamten VZ nicht entstehen. Bei einem Wechsel von oder zur unbeschränkten StPflcht wird nach § 2 Abs. 7 Satz 3 veranlagt; die Abgeltungswirkung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist dann ohnehin aufgehoben, so dass Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 irrelevant ist.

▷ *Eine (LSt-)Nachforderung* ist im Ergebnis damit gerade in den Fallgestaltungen ausgeschlossen, die der Gesetzgeber mit Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 erfassen wollte, weil ein unrichtiger LStAbzug (als unbeschränkt Stpfl.) mit Abgeltungswirkung (tatsächlich aber durchgängige beschränkte StPflcht) bestehen würde. Da das Nachforderungsverfahren entsprechend § 39 Abs. 5a nicht zur Anwendung kommen kann, läuft dieser Verweis tatsächlich weitgehend leer.

Systematik: Sie kann in der Übersicht wie folgt dargestellt werden:



353–359 Einstweilen frei.

IV. Veranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2

360 **a) Überblick zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2**

Gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 können beschränkt stpfl. ArbN mit EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit eine Veranlagung beantragen, wenn sie in der EU oder dem EWR ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 geht auf den 3. Leitsatz des Urt. des EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 (Schumacker), EuGHE I-1995, 225, zurück (s. Begründung zum JStG 1996, BTDrucks. 13/1558, 158). Eine Veranlagung muss hiernach auch für EU-ArbN möglich sein, die keine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 bzw. § 1a beantragen können.

361–362 Einstweilen frei.

363 **b) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2**

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen darin, dass Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 auf Staatsangehörige von EU- oder EWR-Staaten beschränkt ist und die Staatsangehörigkeit keinen sachlichen Unterscheidungsgrund darstellt. Die Staatsangehörigkeit eines EU-Staats ist dagegen nach Auffassung des Gesetzgebers ein sachlicher Unterscheidungsgrund, da die Freizügigkeit nur für EU-

Angehörige gilt (s. Begründung zum JStG 1996, BTDrucks. 13/1558, 148; so auch FG Düss. v. 3.6.2005, EFG 2005, 1738, rkr.).

Einstweilen frei.

364

c) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2

365

Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige: Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 gilt für sie nicht.

Erweitert beschränkt Steuerpflichtige: § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG schließt die Anwendung von Abs. 5 für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a aus, so dass diese Einkünfte entgegen Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6, der nur eine Berücksichtigung beim Progressionsvorbehalt vorsieht, in die Veranlagung einzubeziehen sind. Eine Einbeziehung lstpfl. Einkünfte in die Veranlagung kommt nur unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 in Betracht; § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG schließt die abgeltende Anwendung des Abs. 5 nicht für lstpfl. Einkünfte aus.

d) Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 zu anderen Vorschriften

366

§ 2 Abs. 7 Satz 3 bezieht beschränkt stpfl. Einkünfte in die Veranlagung im KJ. des Wechsels von oder zur unbeschränkten StPfl. ein und hebt als *lex specialis* die Abgeltungswirkung auf (vgl. Begründung zum JStG 1997, BTDrucks. 13/5952, 44; vgl. § 2 Anm. 914 ff.).

Einstweilen frei.

367–370

2. Ausschluss der Abgeltungswirkung bei Beantragung einer Veranlagung durch beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus EU- bzw. EWR-Staaten (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 1)

a) Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit beziehen

371

Arbeitnehmer: Maßgeblich ist die Legaldefinition in § 1 Abs. 1 LStDV. Der Antrag kann auch von ArbN beantragt werden, die zB als Geschäftsführer nicht in den Schutzbereich von Art. 39 EGV nF und damit der Schumacker-Entscheidung fallen.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 sind insbes. Einkünfte iSd. § 19 aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit. Nichtselbständig tätige Künstler ua. unterliegen der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, wenn die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht dem – vorrangigen – LStAbzug nach § 38 Abs. 1 unterliegen.

b) Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats und Ansässigkeit in einem dieser Staaten

372

Gesetzeswortlaut: Das Antragsrecht ist auf Staatsangehörige der EU oder des EWR beschränkt, soweit der Stpfl. im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Ausdehnung auf DBA-Vertragsstaaten: Das persönliche Diskriminierungsverbot gem. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA verbietet es, Staatsangehörige des Vertragsstaats einer belastenderen Besteuerung zu unterwerfen als deutsche Staatsangehörige. Das Veranlagungswahlrecht nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 ist – entgegen seinem Wortlaut – auch diesen Personen zu gewähren, wenn sie in einem EU- oder EWR-Staat ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

373 **c) Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer**

Die Veranlagung findet nur auf Antrag statt. Der Stpfl. hat es damit in der Hand, eine eventuelle nachteilige Veranlagung zu verhindern, zB durch die Progressionswirkung der Einkünfte mit StAbzug nach Kapitalertrag oder nach § 50a gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6.

374 **d) Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 1: Keine Anwendung von Abs. 5 Satz 1 und Veranlagung**

Ausschluss der Abgeltungswirkung: Die Antragsveranlagung schließt die Abgeltungswirkung nach Abs. 5 Satz 1 aus. Dagegen bleibt der StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a aufgrund der expliziten Regelung in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6 abgeltend. Diese Einkünfte werden beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Durchführung einer besonderen Veranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 2 (s. nachstehend Anm. 377).

375–376 Einstweilen frei.

3. Durchführung der Veranlagung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Sätze 2–6)377 **a) Durchführung der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8**

Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8: Die Voraussetzungen der Veranlagung ergeben sich aus Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 1 (s. Anm. 371).

Diese Veranlagung wird gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 2 nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt.

► *Zuständigkeit für die Veranlagung:* Die (Antrags-)Veranlagung wird hiernach nach Maßgabe der Sätze 2–4 durch das BetriebsstättenFA durchgeführt, das auch die für den LStAbzug maßgebende (Lohn-)Bescheinigung nach § 39d erteilt hat.

► *Der Antrag* erfolgt regelmäßig durch Abgabe einer EStErklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO).

► *Die Antragsfrist* in § 46 Abs. 2 Nr. 8 ist durch das JStG 2007 entfallen.

► *Verhältnis zur Veranlagung anderer Einkünfte:* Eine Veranlagung von Amts wegen nach § 46 wird bei einem Antrag nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 um die ansonsten abgeltend besteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erweitert. Die Antrags-Veranlagung wird nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 2 auch dann nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt, wenn die Voraussetzungen für die Durchführung einer Pflichtveranlagung erfüllt sind (aA LADEMANN/NIELAND, § 50 Rn. 113).

Werbungskosten/Sonderausgaben:

► *Grundsatz:* WK/SA sind im Rahmen der Antragsveranlagung nach Maßgabe des Abs. 1 zu berücksichtigen. § 9a Satz 1 Nr. 1 (ArbN-Pauschbetrag), § 10c Abs. 1 (SA-Pauschbetrag) mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen iSd. § 10b nachzuweisen, sowie § 10c Abs. 2 und 3 (Vorsorgepauschale) ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, sind anzuwenden.

► *Keine zeitanteilige Gewährung:* Die Anwendung des Abs. 1 Satz 5 ist ausdrücklich ausgeschlossen, so dass sich die Pauschalen nach § 9a und 10c nicht zeitanteilig mindern. Die Regelung in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 5 schließt fälschlicherweise nur die Anwendung des Abs. 1 Satz 6 aus und berücksichtigt (noch) nicht, dass aus Abs. 1 Satz 6 durch die Streichung des Satzes 3 aF nunmehr

Satz 5 geworden ist. Beschränkt stpfl. ArbN können somit im Rahmen der Veranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1), den SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) und die Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 und 3) stets in voller Höhe abziehen.

Verluste: Das Verbot des Verlustausgleichs/-abzugs nach Abs. 2 gilt nicht für Einkünfte, die in die nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 beantragte Veranlagung einbezogen werden. Abs. 2 ist Folge der Abgeltungswirkung des StAbzugs und teleologisch zu reduzieren, wenn die Abgeltung nicht eintritt und der Sinn und Zweck der Ausnahme vom Abgeltungsprinzip dies fordert.

Mindeststeuer: Der Mindeststeuersatz von 25 % findet für ArbN keine Anwendung (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2); dies gilt für sämtliche in die Veranlagung einbezogenen Einkünfte des beschränkt stpfl. ArbN.

Steueranrechnung: Soweit die Einkünfte in die Veranlagung einzubeziehen sind, werden die StAbzugsbeträge gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die veranlagte ESt. angerechnet, soweit nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Die durch StAbzug vom Kapitalertrag oder nach § 50a erhobene ESt. wird nach Satz 6 nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt, wirkt daher weiterhin abgeltend und kann nicht auf die veranlagte ESt. angerechnet werden.

b) Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts

378

Betriebsstättenfinanzamt ist das FA, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte des ArbG befindet (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1).

Als Betriebsstätte iSd. Vorschrift ist gem. § 41 Abs. 2 der Betrieb oder Teil des Betriebs des ArbG anzusehen, in dem der für die Durchführung des LStAbzugs maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird. Für den Begriff der Betriebsstätte gilt somit nicht die Legaldefinition des § 12 AO.

Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 3 das BetriebsstättenFA für die Veranlagung zuständig, in dessen Bezirk der ArbN zuletzt beschäftigt war. Die Vorschrift erfasst ArbN, die während des Kj. nacheinander bei mehreren ArbG unter Anwendung der StKlasse I beschäftigt waren. Bezieht der ArbN nebeneinander von mehreren ArbG Arbeitslohn, wird er gem. § 38b Satz 2 Nr. 6 iVm. § 39d Abs. 1 Satz 2 in der StKlasse VI besteuert und die Zuständigkeit desjenigen BetriebsstättenFA begründet, in dessen Bezirk der ArbN zuletzt unter Anwendung der StKlasse I beschäftigt war (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 4).

Einstweilen frei.

379–383

c) Progressionsvorbehalt für bestimmte Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6)

384

Progressionsvorbehalt: Der StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a bleibt nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6 abgeltend und wird (nur) beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Der Gesetzgeber begründet dies damit, dass die Aufhebung auch dieser Abgeltungswirkung europarechtl. nicht geboten sei und zu einer weiteren Komplizierung des EStRechts führen würde (s. BTDrucks. 13/1558, 158 f.).

Treaty Override: Dieser Progressionsvorbehalt steht im Widerspruch zu DBA, die das deutsche Besteuerungsrecht auf einen Quellensteuerabzug beschränken. Schließlich hat Deutschland damit auf ein darüber hinausgehendes Besteue-

rungsrecht und damit auch die Berücksichtigung beim Progressionsvorbehalt verzichtet. Der Gesetzgeber kann aber DBA, die durch das Zustimmungsgesetz in Gesetz transformiert werden, durch nachfolgende Gesetze zulässigerweise einschränken und einen treaty override umsetzen (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129).

Der Stpfl. kann jedenfalls den Antrag nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 unterlassen und damit dem Progressionsvorbehalt entgehen.

385–389 Einstweilen frei.

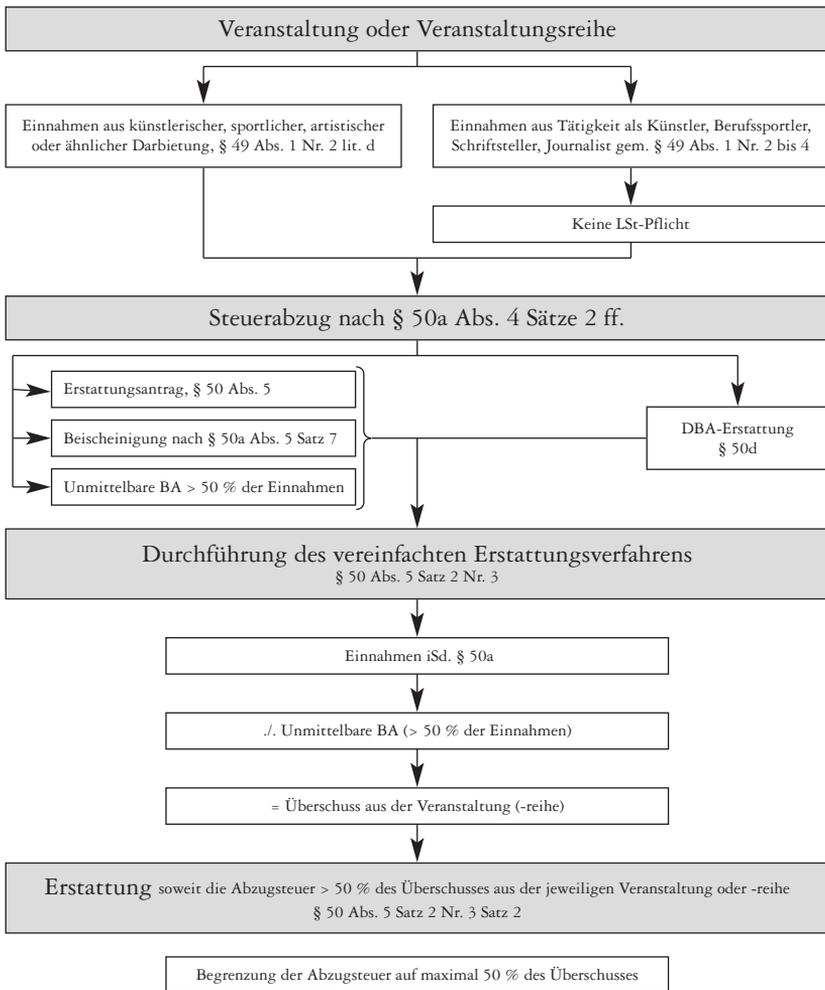
V. Vereinfachtes Erstattungsverfahren bei Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3

390 a) Überblick zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3

Grundsatz: Die dem StAbzug unterliegenden Einnahmen der Künstler, Sportler etc. nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 unterliegen nicht der Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1, wenn für die jeweilige Veranstaltung eine Erstattung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 beantragt wird. Das vereinfachte Erstattungsverfahren soll eine übermäßige Besteuerung vermeiden, wenn und soweit dieser StAbzug zu einer Steuerbelastung von mehr als 50 % auf den Überschuss/Gewinn führt. Der Ausschluss der Abgeltungswirkung soll die Einbeziehung der Einkunftsquelle (nur) in das vereinfachte Erstattungsverfahren, nicht jedoch eine Veranlagung ermöglichen.

Funktionsweise:



Einstweilen frei.

391–392

b) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3

393

Eigentumsgarantie: Die Nettobesteuerung iHv. 50 % verstößt nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG.

Gleichheitssatz:

► *Kein Verstoß* gegen das Gleichbehandlungsgebot ist darin zu sehen, dass bei beschränkt Stpfl., die nur einen Erstattungsanspruch nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 geltend machen können, im Gegensatz zu Stpfl. mit Veranlagungswahlrecht kein progressiver Steuertarif Anwendung findet. Diese Typisierung ist für eine zeitnahe StErstattung notwendig, die eine Erfassung sonstiger Einkünfte

und anderer Veranstaltungen im VZ im Rahmen einer Veranlagung entbehrlich macht.

► *Bedenklich* ist die Nettobesteuerung mit 50 % auf den Überschuss/Gewinn. Diese liegt über dem EStSpitzensteuersatz und führt im Vergleich zu einem veranlagten Stpfl. stets zu einer höheren stl. Belastung. Die „Minderung“ auf die tarifliche ESt. im Erlasswege (BMF v. 3.11.2003, FR 2003, 1258) lässt jedoch die Beschwer entfallen.

Bedenklich ist ferner die Beschränkung des vereinfachten Erstattungsverfahrens auf die Fälle des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2. Einkünfte, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 unterliegen, sollen der Übermaßbesteuerung damit nicht entgehen können.

Informationelle Selbstbestimmung: Die Zustimmungsfiktion nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 7 zur Auskunftserteilung an den Wohnsitzstaat ist verfassungsgemäß. In Betracht kommt zwar eine Verletzung des Recht auf informationelle Selbstbestimmung (s. FROTSCHER, § 50 Rn. 46). Eine solche besteht im Ergebnis jedoch nicht, da der beschränkt Stpfl. selbst entscheiden kann, ob er einen Antrag auf StErstattung stellt. Befürchtet er, durch die Auskunftserteilung in seinem Wohnsitzstaat Nachteile zu erleiden, bleibt es ihm unbenommen, auf eine Antragstellung zu verzichten. Kann der beschränkt Stpfl. eine Beeinträchtigung seiner Rechte glaubhaft machen, hätte dies bei rechtzeitiger Mitteilung zudem im Rahmen des bei der Auskunftserteilung bestehenden Ermessens berücksichtigt werden müssen (ausführlich dazu s. LADEMANN/NIELAND, § 50 Rn. 147)

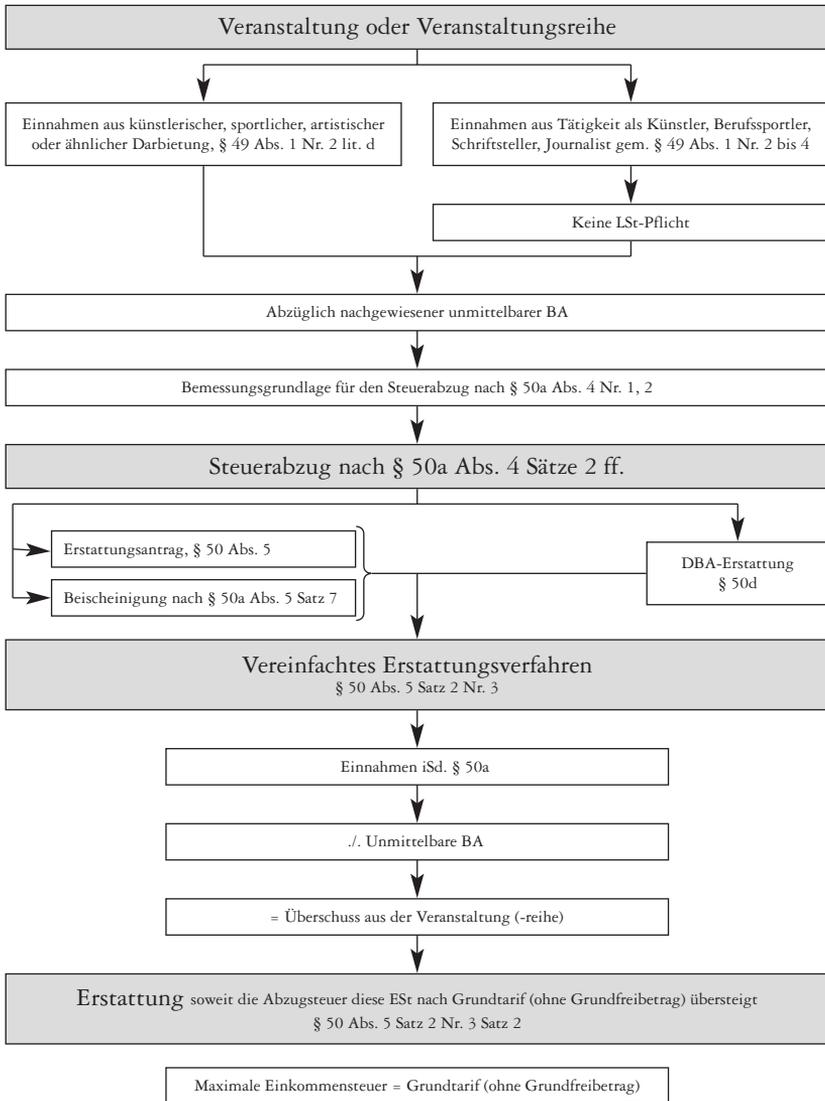
394 c) Vereinbarkeit des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 mit dem EG-Vertrag

Erstattungsverfahren, Bruttobesteuerung und Mindeststeuer: EuGH v. 12.6.2003 – Rs. 234/01(Gerritse), EuGHE I-2003, 5933; v. 3.10.2006 – Rs. 290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH), EuGHE I-2006, 9461, und v. 15.2.2007 – Rs. 345/04 (Centro Equestre da Lezíria Grande Lda), EuGHE I-2007, 1425, haben die Bruttobesteuerung nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 auch iVm. dem – eingeschränkten – Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 als EU-rechtswidrig angesehen (vgl. Anm. 7). Dem beschränkt Stpfl. muss eine Nettobesteuerung – allerdings nur unter Berücksichtigung unmittelbarer BA – auch schon im Abzugsverfahren ermöglicht werden. Die FinVerw. hat nunmehr eine Berücksichtigung unmittelbarer BA bei entsprechendem Nachweis bereits beim Abzugsverfahren zugelassen (BMF v. 5.4.2007, DStR 2007, 763). Dagegen wurde die Besteuerung wie auch der Mindeststeuersatz von 25 % als rechtmäßig angesehen, sofern keine höhere Besteuerung als im Veranlagungsfall ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags eintritt. Die FinVerw. erstattet auf Basis von BMF v. 3.11.2003 (FR 2003, 1258) nunmehr die Abzugsteuer, die über die Grundtabelle (ohne Grundfreibetrag) hinausgeht.

Besondere Festsetzungsfrist: Die gegenüber dem Veranlagungsfall verkürzte Festsetzungsfrist für Erstattungsanträge nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 stellt eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung dar.

Begrenzung des Erstattungsverfahrens: Für Einkünfte, die aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten oä. herrühren (§ 50a Abs. 4 Nr. 3), kommt die Durchführung eines Erstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 nicht in Betracht. Der Ausschluss ist nach Art. 43 EGV nF bedenklich (s. KORN/STRUNK, § 50 Rn. 54).

Die modifizierte Durchführung des vereinfachten Erstattungsverfahrens nach Maßgabe der europarechtl. Rspr. kann in der Übersicht wie folgt dargestellt werden:



d) Geltungsbereich des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3

395

§ 50a ist auf beschränkt ESt.- und KStPfl., nicht jedoch auf erweitert beschränkt Stpfl. gem. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG anzuwenden. Damit kommt für erweitert beschränkt Stpfl. auch das vereinfachte Erstattungsverfahren nicht zur Anwendung.

396 e) **Verhältnis des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 zu anderen Vorschriften**

Verhältnis zum inländischen Betrieb: Ein StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 von inländ. BE ist in einer Veranlagung zu erfassen. Der Stpfl. kann dennoch zuvor eine Erstattung der für die einzelne Veranstaltung einbehaltenen und abgeführten Abzugsteuer nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 beantragen.

Verhältnis zum Nachforderungsverfahren: Eine Nachforderung der LSt. nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 schließt eine Abgeltungswirkung auch der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 dem Wortlaut nach aus. Der vorherige Erstattungsantrag nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 bleibt möglich; unklar ist, ob die Einkünfte nach Ausschluss der Abgeltungswirkung in eine Veranlagung einbezogen werden können oder ob das vereinfachte Erstattungsverfahren auch hier abschließend ist – wie wenn es die Abgeltungswirkung selbst beseitigen würde.

Verhältnis zur Antragsveranlagung: Das Steuererstattungsverfahren kann neben der Antragsveranlagung für beschränkt stpfl. ArbN aus einem EU- oder EWR-Staat nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 durchgeführt werden. Beide Verfahren beeinflussen einander nicht, da die dem StAbzug auf Grund des § 50a unterliegenden Einkünfte bei der Antragsveranlagung nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6).

Verhältnis zur Billigkeitsfestsetzung: § 163 AO ist durch Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 nicht ausgeschlossen, wenn Einnahmen über einzelne Veranstaltungen oder Veranstaltungsreihen iSd Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 hinaus vorliegen (s. GRAMS, IStR 1997, 346; GRAMS, IStR 1997, 548). Die Durchführung einer Billigkeitsmaßnahme (§ 163 AO) führt nach FG Hamb. v. 4.3.1997 (EFG 1997, 971, rkr.) im Ergebnis zu einer Besteuerung wie in einer Veranlagung. Es sind somit sämtliche inländ. Einkünfte zu berücksichtigen.

Verhältnis zu DBA:

► § 50d Abs. 1 Satz 2 sieht im Fall eines DBA einen Einbehalt der Abzugsteuer vor, auch wenn kein deutsches Besteuerungsrecht besteht (§ 50d Abs. 1 Satz 1, Abs. 2). Dieser Erstattungsanspruch geht dem Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 systematisch vor (s. GRAMS, IStR 1997, 548).

► Art. 17 OECD-MA sieht bei Künstlern und Sportlern ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats vor. Dieses Besteuerungsrecht besteht nicht bei einer bloßen Verwertung einer künstlerischen oder sportlichen Tätigkeit (s. K. VOGEL, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 17 Rn. 13; vgl. auch § 50a Anm. 77 u. 90). Viele deutsche DBA sehen ein Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats im Rahmen eines offiziellen Kulturaustauschs vor (s. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 93).

397–398 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsvoraussetzungen für das vereinfachte Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3399 a) **Einnahmen, die „dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 unterliegen“**

Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 erfolgt auf die Einnahmen einer jeden einzelnen Veranstaltung (oder Veranstaltungsreihe). Zu den abzugspl. Einnahmen gehören alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter. Die Bemessungsgrundlage umfasst gem. § 50a Abs. 4 Satz 2 den vollen Betrag der Einnahmen einschließlich der Reisekostenerstattungen iSd. § 3 Nr. 13 und

Nr. 16. Im Übrigen bleiben nach § 3 stfreie Einnahmen außer Ansatz (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; für stfreie Entlassungsabfindungen). Forderungen gehören nicht zu den Einnahmen, da sie erst mit Zufluss die Abzugsteuer nach § 50a Abs. 4 auslösen (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 50 Rn. 16; aA GRAMS, IStR 1997, 548 [550]). Eine einheitliche Vergütung ist zur Ermittlung der Einnahmen iSd. § 50a Abs. 4 aufzuteilen (BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513).

Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 ist von den Einnahmen nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 in progressiver Höhe bis zur Höhe von 20 % (bei Körperschaften 15 %, vgl. §§ 8 und 31 KStG) vorzunehmen, sofern die Einnahmen nicht als Arbeitslohn dem vorrangigen LStAbzug unterliegen (und damit in die Antragsveranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 fallen).

Einstweilen frei.

400–401

b) Antrag auf völlige oder teilweise Steuererstattung

402

Antragspflicht: Nur der Antrag des Stpfl. leitet das Erstattungsverfahren ein. Die StErstattung kann nur der beschränkt Stpfl. beantragen, dem die Einnahmen zugeflossen sind. Eine Antragstellung durch andere Personen, insbes. durch den Schuldner der Vergütung, ist ausgeschlossen. Nach BMF v. 19.12.1996 (BStBl. I 1996, 1505) Anlage 2 ist die Antragstellung durch Personenzusammenschlüsse (zB Künstlergruppen, Bands) möglich, wenn die Namen und Anschriften der einzelnen Mitglieder im Antrag angegeben werden, wobei die die einzelnen Mitglieder als Antragsteller anzusehen sind (s. HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländ. Künstler und Sportler, 1999, 246).

Form des Antrags: Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster auf dem amtlichen Vordruck „Antrag nach § 50 Absatz 5 Einkommensteuergesetz (EStG) auf Erstattung deutscher Abzugsteuer (§ 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG) für künstlerische, sportliche, journalistische, schriftstellerische und ähnliche Tätigkeiten“ zu stellen (http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuer_entlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/723_formulare/001_KUSEantrag_de.pdf). Die Verwendung dieses Vordrucks wurde vom BMF auf der Grundlage der Ermächtigung durch § 51 Abs. 4 Nr. 1 ab 1.1.1997 zwingend vorgeschrieben (BMF v. 19.12.1996, Anlage 2, BStBl. I 1996, 1502). Der Antrag ist keine StErklärung iSd. §§ 149 ff. AO (s. REIFFS, IWB F. 3 Gr. 3, 1165 [1166]; aA GRAMS, IStR 1997, 548 [549]). Bei PersGes. oder Zusammenschlüssen von Personen sind die Namen und Anschriften der einzelnen Mitglieder mitzuteilen. Der Erstattungsantrag ist zu unterschreiben. Nicht gefordert ist eine eigenhändige Unterschrift des Antragstellers, so dass auch der Bevollmächtigte unterschreiben kann (s. Erläuterungen und Ausfüllhinweise zum amtlichen Vordruck http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/723_formulare/001_KUSEantrag_de.pdf).

Anlagen zum Antrag (Satz 4): Dem Erstattungsantrag muss die Bescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 7 beigelegt werden. Die Bescheinigung ist auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck (BMF v. 19.12.1996, Anlage 1, BStBl. I 1996, 1501; http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/723_formulare/005_Steuerbescheinigung_DE.pdf) zu erteilen.

Antragsfrist (Satz 4):

► *Überblick:* Die Antragsfrist läuft bis zum Ablauf des Kj., das dem Kj. des Zuflusses der Vergütung folgt. Die beizufügenden Unterlagen (Bescheinigung nach

§ 50a Abs. 5 Satz 7, Verträge über die erbrachten Tätigkeiten, Belege über die Aufwendungen) können jedoch nachgereicht werden (s. Erläuterungen und Ausfüllhinweise zum amtlichen Vordruck, BMF v. 19.12.1996, Anlage 2, BStBl. I 1996, 1505; http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/722_merkblatt/001_KUSE_deutsch.pdf). Die Frist ist eine Ausschlussfrist, die durch das Bundeszentralamt für Steuern nicht verlängert werden kann. Möglich ist daher nur eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO. Wurde die Frist versäumt und kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht, kann das Erstattungsverfahren nicht mehr durchgeführt werden; die abgeltende Wirkung des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 bleibt bestehen.

► *Jahresübergreifende Veranstaltung:* Im Fall einer jahresübergreifenden Veranstaltungsreihe ist der Antrag bis zum Ablauf des Kj. zu stellen, das dem Kj. folgt, in dem die Veranstaltungsreihe endet. Vorher ist der Stpfl. wegen Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 3 an einer Antragstellung gehindert.

► *Frühtester Zeitpunkt des Antrags:* Ein frühester Zeitpunkt der Antragstellung ist nur bei Veranstaltungsreihen vorgeschrieben. Gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 3 kann eine StErstattung erst nach Abschluss der Veranstaltungsreihe erfolgen. Auch in anderen Fällen setzt die StErstattung jedoch voraus, dass dem Antrag die Bescheinigung über die abgeführte Steuer nach § 50a Abs. 5 Satz 7 beigefügt wurde. Da der Vergütungsschuldner diese Bescheinigung erst nach Einbehaltung und Abführung der Steuer erteilen kann, ist eine StErstattung nicht möglich, solange der Vergütungsschuldner seinen gem. § 50a Abs. 4 bestehenden Pflichten nicht nachgekommen ist. Gem. § 50a Abs. 5 Satz 3 muss die Steuer jeweils bis zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das zuständige FA abgeführt werden.

Ein Antrag pro Veranstaltung: Für jede Veranstaltung muss die StErstattung beantragt werden. Der Stpfl. hat kein Wahlrecht, die Einnahmen (und dementsprechend auch die BA/WK) aus mehreren Veranstaltungen in einem Antrag zusammenzufassen (glA BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 61). Eine Ausnahme besteht bei Veranstaltungsreihen, bei denen gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 4 nur ein Erstattungsverfahren durchgeführt wird. Eine Veranstaltungsreihe erfordert eine einheitliche Planung und Organisation. Voraussetzung hierfür wird regelmäßig sein, dass sich die Art der Veranstaltungen nicht wesentlich unterscheidet (s. BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 61). Die Antragstellung und Erstattung kann daher erst nach Abschluss der Veranstaltungsreihe erfolgen, da erst dann die Bemessungsgrundlage ermittelt werden kann.

Zuständigkeit: Zuständig für das Erstattungsverfahren ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 12 FVG das Bundeszentralamt für Steuern. Grund für die Übertragung der Zuständigkeit war, dass der Gesetzgeber die Bündelung der Erfahrungen und Kenntnisse im Zusammenhang mit dem vereinfachten Erstattungsverfahren für zweckmäßig erachtete (s. Begründung der Empfehlung des FinAussch. zum JStG 1997, BTDrucks. 13/5952, 57).

403–404 Einstweilen frei.

405 c) **Mindestbetrag der Betriebsausgaben und Werbungskosten** (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 2)

Die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veranstaltung stehenden BA/WK müssen nach dem Gesetzeswortlaut höher als die Hälfte der Einnahmen sein, damit sich der Stpfl. für das Erstattungsverfahren qualifiziert.

Diese BA/WK werden zur Ermittlung der Rechtsfolge von den Einnahmen abgezogen; der StAbzug wird danach erstattet, soweit dieser 50 % dieses Unterschiedsbetrag übersteigt.

Verzicht der Finanzverwaltung auf die 50 %-Grenze: Sie hat in Anbetracht der EU-Rspr. (vgl. Anm. 7, 394) auf die Erfüllung der 50 %-Grenze im Erlasswege verzichtet (vgl. BMF v. 3.11.2003, FR 2003, 1258; vgl. auch BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132; Merkblatt des BZSt., http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/722_merkblatt/001_KUSE_deutsch.pdf). Dieser Verzicht ist nicht auf EU/EWR-Staatsangehörige beschränkt, sondern auf alle beschränkt Stpfl. anzuwenden.

Nachweis der Betriebsausgaben/Werbungskosten: Zum Nachweis der Aufwendungen sind die Verträge über die erbrachten Tätigkeiten sowie Originalbelege über die BA/WK beizufügen (s. Erläuterungen und Ausfüllhinweise zum amtlichen Vordruck, BMF v. 19.12.1996, Anlage 2, BStBl. I 1996, 1502; http://www.bzst.de/003_menuue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/723_formulare/001_KUSEantrag_de.pdf).

Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang:

► *Grundsatz:* Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der BA/WK muss mit den Einnahmen bestehen. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 1 geht über den bloßen wirtschaftlichen Zusammenhang in Abs. 1 Satz 1 hinaus und ist europarechtl. zulässig (vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 93/03, BStBl. II 2008, 132). Der Begriff des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs ist mit der in § 3c enthaltenen Formulierung identisch (s. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 13/5952, 49; vgl. § 3c Anm. 36 ff.). Erforderlich ist, dass die Ausgaben nach ihrer Entstehung und Zweckbestimmung so eng mit den stpfl. Einnahmen verbunden sind, dass sie ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen sind, die diese stpfl. Einnahmen betreffen. Die Aufwendungen müssen in der Veranstaltung begründet sein und dürfen ohne diese nicht angefallen sein (Ausschluss von Sowieso-Kosten). Diese Auffassung des Gesetzgebers entspricht weitgehend der zu § 3c ergangenen Rspr., die ebenfalls an die Entstehung oder Zweckbindung der Aufwendungen anknüpft (s. BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. III 1967, 92; v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450). Ein bloß mittelbarer Zusammenhang genügt nach dem eindeutigen Wortlaut nicht (s. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1996, 60; aA wohl BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 63).

► *Unmittelbare Kosten:* Kosten für die Vorbereitung der Veranstaltung bzw. Veranstaltungsreihe, Bühnenmiete, Kosten für die Erstellung eines besonderen Bühnenbilds, Kosten für Begleitmusiker, aber auch Fahrtkosten zum Veranstaltungsort, Übernachtungsaufwendungen und Mehraufwand für Verpflegung sind unmittelbar durch die Einnahmen veranlasst. Mittelbare Kosten, die unabhängig von der Durchführung der betreffenden Veranstaltung anfallen, zB feste Managergehälter, sind nur mittelbar durch die Einnahmen veranlasst und nicht zu berücksichtigen (s. SCHEURLE, IStR 1997, 65 [67]).

► *Absatzungen für Abnutzung und Substanzverringerung:* Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 unterliegenden Einnahmen kann zweifelhaft sein, wenn – wie von § 7 vorausgesetzt – die Verwendung von WG sich erfahrungsgemäß auf mehr als ein Jahr erstreckt. Jedoch steht die Abschreibung für den konkreten Einsatztermin mit dieser Veranstaltung in unmittelbarem Zusammenhang.

- ▶ *Kein ausschließlicher Zusammenhang*: Ein ausschließlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen wird nicht gefordert, so dass auch BA/WK berücksichtigt werden, die nur zT mit Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. In diesem Fall muss jedoch eine Aufteilung vorgenommen werden. Eine Aufteilung kann als Aufteilungsmaßstab die Zahl der Veranstaltungen und die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen verwenden (s. REIFFS, IWB F. 3 Gr. 3, 1165; SCHEURLE aaO; aA KORN/STRUNK, § 50 Rn. 56: erwartete Besucherzahl der Veranstaltungen). Eine Aufteilung der Kosten ist auch bei Einnahmen außerhalb des Erstattungsverfahrens geboten (s. BfF, Merkblatt zum Erstattungsverfahren für ausländ. Künstler und Sportler gem. § 50 Abs. 5 Nr. 3 EStG, http://www.bzst.de/003_menue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/722_merkblatt/001_KUSE_deutsch.pdf; REIFFS aaO; ausführlich HAHN-JOECKS, Zur Problematik der Besteuerung ausländ. Künstler und Sportler, 1999, 249 f.; aA GRAMS, FR 1994, 489 [494 f.]).
- ▶ *Kein örtlicher oder zeitlicher Zusammenhang*: Ein örtlicher oder zeitlicher Zusammenhang zwischen Einnahmen und Aufwendungen ist nicht erforderlich.

406–408 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolge: Steuererstattung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 3)

409 a) Erstattung, soweit die Steuer 50 % des Unterschiedsbetrags zwischen Einnahmen und Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten übersteigt

Überblick: Im Erstattungsverfahren wird nach dem Wortlaut (zur tatsächlichen Anwendung vgl. Anm. 394, 410) der StAbzug erstattet, der über eine 50%ige Besteuerung des Überschusses/Gewinnes hinausgeht. Es entsteht eine Nettobesteuerung mit einem Steuersatz von 50 % (s. die Begründung zum JStG 1997, BTDrucks. 13/5952, 49). Nur insoweit schließt Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 die Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 aus. Für andere steuerabzugspfl. Einkünfte gilt der Ausschluss der Abgeltungswirkung nicht. Eine Veranlagung nach § 25 wird nicht durchgeführt, sondern durch das vereinfachte Erstattungsverfahren ersetzt.

Unterschiedsbetrag nach Nr. 3:

- ▶ *Die Bemessungsgrundlage für die Erstattung* wird durch Gegenüberstellung der Einnahmen mit den unmittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 ermittelt, der gegenüber Abs. 1 als *lex specialis* vorrangig ist.
- ▶ *Die Abziehbarkeit von BA/WK* bestimmt sich im Erstattungsverfahren daher ausschließlich nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3. Die auch für beschränkt Stpfl. geltenden Abzugsbeschränkungen (zB § 4 Abs. 5 und § 12) sind zu beachten. Im Einzelnen gilt:
 - SA und andere Abzugsbeträge werden nicht berücksichtigt.
 - Beschränkt Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 ermitteln, können im Rahmen des Erstattungsverfahrens auch Aufwand ansetzen, der auf Grund der Passivierung einer Verbindlichkeit oder einer Rückstellung entsteht (glA GRAMS, IStR 1997, 548 [551]; REIFFS, IWB F. 3 Gr. 3, 1165 [1168]).
 - Die im Reverse Charge-Verfahren vom Vergütungsschuldner nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer ist nicht als Aufwendung des Stpfl. zu berücksichtigen.

Die „Steuer“: Nur die tatsächlich einbehaltene und abgeführte Steuer kann nach dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 1 erstattet werden. Dies gilt auch bei zu geringer Einbehaltung oder Abführung. Bei unterbliebener Abführung der Steuer an das FA besteht entgegen der Auffassung von GRAMS (IStR 1997, 548 [551]) auch dann kein Erstattungsanspruch, wenn die Steuer in richtiger Höhe einbehalten wurde (glA REIFFS, IWB F. 3 Gr. 3, 1165 [1167]; SCHEURLE, IStR 1997, 65 [68]; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 50 Rn. 16). Der Wortlaut des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 1 ist explizit auf die „... Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer ...“ beschränkt. Nicht zuletzt kann die Bescheinigung nach § 50a Abs. 5 Satz 7 erst nach Abführung erteilt werden; vorher sind die Tatbestandsvoraussetzungen für die Erstattung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 4 nicht erfüllt.

Verluste: Eine Verlustausgleich oder -abzug sieht Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 nicht vor; auf die Verrechnungsbeschränkung nach Abs. 2 kommt es nicht an.

Mindeststeuer: Der Mindeststeuersatz nach Abs. 3 Satz 2 ist durch den abschließenden Erstattungsmechanismus für die jeweilige Veranstaltung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 ebenso verdrängt wie der Steuertarif bei einer Veranlagung gem. Abs. 3 Satz 1.

Anrechnung ausländischer Steuer: Eine – entsprechende – Anwendung des Abs. 6 und Anrechnung/Abzug ausländ. Steuer ist durch das speziellere Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 ausgeschlossen. Nur die Möglichkeit des Erlasses bzw. der Pauschalierung nach Abs. 7 bleibt durch Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 unberührt.

b) Erstattung über den Wortlaut hinaus, soweit die tarifliche Einkommensteuer (ohne Grundfreibetrag) überschritten wird 410

In Anbetracht der EuGH-Rspr. (vgl. Anm. 7, 394) erstattet die FinVerw. über den Wortlaut hinaus alle Steuern, die über eine tarifliche ESt. für die Einnahmen abzüglich der in unmittelbarem Zusammenhang stehenden BA/WK bei Zusammenfassung der Veranstaltungen eines Kj. bei Anwendung der Grundtabelle (ohne Grundfreibetrag) hinausgehen (vgl. BMF v. 3.11.2003, FR 2003, 1258; zur Berechnung vgl. auch Merkblatt des BZSt, http://www.bzst.de/003_menue_links/007_abzugsteuerentlastung/073_kuenstler_sportler_KUSE/722_merkblatt/001_KUSE_deutsch.pdf). Dies gilt für alle beschränkt Stpfl.

Einstweilen frei.

411–415

c) Auskunftserteilung durch das Bundeszentralamt für Steuern an den Wohnsitzstaat (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 5) 416

Auskunft an den Wohnsitzstaat: Eine Auskunftserteilung kann durch das BZSt. an den Wohnsitzstaat (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 5) erfolgen. Die Auskunft kann sich auf den Inhalt des Antrags und die Höhe der Erstattung beziehen und soll eine zutreffende Besteuerung im Wohnsitzstaat gewährleisten. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 5 stellt eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Auskunftserteilung dar.

Die Auskunftserteilung an den Wohnsitzstaat ist auch ohne dessen Auskunftsersuchen möglich. Die Entscheidung, ob und inwieweit Auskünfte erteilt werden, steht im Ermessen des BZSt. (§ 5 AO).

Der Auskunftsaustausch mit den Behörden anderer Staaten richtet sich demgegenüber nach den entsprechenden DBA-Vorschriften bzw. nach § 2 Abs. 2 Nr. 5 und Abs. 3 Nr. 2 des EG-Amtshilfegesetzes (vgl. KORN/STRUNK, § 50

Rn. 57; ausführlich zur Abgrenzung der in Betracht kommenden Rechtsgrundlagen s. REIFFS, IWB F. 3 Gr. 3, 1165 [1169 f.]).

Keine Anhörung: Eine Anhörung des Beteiligten ist abweichend von § 117 Abs. 4 AO nicht erforderlich. Diese Formulierung entspricht § 2 Abs. 3 Satz 2 des EG-Amtshilfegesetzes sowie den Regelungen in verschiedenen DBA (s. Gesetzesbegründung zum JStG 1997, BTDrucks. 13/5952, 49). Mit dem Erstattungsantrag gilt die Zustimmung zur Auskunft an den Wohnsitzstaat als erteilt; die Äußerung eines entgegenstehenden Willens ist unbeachtlich. Diese Regelung soll der Verfahrensvereinfachung dienen (s. Begründung zum JStG 1997, BTDrucks. 13/5952, 49). Sie stellt klar, dass Auskünfte an den Wohnsitzstaat unabhängig von einer weiteren Erklärung des Antragstellers erteilt werden können, und ermöglicht so den Verzicht auf die Anhörung des Beteiligten nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 6.

Der inländ. Vergütungsschuldner wird von der Zustimmungsfiktion des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 7 nicht erfasst. Er kann daher einer Auskunftserteilung widersprechen, wenn er dadurch in eigenen Rechten verletzt wird (s. im Einzelnen LADEMANN/NIELAND, § 50 Rn. 144).

417–419 Einstweilen frei.

420 **d) Steuerbescheid durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 8)**

Steuerbescheid: Durch StBescheid entscheidet das BZSt. über den StErstattungsbetrag (§ 155 AO). Die für StBescheide geltenden Vorschriften der AO sind anwendbar, insbes. ist der Bescheid gem. § 122 AO bekanntzugeben. Änderungen können nur unter den Voraussetzungen der §§ 172–177 AO und nur innerhalb der Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) erfolgen.

Rechtsbehelf: Lehnt das BZSt. eine Erstattung ab oder setzt es einen geringeren als den beantragten Erstattungsbetrag fest, ist gem. § 347 AO der Rechtsbehelf des Einspruchs gegeben. Der Einspruch kann nur vom Antragsteller oder dessen Bevollmächtigten eingelegt werden, nicht jedoch vom Vergütungsschuldner, da dieser keine nach § 350 AO erforderliche Beschwerde geltend machen kann (s. LADEMANN/NIELAND, § 50 Rn. 137). Wird dem Einspruch nicht abgeholfen, kann der Antragsteller Verpflichtungsklage erheben (aA LADEMANN/NIELAND, § 50 Rn. 137: Anfechtungsklage). Eine zur vorläufigen Steuererstattung führende Aussetzung der Vollziehung des StBescheids ist nicht möglich; in Betracht kommt jedoch eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO (s. KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 50 Rn. 36).

421–439 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6: Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern bei beschränkter Steuerpflicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

I. Überblick

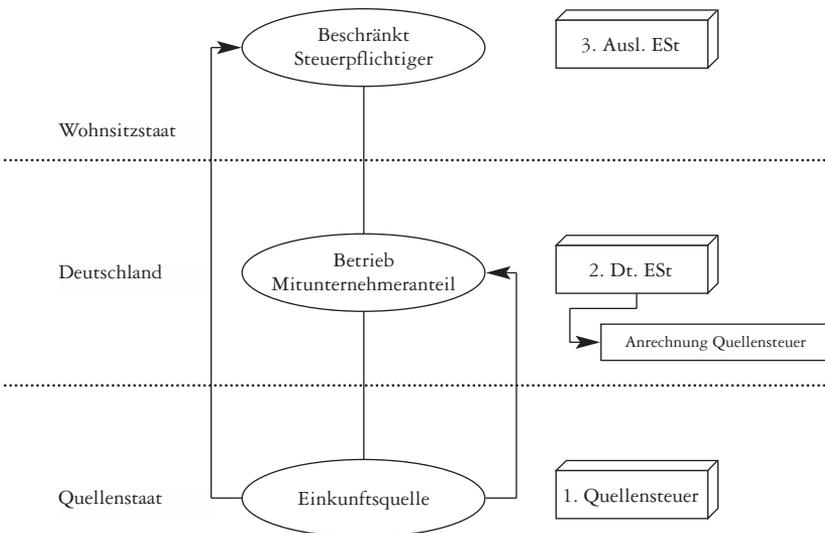
440

Regelung: Abs. 6 ermöglicht die Anrechnung bzw. den Abzug ausländ. Steuern bei inländ. Gewinneinkünften. Die Doppelbesteuerung soll vermieden werden, wenn ein beschränkt Stpfl. mit seinen Einkünften einerseits der deutschen Besteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 und andererseits auch einer ausländ. Quellenbesteuerung unterliegt.

Beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter, Mitunternehmer: Die Berücksichtigung ausländ. Steuern ist für beschränkt stpfl. Gesellschafter inländ. PersGes. und für inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern relevant, die eine über das Inland hinausgehende Geschäftstätigkeit entfalten. Zur Besteuerung ihrer Einkünfte aus Drittstaaten und aus dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. s. KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 26.

Beispiel: Ein beschränkt Stpfl. mit Wohnsitz in Österreich ist Gesellschafter einer deutschen KG, die Dividenden aus einer Beteiligung an einer belgischen KapGes. bezieht. Die belgische Quellensteuer wäre ohne Abs. 6 für den Österreicher in Deutschland weder anrechenbar noch abziehbar, da er für das DBA Deutschland – Belgien nicht abkommensberechtigt ist (Art. 1 Abs. 1 DBA Belgien: kein Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten) und § 34c mangels unbeschränkter StPflicht nicht direkt anwendbar ist.

Schematische Übersicht:



II. Geltungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften

Geltungsbereich: Abs. 6 gilt für beschränkt EStpfl.; für beschränkt KStpfl. ist er entsprechend anzuwenden (§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG).

Verhältnis zu Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1: Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 stimmt mit Abs. 6 überein. Beide Vorschriften gelten nur für Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Ebenfalls kein Unterschied besteht zwischen einem „Betrieb im Inland“ (Abs. 6) und einem „inländ. Betrieb“ (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1). Dass Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 auf Einkünfte abstellt, die BE eines inländ. Betriebs sind (im Gegensatz zu den „Einkünften, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird“ in Abs. 6) ist vielleicht damit erklärbar, dass Abs. 5 an den Einnahmen anknüpfende Sachverhalte regelt. Inhaltlich ist auch hier kein Unterschied erkennbar.

Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

► *Abs. 6 ist auch anzuwenden*, wenn die Einkünfte aus einem DBA-Land stammen (R 50.2 Satz 1 EStR). § 34c Abs. 6 schränkt die Anrechnung und den Abzug für unbeschränkt Stpfl. bei Bestehen eines DBA ein, ist aber in Abs. 6 nicht für entsprechend anwendbar erklärt (nur § 34c Abs. 1–3). Abs. 6 ist daher neben Steueranrechnungsvorschriften in DBA, die beschränkt Stpfl. einschließen, anwendbar.

► *Die nach Abkommensanwendung verbleibende ausländ. Steuer* ist nach Abs. 6 in Deutschland berücksichtigungsfähig. Eine Einschränkung kann sich für beschränkt stpfl. Gesellschafter einer inländ. PersGes. ergeben, wenn ein DBA entweder die inländ. PersGes. als abkommensberechtigte Person behandelt (zB Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA Belgien) oder die Ansässigkeit der Gesellschafter am Sitzstaat der PersGes. fingiert wird (Art. 4 Abs. 4 DBA Spanien; Art. 4 Abs. 4 DBA Portugal; vgl. K. VOGEL, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 3 Rn. 25). Ein solches DBA zwischen Drittstaat und Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. kann zu einer Steuerreduzierung im Quellenstaat führen (zB Anwendung eines niedrigeren Quellensteuersatzes). Nur die danach verbleibende ausländ. Steuer ist in Deutschland bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6 zu berücksichtigen (ebenso BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 75).

446–449 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 6

I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird (Abs. 6 Halbs. 1)

450 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit

Nur inländ. Gewinneinkünfte berechtigen zur Anrechnung bzw. dem Abzug ausländ. Steuern. Die inländ. Gewinneinkünfte iSd § 49 können aufgrund der nicht spiegelbildlichen Definition durchaus ausländ. Einkünfte nach § 34c Abs. 1 oder 2 umfassen. Für andere als die genannten Einkunftsarten ist eine Berücksichtigung ausländ. ESt. bei beschränkter StPfl. nicht vorgesehen. Sie ist daher allenfalls über eine Maßnahme nach Abs. 7 möglich.

2. Unterhalten eines Betriebs im Inland für die Einkünfte

451

Ein inländ. „Betrieb“ muss unterhalten werden. Der Begriff „Betrieb im Inland“ ist inhaltsgleich mit dem Begriff „inländ. Betrieb“ in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1. (s. Anm. 445). Ein Betrieb wird durch eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO oder die Bestellung eines ständigen Vertreters iSd. § 13 AO und bei Einkünften aus selbständiger Arbeit das Vorhandensein einer festen Einrichtung unterhalten.

Der Betrieb muss „für“ die Einkünfte unterhalten werden, dh. sie müssen dem Betrieb wirtschaftlich zuzuordnen sein.

Einstweilen frei.

452

**II. Keine Einkünfte aus einem ausländischen Staat,
mit denen der beschränkt Steuerpflichtige dort in einem der
unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer
vom Einkommen herangezogen wird (Abs. 6 Halbs. 2)**

453

Überblick: Der Quellenstaat darf nicht zugleich der Wohnsitzstaat sein. Dieser wäre ansonsten für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig, vgl. Begr. zum RegE (BTDrucks. 8/3648, 22).

Keine Heranziehung in einem der unbeschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang im Quellenstaat:

▶ *Unbeschränkt stpfl. Einkünfte im Wohnsitzstaat:* Der Stpfl. muss im Wohnsitzstaat Einkünfte erzielen, die dort in einem der unbeschränkten StPflcht ähnlichen Umfang der Steuer unterlagen (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 21.3.1988, EFG 1988, 574, rkr.). Nur insoweit scheidet die Anrechnung bzw. der Abzug der Steuern aus.

▶ *Keine Heranziehung:* Die Einkünfte müssen nach den Steuervorschriften des Herkunftsstaats der Steuer unterliegen, und zwar in einem der unbeschränkten StPflcht ähnlichen Umfang. Die unbeschränkte StPflcht stellt auf das Welteinkommen und nicht auf einzelne Einkunftsquellen mit Ortsbezug ab. Wenn die fraglichen Einkünfte daher zB wegen einer Freistellung oder auf Grund einer territorialen Beschränkung des Besteuerungssystems der Besteuerung im Herkunftsstaat nicht unterliegen, ist die Tatbestandsvoraussetzung nicht erfüllt.

▶ *Die tatsächliche Heranziehung zur ausländ. ESt.* ist nicht erforderlich. Entscheidend ist, dass eine entsprechende Besteuerung nach dem ausländ. Recht möglich ist, vgl. BFH v. 9.10.1985 – I R 271/81 (BFHE 145, 44).

▶ *Zu einer Steuer vom Einkommen:* Es muss sich anders als zB in § 34c Abs. 1 Satz 1 nicht um eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer handeln (glA HUNDT, DB Beilage 17/1980, 23), zu welcher der beschränkt Stpfl. im ausländ. Staat herangezogen wird.

▶ *Steueranrechnung im Wohnsitzstaat ist unschädlich:* Die Anrechnung bzw. der Abzug der Steuern ist nicht ausgeschlossen, wenn die ausländ. Steuer in dem Staat angerechnet wird, in dem der Stpfl. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat; die Ausnahme des Abs. 6 Halbs. 2 ist insoweit abschließend (vgl. FG Düss. v. 15.12.1992, EFG 1993, 447, rkr., betr. eine beschränkt stpfl. Körperschaft).

Begünstigt sind damit Einkünfte, mit denen der Stpfl. auch im ausländ. Staat nur „beschränkt stpfl.“ ist, dh. zB einer Quellensteuer unterliegt.

Einstweilen frei.

454

C. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1–3

455

I. Entsprechend anzuwendende Vorschriften des § 34c

Überblick: Für die entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 1–3 müssen die gleichen Tatbestandsvoraussetzungen wie für unbeschränkt Stpfl. erfüllt sein – mit Ausnahme der unbeschränkten StPfl. (s. PILTZ, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 1981, 219); s. auch Anm. 453. Gem. H 50.2 EStH ist R 34c EStR im Übrigen entsprechend anzuwenden.

Steueranrechnung:

► *Die entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 1* erlaubt die Anrechnung der im Ausland erhobenen, der deutschen ESt. entsprechenden Steuer auf die deutsche ESt. Die ausländ. Einkünfte bestimmen sich nach § 34d. Die der deutschen ESt. entsprechende Steuer ergibt sich aus dem Verzeichnis in Anlage 8 zu den EStR (R 50.2 Satz 2). Bei Steuern der DBA-Staaten ist nach R 50.2 Satz 2 EStR von Ertragsteuern auszugehen, die der deutschen ESt. entsprechen.

► *Anrechnungsobergrenze:* Die Anrechnung kann maximal in Höhe der deutschen ESt. erfolgen, die auf die Einkünfte aus dem ausländ. Staat entfällt. Diese ist gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 durch Aufteilung der sich bei der Veranlagung ergebenden ESt. im Verhältnis der ausländ. Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Einzubeziehungen sind hierbei nur die Einkünfte des beschränkt Stpfl., die veranlagt werden (R 50.2 Satz 3 EStR) und damit keinem abgeltenden StAbzug (Abs. 5 Satz 1) unterliegen (glA HUNDT, DB Beilage 17/1980, 23). Die aufzuteilende deutsche ESt. ist die sich nach § 50 Abs. 3 ergebende veranlagte ESt. ohne Abzugsteuern unter Berücksichtigung der Mindeststeuer von 25 % und anwendbarer StErmäßigungen (vgl. Anm. 181; glA BLÜMICH/WIED, § 50 Rn. 76; HUNDT, DB Beilage 17/1980, 23).

► *Verhältnis zur Mindeststeuer:* Durch die Anrechnung der ausländ. Steuer kann die Mindeststeuer von 25 % (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1) unterschritten werden (R 50.2 Satz 4 EStR).

Steuerabzug:

► *Abzug ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 2:* Die entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 2 erlaubt statt der Anrechnung auf Antrag auch einen Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte. Die ausländ. Steuer geht dann auch in einen Verlustabzug ein (Voraussetzungen im Entstehungsjahr: Abs. 1 Satz 2, vgl. Anm. 58 ff.; glA SCHOLTZ in B/B, § 50 Rn. 28e).

► *Abzug ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 3:* Die entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 3 erlaubt den Abzug der ausländ. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte, wenn § 34c Abs. 1 oder 2 tatbestandlich nicht anwendbar sind (keine der deutschen ESt. entsprechende Steuer vom Einkommen oder/und keine ausländ. Einkünfte oder/und Erhebung der Steuer nicht in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen).

Rechtsverordnungen nach § 34c Abs. 7: § 34c Abs. 7 (Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen) enthält die Rechtsgrundlage für ergänzende Regelungen in der EStDV. Da sich diese Ergänzungen auf § 34c Abs. 1–3 beziehen, die nach § 50 Abs. 6 entsprechend anzuwenden sind, gelten die jeweiligen Durchführungsbestimmungen auch entsprechend für beschränkt Stpfl. (glA HUNDT, DB Beilage 17/1980, 24).

456–468 Einstweilen frei.

II. Nicht anzuwendende Vorschriften des § 34c

469

Da Abs. 6 nur § 34c Abs. 1–3 für entsprechend anwendbar erklärt, bleiben für beschränkt Stpfl. nicht anwendbar:

- ▷ § 34c Abs. 5 (Erlass oder Pauschalierung der auf ausländ. Einkünfte entfallenden ESt): Für beschränkt Stpfl. besteht bei gleichen Tatbestandsvoraussetzungen jedoch eine generelle Möglichkeit für Erlass und Pauschalierung nach § 50 Abs. 7.
- ▷ § 34c Abs. 6 (Eingeschränkte Anwendbarkeit von § 34c bei Bestehen eines DBA): Da § 50 Abs. 6 den § 34c Abs. 6 (der unbeschränkt Stpfl. die Anwendung des § 34c Abs. 1–3 bei Bestehen eines DBA versagt) nicht für entsprechend anwendbar erklärt (vgl. R 50.2 Satz 1 EStR), ist die Anrechnung auch bei Bestehen eines DBA nicht eingeschränkt.

Erläuterungen zu Abs. 7: Pauschalierung und Erlass

Schrifttum: HOLTHAUS, Befreiung von der Abzugsteuer nach § 50a EStG bei öffentlich geförderten ausländischen Kulturvereinigungen – Praxisprobleme und aktuelle Weisungslage, IStR 2003, 120; AASE, Die Privilegierung des Kulturaustauschs im nationalen und internationalen Steuerrecht, Inf. 2005, 389; ANZINGER, Steuerbefreiung der FIFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006 in Deutschland durch Ministererlass – demokratisch legitimiert und volkswirtschaftlich zweckmäßig?, FR 2006, 857–869; ENDRES, Die Fußball-WM einmal aus anderer Sicht: Steuerfragen um das runde Leder, PIStB 2006, 143; BUBLITZ, Besteuerung bei Auslandseinsätzen für private Trägerorganisationen im Rahmen der deutschen Entwicklungszusammenarbeit, IStR 2007, 77; HOLTHAUS, § 50 Abs. 7 EStG: Freistellung von der Abzugsteuer bei öffentlich geförderten Auftritten ausländischer Kulturvereinigungen und bei sportlichen oder kulturellen Großereignissen, IWB F. 3, Gr. 3, 1479; KEMPERMANN, Tanzdarbietung als Kulturaustausch kein Grund für Erlass von Einkommensteuer ausländischer Künstler, FR 2007, 919.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7**I. Überblick zu Abs. 7**

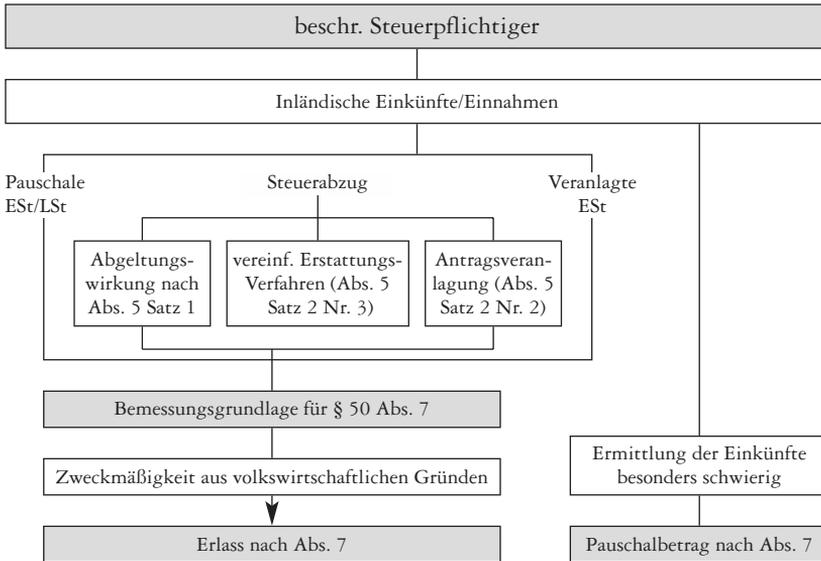
470

Regelung: Die ESt. kann ganz oder zum Teil zu erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist.

Die FinVerw. zieht darüber hinaus einen Erlass oder eine Pauschalierung auch im Hinblick auf wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte in Betracht (vgl. hierzu Anm. 483).

Nach BMF v. 20.3.2008, BStBl. I 2008, 538 ist die ESt. oder KSt. von beschränkt stpfl. Vereinen und Spielern ebenfalls nach § 50 Abs. 7 zu erlassen, wenn der Ansässigkeitsstaat dies im Gegenzug auch tut.

Schematische Übersicht:



Verfassungsmäßigkeit: Das BVerfG (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548) hat für § 34c Abs. 5 (damals § 34c Abs. 3) entschieden, dass eine Vorschrift, die eine Pauschalierung zulässt, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist, hinreichend bestimmt und begrenzt und somit verfassungsgemäß ist. Verfassungsrechtl. Bedenken dagegen (vgl. im Einzelnen LÜDICE, Steuerermäßigung bei ausländ. Einkünften, 1985, 76–84) wurden vom BVerfG nicht geteilt.

471–473 Einstweilen frei.

474

II. Verhältnis des Abs. 7 zu anderen Vorschriften

Lohnsteuerpauschalierung: Die lStl. Pauschalierungsmöglichkeiten nach § 40 (für bestimmte sonstige Bezüge und bei Nacherhebung), § 40a (für Teilzeitbeschäftigte) und § 40b (für bestimmte Zukunftssicherungsleistungen), die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37a (für Empfänger von Sachprämien) sowie § 37b (für Sachzuwendungen) gelten für alle Stpfl. und damit auch für beschränkt Stpfl. Die abgeltende Wirkung dieser LSt.- bzw. EStPauschalierungen (§ 40 Abs. 3) bedeutet für beschränkt Stpfl. keine Besonderheit, da für sie jeder LStAbzug abgeltende Wirkung hat (Abs. 5 Satz 1).

Abs. 5 Satz 1: Die gem. Abs. 7 zu erhebende ESt. hat ebenso abgeltende Wirkung nach Abs. 5 Satz 1 wie der zuvor durchzuführende StAbzug. Zuviel einbehaltene Steuer ist bei Erlass oder Pauschalierung zu erstatten (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1976, EFG 1976, 499, rkr.; v. 10.6.1976, EFG 1976, 501, rkr.).

§ 50a enthält pauschalierte EStSätze für bestimmte Aufsichtsratsvergütungen sowie künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen. § 50a schließt die Anwendung des Abs. 7 nicht aus, sondern stellt vielmehr die Bemes-

sungsgrundlage für einen Erlass oder eine abweichende Steuerfestsetzung nach Abs. 7 dar.

§ 34c Abs. 5 (Erlass oder pauschale Festsetzung der ESt. für ausländ. Einkünfte) kann nur von unbeschränkt Stpfl. in Anspruch genommen werden, da Abs. 6 nur auf § 34c Abs. 1–3 verweist.

Schätzung: Nach § 162 Abs. 1 AO hat die FinBeh. die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Abs. 7 setzt dagegen eine besonders schwierige Einkunfts-berechnung voraus.

Billigkeitsmaßnahmen nach AO:

► *Grundsatz:* Die AO-Vorschriften über Erlass und abweichende StFestsetzung gehen dagegen nicht in die Ausgangsbasis für die Maßnahme nach Abs. 7 ein, sondern sind subsidiär nach dem spezielleren Abs. 7 anzuwenden. Abs. 7 stellt nur auf volkswirtschaftliche Gründe oder eine besonders schwierige Einkunfts-berechnung ab, während eine abweichende StFestsetzung (§ 163 AO) bzw. einen Steuererlass im Erhebungsverfahren (§ 227 AO) nur bei persönlicher oder sachlicher Unbilligkeit in Betracht kommt. Abs. 7 und §§ 163, 227 AO schließen sich somit nicht gegenseitig aus (s. FG Hamb. v. 25.4.1968, EFG 1968, 576, rkr.), die Vorschriften der AO gelten subsidiär.

► *Persönliche Billigkeitsgründe:* Der objektsteuerähnliche Charakter der Besteuerungsregeln bei beschränkter StPfl. schließt die Berücksichtigung persönlicher Billigkeitsgründe nicht aus (s. FG Hamb. v. 25.4.1968 aaO). Das BVerfG (BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/73, BStBl. II 1977, 190) hat generell darauf hingewiesen, dass die gesetzliche Typisierung bei der Besteuerung beschränkt Stpfl. im Einzelfall zu Härten führen kann. In solchen Härtefällen besteht die Möglichkeit, ggf. sogar die verfassungsmäßige Pflicht, (ggf. nach Abs. 7 geminderte) Abgaben nach den Vorschriften der AO zu erlassen. Nach FG Münster v. 20.9.1984 (EFG 1985, 248, rkr.) kommen Billigkeitsmaßnahmen nur für atypische, verhältnismäßig seltene Sonderfälle in Betracht. Solche Billigkeitsmaßnahmen kommen bei dem pauschalen StAbzug nach § 50a Abs. 4 in Betracht, wenn bei hohen BA/WK eine übermäßige Besteuerung des Überschusses eintreten würde. Dies kann auch gelten, wenn der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 erfolgte und eine Steuererstattung gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 in Betracht kommt. Keine Billigkeitsmaßnahmen kommen in Betracht, wenn der Gesetzgeber für beschränkt Stpfl. bewusst bestimmte persönliche Umstände nicht berücksichtigt (s. Nds. FG v. 18.6.1975, EFG 1976, 86, rkr.: Nichtberücksichtigung von agB bei beschränkt stpfl. Pensionären stellt keine sachliche Unbilligkeit dar).

► *Sachliche Billigkeitsgründe:* Der Rechtsverlust durch Versäumen einer Ausschlussfrist stellt nach FG Hamb. v. 26.5.1975 (EFG 1975, 509, rkr.) auch bei beschränkt Stpfl. keine sachliche Unbilligkeit dar, da es auch ihnen zuzumuten sei, sich Kenntnis vom inländ. Verfahrensrecht zu verschaffen.

Einstweilen frei.

475–479

III. Verfahrensfragen

480

Antrag: Ein Antrag des Stpfl. ist nach dem Gesetz nicht erforderlich, aber angesichts der steuerherabsetzenden oder der vereinfachenden Wirkung die Regel. Er wird immer dann benötigt, wenn die Maßnahme nach Abs. 7 darin besteht, einen anderenfalls notwendigen StAbzug herabzusetzen oder überhaupt nicht

vorzunehmen, um eine entsprechende Freistellungsbescheinigung zu erlangen (s. zB die Behandlung ausländ. Kulturvereinigungen: BMF v. 20.1.1983, BStBl. I 1983, 382). Ein Erlass nach Abs. 7 kann nur von den Mitgliedern einer Vereinigung geltend gemacht werden (BFH v. 26.5.2004 – I R 80/03, BFH/NV 2005, 26). Der Vergütungsschuldner kann eine Maßnahme nach Abs. 7 weder beantragen noch beanspruchen (vgl. BFH v. 30.5.2007 – I B 124/06, BFH/NV 2007, 1905).

Selbständiges Verfahren: Der Erlass einer Billigkeitsmaßnahme bildet ein von der StFestsetzung selbständiges Verfahren (s. BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83, BStBl. II 1987, 682 mwN).

Entscheidung durch Verwaltungsakt: Der Erlass oder die Pauschalierung ist ein von der StFestsetzung unabhängiger, aber mit ihr möglicherweise äußerlich verbundener Verwaltungsakt (s. auch BFH v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; zu § 163 AO s. Anm. 477), gegen den der Rechtsbehelf des Einspruchs (§ 347 AO) gegeben ist. Da es sich um eine Ermessensentscheidung handelt, kann die gerichtliche Überprüfung sich nur darauf erstrecken, ob eine Überschreitung oder ein Fehlgebrauch des Ermessens vorliegt (§ 102 FGO). Zum Verfahren und zu den Rechtsbehelfen s. GOSCH, DStZ 1988, 136 (139); BFH v. 20.6.1984 – I R 22/80, BStBl. II 1985, 5.

Verhältnis zum DBA-Verständigungsverfahren: Im Verständigungsverfahren können ebenfalls Billigkeitsmaßnahmen vorgesehen werden. Der Kommentar zum OECD-MA regt Billigkeitserwägungen bei Verständigungsverfahren zur Beseitigung von Schwierigkeiten bei der Abkommensauslegung und -anwendung an (vgl. MA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen: deutsche Übersetzung der in englischer und französischer Sprache von der OECD veröffentlichten Originalausgabe, [OECD-Kommentar], Art. 25 Ziff. 27). Dafür kommen Maßnahmen nach §§ 163, 227 AO in Frage. Der BFH hat einen Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit auf den Staat beschränkt, durch dessen Besteuerung die Härte verursacht wird (BFH v. 25.2.1970 – I 192/65, BStBl. II 1970, 392). In einer Verständigungsvereinbarung mit der Schweiz zur Besteuerung schweizerischer Tourneetheater (s. BMF v. 5.3.1987, BStBl. I 1987, 371) wurde zB ausdrücklich niedergelegt, dass „unbillige Besteuerungen in Einzelfällen im Verständigungsverfahren behoben werden sollen“.

481–482 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7

483

I. Erste Möglichkeit: „Aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“

Volkswirtschaftliche Gründe müssen eine Maßnahme nach Abs. 7 zweckmäßig erscheinen lassen. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist nicht definiert, ebenso wenig wie in § 34c Abs. 5. Nach der Entstehungsgeschichte von Abs. 7 (Hess. FG v. 17.12.1975, EFG 1976, 452, rkr.) sind volkswirtschaftliche Gründe gegeben, wenn die Allgemeinheit von der Tätigkeit des Stpfl. durch die nachhaltige Förderung gesamtwirtschaftlicher Ziele im Inland einen über das normale Maß hinausgehenden Vorteil hat (BFH v. 7.3.2007 – I R 99/05, BFH/NV 2007, 1478; v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186, in Bestätigung von FG Düss. v. 17.10.2005, EFG 2006, 350, rkr.). Im Gegensatz zu § 34c Abs. 5 (s. BMF v.

10.4.1984, BStBl. I 1984, 252) hat die FinVerw. zu Abs. 7 bisher jedoch keinen Erlass veröffentlicht, der allgemein festlegt, in welchen Fällen ausreichende volkswirtschaftliche Gründe für einen Erlass oder eine Pauschalierung vorliegen.

Die für bestimmte Fallgestaltungen geltenden Verwaltungsanweisungen (zB BMF v. 20.7.1983, BStBl. I 1983, 382 betr. die Behandlung ausländ. Kulturvereinigungen, sog. Kulturorchester-Erlass) stellen diesbezüglich keine abschließende Regelung für die Bestimmung des volkswirtschaftlichen Grundes dar (s. FinMin. NRW v. 11.2.1994, StEK AO 1977 § 227 Nr. 129).

Nach BMF v. 23.1.1996 (BStBl. I 1996, 89 Tz. 1.4) sind auch wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen, so dass ein Erlass oder eine StErmäßigung für im internationalen Wettbewerb stehende Großveranstaltungen (zB Europa- oder Weltmeisterschaften, Olympische Spiele) in Betracht kommen kann. Nach BMF v. 20.3.2008 (BStBl. I 2008, 538) ist die ESt. oder KSt. von beschränkt stpfl. Vereinen und Spielern im Gegenseitigkeitsfall nach § 50 Abs. 7 zu erlassen.

Die FinVerw. hat damit den Anwendungsbereich der Vorschrift über den sich aus der Entstehungsgeschichte ergebenden Rahmen hinaus erweitert (s. auch BFH v. 7.3.2007 – I R 99/05, BFH/NV 2007, 1478).

Auf die ausschließlich in der Person des Stpfl. liegenden persönlichen oder betrieblichen Verhältnisse kommt es für die Beurteilung des volkswirtschaftlichen Grundes nicht an (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548 [552]). Gesichtspunkte wie zB Illiquidität oder Existenzgefährdung des Stpfl. stellen keine volkswirtschaftlichen Gründe dar, sondern sind ggf. im Rahmen der Billigkeitsvorschriften der AO (§§ 163, 227 AO) zu berücksichtigen (s. Anm. 476 f.). Sie können aber nach Auffassung der FinVerw. uU über die Höhe des zu erlassenden Betrags entscheiden.

Abs. 7 knüpft auch nicht an Motive oder Verhältnisse eines am Steuerrechtsverhältnis nicht unmittelbar beteiligten Dritten, zB eines Käufers, an (vgl. Hess. FG v. 17.12.1975, EFG 1976, 452, rkt.).

Zweckmäßigkeit: Die Maßnahme nach Abs. 7 muss ihren Zweck erfüllen und volkswirtschaftliche Ziele erreichen. Die FinVerw. hat einen Ermessensspielraum, ob bestimmte volkswirtschaftliche Gründe einen Erlass oder eine Pauschalierung zweckmäßig erscheinen lassen.

Einstweilen frei.

484–485

II. Zweite Möglichkeit: „Gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig“

486

Auch eine besonders schwierige Ermittlung der Einkünfte kann eine Maßnahme nach Abs. 7 begründen. Im Gegensatz zur ersten Variante des Abs. 7 handelt es sich bei der zweiten Variante nicht um einen unbestimmten Rechtsbegriff, sondern um eine Tatsachenfeststellung der auf das Inland entfallenden Einkünfte. Hierzu ist eine Aufteilung zwischen In- und Ausland und eine Zuordnung der den inländ. Einnahmeteilen zuzuordnenden Abzugsbeträge vorzunehmen. Die Berechnung muss besonders schwierig sein. Damit wird der Ausnahmecharakter einer Maßnahme nach Abs. 7 unter dieser Möglichkeit klargestellt.

Einstweilen frei.

487

C. Rechtsfolgen des Abs. 7

488

I. Gegenstand von Erlass und Pauschalierung: „Die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen“

Ausgangsbasis für eine Reduzierung der Steuer nach Abs. 7 ist die Steuer, wie sie – ggf. auch nach Anwendung einer anderen Pauschalierungsvorschrift – entstanden ist. Im EStG geregelte Pauschalierungsfälle gehen dem Erlass oder der Pauschalierung nach § 50 Abs. 7 vor; s. Anm. 474.

II. Erlass oder Pauschalierung

489 1. Ganz oder teilweiser Erlass der Einkommensteuer

Die ESt. kann ganz oder teilweise erlassen werden. Eine Abstufung lässt sich insbes. bei den volkswirtschaftlichen Gründen je nach deren Gewichtigkeit vorstellen. Dagegen erscheint ein teilweiser Erlass bei besonders schwieriger Einkunftsrechnung nicht sinnvoll. Hier kann die erstrebte Vereinfachung nur durch einen vollständigen Erlass (oder eine Pauschalierung) erreicht werden. LADEMANN/NIELAND (§ 50 Rn. 164) und KORN/STRUNK (§ 50 Rn. 63) halten in diesem Fall auch einen vollständigen Erlass für ausgeschlossen, da dieser begriffslogisch die Festsetzung der Steuer voraussetze, welche wiederum die Durchführung der besonders schwierigen Einkunftsrechnung erfordere, die durch Anwendung von Abs. 7 gerade vermieden werden soll.

Der Erlass ist ein einseitiger Willensakt der FinBeh. Ein Antrag oder eine Zustimmung des Stpfl. ist nicht erforderlich (s. HHSp./v. GROLL, § 227 AO Rn. 370). Da der Stpfl. jedoch eine Herabsetzung der ESt. begehrt, wird die FinVerw. im Regelfall nur auf seinen Antrag prüfen, ob ein Erlass in Frage kommt. Durch den Erlass erlischt die Steuerschuld (§ 47 AO).

490 2. Festsetzung der Einkommensteuer in einem Pauschbetrag

Alternativ zum Erlass kann die ESt. nach Abs. 7 auch in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Normierte Beispiele (und nicht den Abs. 7 ausschließende Sondervorschriften) sind die StAbzüge nach § 50a Abs. 1 und Abs. 4 iVm. § 50 Abs. 5 (Abgeltung). Die pauschale Steuer wird üblicherweise mit einem bestimmten Prozentsatz festgelegt (im Erlass zu § 34c Abs. 5 zB 25 %; s. BMF v. 10.4.1984, BStBl. I 1984, 252). Die pauschale ESt. kann aber auch in einem absoluten Betrag (auch 0 €) bestehen.

Die pauschale ESt. darf die an sich geschuldete ESt. nicht überschreiten (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BStBl. II 1978, 548 [553 aE]). Die Wirkung der Pauschalierung kann damit begünstigend (wohl idR in Zusammenhang mit volkswirtschaftlichen Gründen) und/oder vereinfachend (bei besonders schwieriger Einkunftsermittlung) sein.

491 3. Ermessensausübung (Kannvorschrift)

Die FinVerw. kann die ESt. nach Abs. 7 ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn eine der beiden Voraussetzungen erfüllt ist. Es handelt sich damit um eine Ermessensentscheidung (BFH v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352; FG Düss. v. 31.7.2003, DStRE 2004, 261, nrkr., Rev. Az. BFH I R 81/03), die nach § 5 AO entsprechend dem Zweck der Er-

mächtigung unter Einhaltung der gesetzlichen Grenzen des Ermessens zu treffen ist.

4. Zuständigkeit

492

Den obersten FinBeh. wurde durch das StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) die Möglichkeit eingeräumt, die Befugnis zu Erlass und Pauschalierung anderen FinBeh., zB den FÄ, zu übertragen. Diese Erweiterung der Zuständigkeit sollte insbes. der Verfahrensvereinfachung dienen, indem sie den beschränkt Stpfl. ermöglichte, sämtliche Einwände gegen die StFestsetzung dem FA gegenüber geltend zu machen (s. Begr. zum StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108, 61). Die Entscheidung der obersten FinBeh. stellte einen Grundlagenbescheid für die StFestsetzung durch das FA dar.

Um auch weiterhin eine einheitliche Anwendung des Abs. 7 zu gewährleisten, wurde das Erfordernis der Zustimmung des BMF beibehalten.

Einstweilen frei.

493–499

III. Einzelfälle der Pauschalierung und des Erlasses nach Abs. 7

500

Abfindung: Bei Amateuren (Amateurmannschaften, Amateurmusikern, Laienschauspielern) ist der StAbzug nach § 50a Abs. 4 nicht vorzunehmen, wenn ihnen ausschließlich Kosten erstattet werden bzw. wenn der Veranstalter die Kosten übernimmt (s. BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 3.2).

Arbeitnehmer: Einkünfte aus der Verwertung einer im Ausland ausgeübten nichtselbständigen Arbeit bleiben bei der Besteuerung außer Ansatz, dh. die darauf entfallende ESt. wird erlassen, wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass von diesen Einkünften im Tätigkeitsstaat eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer tatsächlich erhoben wird (R 39d Abs. 2 Nr. 2 LStR).

Liegen neben den Voraussetzungen der R 39d Abs. 2 Nr. 2 LStR auch die des Auslandstätigkeitserlasses (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) vor, so wird auch auf den Nachweis der ausländ. Besteuerung verzichtet (R 39d Abs. Nr. 2 Satz 2 LStR). Durch diese Regelung wird auf die bei Bestehen eines DBA regelmäßig ausgeschlossene Besteuerung im Verwertungsstaat auch im Nicht-DBA-Fall weitgehend verzichtet.

Artisten: Aus Vereinfachungsgründen kann für sie bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die LSt. gem. R 39d Abs. 4 LStR pauschaliert werden. Der Pauschsteuersatz beträgt 20 % des Arbeitslohns, bei Übernahme durch den ArbG 25 %.

Ausländische Steuern: Für bestimmte Einkünfte ist die Berücksichtigung ausländ. Steuern vom Einkommen nach Abs. 6 zulässig. Abs. 6 erklärt jedoch nur § 34c Abs. 1–3 für entsprechend anwendbar, nicht aber die Erlass- und Pauschalierungsvorschrift des § 34c Abs. 5. An ihre Stelle tritt die allgemeine Vorschrift des § 50 Abs. 7. Sie gilt somit sowohl für die durch Abs. 6 erfassten als auch für die nicht erfassten Einkünfte.

Auslandskorrespondenten: Die Freistellung vom StAbzug für Bezüge wird nur noch unter bestimmten Bedingungen gewährt (s. BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351). Vom StAbzug kann danach nur noch in folgenden Fällen abgesehen werden:

- bei Bestehen eines DBA, das dem Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. das Besteuerungsrecht zuweist,
- bei Nichtbestehen eines DBA, wenn nachgewiesen wird, dass von den Einkünften des beschränkt Stpfl. in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt worden ist, eine der deutschen ESt. entsprechende Steuer tatsächlich erhoben wird.

Der StAbzug nach § 50a Abs. 4 darf jedoch nur unterlassen werden, wenn das Freistellungs- oder Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 2 bzw. Abs. 5 durchgeführt wurde; der LStAbzug kann nur bei Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung (R 39b Abs. 10 iVm. R 39d Abs. 2 Nr. 1 LStR) unterbleiben (s. BMF v. 13.3.1998, BStBl. I 1998, 351, II. 5 und III. b).

Wie Korrespondenten werden Personen behandelt, die zwar laufend oder gelegentlich inländ. Presseorganen Beiträge anbieten oder liefern, hauptberuflich aber eine andere als die journalistische Tätigkeit ausüben (s. BMF v. 13.3.1998 aaO, I.1).

Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470): Aus volkswirtschaftlichen Gründen (Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft) wird ArbN eines inländ. ArbG die ESt. für Einkünfte aus bestimmten Auslandstätigkeiten in Nicht-DBA-Ländern (vgl. BMF v. 31.10.1983 aaO, I. und II.) erlassen, ohne dass es darauf ankommt, ob im Tätigkeitsstaat auf diese Einkünfte eine ESt. erhoben oder gezahlt wird. Für beschränkt stpfl. ArbN ist dieser Erlass auf § 50 Abs. 7 gestützt.

Da der Auslandstätigkeitserlass nur für im Ausland ausgeübte Tätigkeiten gilt, können beschränkt stpfl. ArbN nur hinsichtlich inländ. Einkünfte aus der Verwertung ihrer Arbeit im Inland betroffen sein. Dafür ist aber bereits in R 39d Abs. 2 Nr. 2 LStR eine Erlassvorschrift enthalten, allerdings mit der Einschränkung, dass nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden muss, dass von den Einkünften im Tätigkeitsstaat eine ESt. tatsächlich erhoben wird. Damit liegt die Bedeutung des Auslandstätigkeitserlasses für beschränkt stpfl. ArbN darin, dass die Befreiung von der deutschen ESt. bei Vorliegen seiner Voraussetzungen über R 39d Abs. 2 Nr. 2 LStR hinaus auch dann gewährt wird, wenn im Tätigkeitsstaat keine ESt. erhoben bzw. gezahlt wurde (R 39d Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 LStR).

Betriebsstätten: Bei inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb auf Grund Betriebsstätte oder ständigem Vertreter im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) kann Erlass oder Pauschalierung der ESt. sowohl aus Gründen volkswirtschaftlicher Zweckmäßigkeit als auch wegen besonders schwieriger Berechnung der Einkünfte in Frage kommen.

► *Eine Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen* kann bei Tätigkeiten gegeben sein, die zur Investition von ausländ. Kapital in Deutschland zum Nutzen der deutschen Volkswirtschaft führen oder den Export der deutschen Volkswirtschaft unterstützen. Letzteres könnte dadurch gefördert werden, dass Abs. 7 auf Beschaffungstätigkeiten angewandt wird. Soweit DBA dem OECD-MA folgen, ist im Abkommensfall der Schutz von Beschaffungstätigkeiten vor inländ. Besteuerung bereits erreicht (vgl. dazu im Einzelnen KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 59 u. 155 f.).

► *Besonders schwierige Berechnung der Einkünfte:* Gerade bei Betriebsstätten kann sich dieses Problem stellen, da regelmäßig eine Zuordnung zwischen Stammhaus (im Ausland) und Betriebsstätte (im Inland) nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit vorgenommen werden muss (so schon RFH v. 13.7.1938, RStBl. I 1938,

863; vgl. im Einzelnen KUMPF aaO, 98 ff.). Abhilfe könnte dadurch geschaffen werden, dass in aufkommensmäßig unbedeutenden Fällen die Steuer ganz erlassen wird (s. „Repräsenz“) und in bestimmten anderen Fällen pauschalierende Hilfsverfahren zugelassen werden (vgl. zB das Kostenaufschlagsverfahren bei „Kontroll- und Koordinierungsstellen“).

Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO sind durch Abs. 7 nicht ausgeschlossen, greifen aber subsidiär ein.

Einkommensteuerpauschalierung nach § 37b für Sachzuwendungen ist auch für beschränkt Stpfl. möglich.

Gastlehrkräfte: Nach BMF v. 10.1.1994, BStBl. I 1994, 14 kann im Einzelfall eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommen, zB wenn sich die begrenzte Aufenthaltsdauer im Inland etwa im Fall einer Schwangerschaft verlängert und damit die Voraussetzungen für eine StBefreiung nach DBA nicht mehr erfüllt sind. Nach BFH v. 22.7.1987 – I R 224/83 (BStBl. II 1987, 842 betr. Art. XIII DBA Großbritannien) ist zB auf die objektiv feststellbare Verweildauer abzustellen, so dass in diesen Fällen auf die Nacherhebung der Steuer ansonsten nicht verzichtet werden kann. Vgl. im Einzelnen PROKISCH, IWB F. 3 Gr. 3, 1091 (1100 f.).

Gastspielverpflichtete Künstler bei Theaterbetrieben können einer pauschalen LSt. unterliegen (BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707 Tz. 4). Der ArbN kann die Durchführung des LStAbzugs nach den allgemeinen Vorschriften verlangen und somit eine Berücksichtigung der in Abs. 1 Satz 5 vorgesehenen Abzüge erreichen (BMF v. 31.7.2002 aaO Tz. 4.1). Abs. 1 Satz 4 gilt für beschränkt estpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen (Ausübung oder Verwertung im Inland oder Zahlung aus inländ. öffentlichen Kassen). Zur Abgrenzung und Definition vgl. BMF v. 5.10.1990, BStBl. I 1990, 638.

Großveranstaltungen: Für im internationalen Wettbewerb stehende Großveranstaltungen (zB Europa- oder Weltmeisterschaften, Olympische Spiele) kann ein Erlass oder eine StErmäßigung in Betracht kommen (s. BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 1.4).

Kontroll- und Koordinierungsstellen ausländischer Konzerne in Deutschland (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, geändert durch BMF v. 20.11.2000, BStBl. I 2000, 1509): Für solche Stellen (zur Beschreibung möglicher Formen und Funktionen vgl. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 4.4.1) wurde zugelassen, dass der Gewinn einer gegebenenfalls begründeten Betriebsstätte nach der Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung eines dem Fremdvergleich entsprechenden Gewinnzuschlags ermittelt wird (s. BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 4.4.4). Dieses pauschalierende Vorgehen aus Vereinfachungsgründen ist uE auch auf andere dienstleistungsorientierte Betriebsstättenformen übertragbar.

Kulturvereinigungen:

► *Begriff:* Kulturvereinigung ist jede Gruppierung, die eine künstlerische Gemeinschaftsleistung erbringt, zB auf den Gebieten Tanz, Musik, Theater. Sie sind zu unterscheiden von Solisten als Künstler, die einzeln oder in solistisch besetzten Ensembles (zB Duo, Trio, Quartett) auftreten (vgl. BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186). Die Rechtsform der Vereinigung spielt keine Rolle (s. BMF v. 20.7.1983, BStBl. I 1983, 382, sog. Kulturorchester-Erlass, Tz. 1.1 und 4). Ein Kammermusikquartett ist keine Kulturvereinigung (vgl. Nds. FG v 21.9.1999, DStRE 2000, 356, rkr.).

- ▶ *Voraussetzung für Freistellung* vom StAbzug: Soweit diese nicht bereits nach einem DBA gewährt werden muss (vgl. FG Köln v. 23.7.2003, EFG 2003, 1510, rkr.), wird die inländ. ESt. nach Abs. 7 dann erlassen, wenn der Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln des In- oder Auslands gefördert wird. Die Förderung muss sich auf den konkreten Auftritt einer bestimmten ausländ. Kulturvereinigung beziehen; eine „institutionelle Förderung“ des Veranstalters genügt nicht (s. BMF v. 20.7.1983 aaO Tz. 1.2; OFD München v. 11.4.2000, DStR 2000, 1009; FG Brandenb. v. 20.6.2001, EFG 2001, 1284, rkr.). Als wesentlich wird die Förderung akzeptiert, wenn sie ein Drittel der Kosten des Inlandsauftritts deckt (s. BMF v. 20.7.1983 aaO Tz. 1 und 1.2). Der BFH lehnt einen Erlass bei einem solistisch besetzten Ensemble ab (BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186 = FR 2007, 916 mit Anm. KEMPERMANN).
- ▶ *Keine Freistellung* wird gewährt für:
 - Vergütungen, die ein inländ. Veranstalter unmittelbar an (alle oder einzelne) Mitglieder einer Kulturvereinigung zahlt (s. BMF v. 20.7.1983 aaO Tz. 2),
 - Künstler, die als ArbN einer in einem Niedrigsteuerland (§ 8 AStG) ansässigen Basisgesellschaft auftreten (s. BMF v. 20.7.1983 aaO Tz. 3),
 - Solisten, selbst wenn der Auftritt durch öffentliche Mittel gefördert wird (s. BMF v. 20.7.1983 aaO Tz. 4).
- ▶ *Einzelheiten*: Zur Definition von Auftrittskosten, Bescheinigung der öffentlichen Förderung, teilweise Förderung, Ausstellung der Freistellungsbescheinigung vgl. BMF v. 20.7.1983 aaO; zum Begriff der Förderung aus öffentlichen Mitteln s. OFD Kiel v. 11.5.1998, DB 1998, 1692; OFD Berlin v. 21.7.1998, DStR 1999, 26; OFD München v. 11.4.2000 aaO. Zur örtlichen Zuständigkeit vgl. BMF v. 30.5.1995, BStBl. I 1995, 336. Zur aktuellen Weisungslage vgl. HOLTHAUS, IStR 2003, 120. Zum Jazzensemble vgl. OFD München v. 11.4.2000 aaO.

Künstler:

- ▶ *LStAbzug*: Bei beschränkt stpfl. Künstlern, die
 - als gastspielverpflichtete Künstler bei Theaterbetrieben,
 - als freie Mitarbeiter für den Hörfunk und Fernschfunk oder
 - als Mitarbeiter in der Film- und Fernsehproduktion
 nichtselbständig tätig sind und vom ArbG nur kurzfristig, höchstens für drei zusammenhängende Monate, beschäftigt werden, kann die LSt. pauschal erhoben werden (s. BMF v. 31.7.2002, BStBl. I 2002, 707 Tz. 4). Die pauschale LSt. beträgt 25 % der Einnahmen einschließlich der Beträge iSd. § 3 Nr. 13 und Nr. 16, wenn der Künstler die LSt. trägt. Übernimmt der ArbG die LSt. und den Solidaritätszuschlag (SolZ), beträgt die LSt. 33,95 %; sie beträgt 25,35 %, wenn der ArbG nur den SolZ übernimmt (s. s. BMF v. 31.7.2002 aaO). Kritisch zur Tatbestandsmäßigkeit dieser Pauschalierungsmöglichkeit und zur Abgrenzung des pauschal zu steuernden Personenkreises BAISCH/SCHÜPPEN, DStR 1996, 1545 (1547).
- ▶ *StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2*: Bei Gefahr einer Überbesteuerung bei im Vergleich zu den Einnahmen hohen BA/WK besteht die Möglichkeit der StErstattung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3. Daneben kommt die Durchführung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO in Betracht (s. Anm. 474).

Lohnsteuerpauschalierung: Die §§ 40–40b sind auch bei beschränkt stpfl. ArbN anwendbar.

Pensionäre: Die Nichtberücksichtigung von agB bei beschränkt stpfl. Pensionären stellt keine sachliche Unbilligkeit dar (s. Nds. FG v. 18.6.1975, EFG 1976, 86, rkr.).

Repräsentanz einer ausländ Bank: Für solche der Markterkundung und Geschäftsanbahnung dienende Einrichtungen wird nach DIEHL (Zweigniederlassungen ausländ. Banken, 1978, 79) auf Grund entsprechender allgemeiner Weisungen der zuständigen Länder die KSt. erlassen (§ 8 Abs. 1 KStG, § 50 Abs. 7 EStG).

Beschränkte StPflcht besteht ohnehin regelmäßig nur im Nicht-DBA-Fall, da bei Eingreifen eines DBA Geschäftseinrichtungen, in denen nur sog. Hilfstätigkeiten ausgeübt werden, nicht als Betriebsstätte behandelt werden (vgl. dazu im Einzelnen KUMPF, Besteuerung inländ. Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 81).

Seeschiffahrt und Luftfahrt: Pauschalierung der Einkünfte auf 5 % der Erlöse unter den Voraussetzungen von § 49 Abs. 3.

Solisten (s. auch „Kulturvereinigungen“): Bei ihnen kommt eine Freistellung vom StAbzug (§ 50a Abs. 4) gem. Abs. 7 nicht mehr in Betracht.

Ständiger Vertreter: Ein ständiger Vertreter im Inland führt zu inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Die sehr weitgehende Definition des ständigen Vertreters in § 13 Satz 1 AO als Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt, wird in R 49 Abs. 1 EStR für bestimmte typische Vertretungsverhältnisse eingeschränkt. Einkünfte eines ausländ. Unternehmens sind danach nicht der Besteuerung zu unterwerfen, wenn der ständige Vertreter

- Kommissionär oder Makler ist und die Geschäftsbeziehungen für das ausländ. Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält (R 49 Abs. 1 Satz 2 EStR) oder wenn er
- Handelsvertreter iSv. § 84 HGB ist, aber weder eine allgemeine Vollmacht für Vertragsverhandlungen und -abschlüsse besitzt noch über ein Warenlager des ausländ. Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt (R 49 Abs. 1 Satz 3 EStR).

Für ständige Vertreter von Schiff- und Luftfahrtunternehmen gelten diese Regelungen nicht (R 49 Abs. 2 EStR). Ohne dass auf Abs. 7 Bezug genommen wird, ist diese Selbstbindung der Verwaltung wohl darauf gestützt.

Tourneetheater: Die Einkünfte der Tourneetheater-Unternehmen sind stpfl. und unterliegen somit dem StAbzug nach § 50a Abs. 4. Unbillige Besteuerungen in Einzelfällen sollen jedoch im Verständigungsverfahren behoben werden.

Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten: Nach BMF v. 20.3.2008 (BStBl. I 2008, 538; vgl. hierzu o.V., FR 2008, 443) ist die ESt. auf Einkünfte, die beschränkt stpfl. Teilnehmer (ausländ. Vereine und deren Spieler) an inländ. Spielen im Rahmen europäischer Vereinswettbewerbe in Mannschaftssportarten aus diesen Spielen erzielen, gem. Abs. 7 zu erlassen, wenn der jeweilige Ansässigkeitsstaat im Gegenzug auf die Besteuerung der Einkünfte von Teilnehmern, die in Deutschland ansässig sind, im Zusammenhang mit den auf seinem Hoheitsgebiet ausgetragenen Spielen ebenfalls verzichtet.

Einstweilen frei.

501–549

550 ABC der Sondervorschriften für die Einkünfteermittlung und Steuerfestsetzung bei beschränkter Steuerpflicht

Abzugsverbote (zB § 3c, § 4 Abs. 4a, 5 und 6) sind neben Abs. 1 Satz 1 zu beachten, wenn sie nicht für beschränkt StPfl. tatbestandlich ausgeschlossen sind (vgl. Anm. 35).

Altersentlastungsbetrag (§ 24a): Er ist für beschränkt StPfl. nicht anwendbar (Abs. 1 Satz 3).

Altersvorsorge: Beschränkt StPfl. können Altersvorsorgebeiträge (§ 82) nicht als SA abziehen, da die Anwendung von § 10a bei ihnen ausgeschlossen ist (Abs. 1 Satz 3).

Anrechnung einbehaltener Steuern ist nur bei der Veranlagung möglich. Demzufolge scheidet sie aus, soweit der StAbzug für beschränkt StPfl. abgeltende Wirkung hat (Abs. 5 Satz 1), vgl. Anm. 246. Im Einzelnen kommt die Anrechnung einbehaltener Steuern in Betracht:

- soweit bei der Erbringung von Bauleistungen ein StAbzug nach § 48, der nicht von der Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 erfasst ist, vorgenommen wurde;
- soweit die abzugstpf. Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind und die Abgeltungswirkung ausscheidet (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1); vgl. Anm. 319;
- wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die erweiterte oder fiktive unbeschränkte StPfl. nicht vorliegen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1), wobei sich die Ausnahme von der Abgeltung tatbestandlich auf alle abzugstpf. Einkünfte erstreckt; vgl. Anm. 331;
- wenn ein beschränkt stpfl. ArbN mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats und Ansässigkeit in einem dieser Staaten eine Veranlagung beantragt (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2); ausgeschlossen ist jedoch die Anrechnung von KapErtrSt. und von StAbzugsbeträgen nach § 50a Abs. 1 oder 4, die nur beim Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen sind; vgl. Anm. 360;
- bei Einkünften, für die der – nicht nach Abs. 5 Satz 1 abgeltend wirkende – Abzug nach § 50a Abs. 7 durch das FA angeordnet wurde (§ 50a Abs. 7 Satz 4);
- bei erweitert beschränkt StPfl., soweit die Einkünfte nicht der LSt. unterliegen (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).

Beantragt ein beschränkt StPfl., dessen Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 unterlagen, die vollständige oder teilweise StErstattung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3, erfolgt trotz Ausschlusses der Abgeltungswirkung des StAbzugs keine Veranlagung, sondern eine Erstattung nur der einbehaltenen und abgeführten Steuern nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2; vgl. Anm. 390.

Anzeigepflichten: Bei Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. haben ArbN dem FA Anzeige zu erstatten und die LStKarte zur Entwertung vorzulegen (§ 39 Abs. 5a). Bei Unterlassung der Anzeige kann das FA die zuwenig erhobene LSt. von dem ArbN nachfordern.

Arbeitgeber: Nur inländ. ArbG sowie ArbNVerleiher iSd. § 38 sind zum LStEinbehalt verpflichtet, unabhängig davon, ob der ArbN beschränkt oder unbeschränkt estpfl. ist. Beschränkt stpfl. ArbN ohne inländ. ArbG unterliegen da-

her nicht dem (abgeltenden – Abs. 5 Satz 1) LStAbzug, sondern sind grundsätzlich zu veranlagern. Eine Ausnahme besteht in den Fällen, in denen ein StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 vorgenommen wurde, der – wie der LStAbzug – abgeltende Wirkung hat.

Arbeitnehmer: Abweichend von Abs. 1 Satz 3 können beschränkt stpfl. ArbN den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1), den SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) und die Vorsorgepauschale (§ 10c Abs. 2 und 3) abziehen (Abs. 1 Satz 5). Das Einkommen beschränkt stpfl. ArbN unterliegt auch nicht dem Mindeststeuersatz von 25 % (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2). Soweit die ESt. durch StAbzug vom Arbeitslohn erhoben wird, hat der StAbzug abgeltende Wirkung (Abs. 5 Satz 1). Das gilt nicht, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 bzw. § 1a nicht vorgelegen haben (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1). Die Abgeltungswirkung ist ebenfalls ausgeschlossen, wenn ein beschränkt stpfl. ArbN, der Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staats ist und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung beantragt (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2).

Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1): Er wird gem. Abs. 1 Satz 4 auch beschränkt stpfl. ArbN gewährt.

Arbeitnehmer-Veranlagung (§ 46): Sie ist wegen der Abgeltungswirkung des LStAbzugs (Abs. 5 Satz 1) bei beschränkt Stpfl. grundsätzlich nur insoweit von Bedeutung, als zusätzliche inländ. Einkünfte vorliegen, von denen ein abgeltend wirkender StAbzug nicht vorzunehmen ist. Mit ihren inländ. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden beschränkt stpfl. ArbN jedoch dann veranlagt, wenn kein LStAbzug vorzunehmen war, weil der Arbeitslohn zB von einem ausländ. ArbG gezahlt wurde (§ 38 Abs. 1) und kein (abgeltender) StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 2 erfolgte. Eine Veranlagung ist ggf. durchzuführen, wenn der LStAbzug keine abgeltende Wirkung hat, weil nachträglich das Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die erweiterte oder fiktive unbeschränkte StPflcht festgestellt wird (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1) oder weil der Stpfl. Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staats ist, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem dieser Staaten hat und eine Veranlagung beantragt (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2); vgl. Anm. 326.

Arbeitnehmer-Verleiher: Auch ausländ. ArbNVerleiher sind zum Abzug von LSt. verpflichtet, soweit sie ArbN an Dritte im Inland überlassen. Für beschränkt stpfl. ArbN hat dieser LStAbzug nach Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung.

Arbeitslohn gehört zu den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4, wenn er für nichtselbständige Arbeit gezahlt wird, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird (oder worden ist) oder die aus inländ. öffentlichen Kassen bezahlt wird. LSt. wird nur erhoben, soweit der Arbeitslohn von einem inländ. ArbG oder einem ausländ. ArbNVerleiher gezahlt wird (§ 38 Abs. 1). Der LStAbzug hat grundsätzlich abgeltende Wirkung (Abs. 5 Satz 1), es sei denn, es wird nachträglich das Nichtvorliegen der Voraussetzungen der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten StPflcht festgestellt (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1) oder der Stpfl. ist Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staats, hat seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem dieser Staaten und beantragt eine Veranlagung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2).

Artisten:

► *Gewerbetreibende Artisten* sind gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d beschränkt stpfl., wenn sie durch im Inland ausgeübte oder verwertete Darbietungen Einkünfte erzielen. Diese Einkünfte unterliegen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, der gem. Abs. 5 Satz 1 grundsätzlich abgeltende Wirkung hat. In Betracht kommt jedoch die Durchführung eines vereinfachten StErstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3; vgl. Anm. 390.

► *Bei nichtselbständigen Artisten* wird die LSt. nach R 39d Abs. 4 LStR pauschaliert. Sie hat abgeltenden Charakter. Der StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 ist nicht anwendbar.

Aufbewahrungspflichten im Inland schafft § 50 nur in Abs. 1 Satz 2 als zusätzliche Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d. Bei beschränkt Stpfl. aus EU- oder EWR-Staaten genügt die Aufbewahrung der Unterlagen in einem dieser Staaten; vgl. Anm. 58.

Ausländische Steuern: Nach Abs. 6 sind für Gewinneinkünfte § 34c Abs. 1–3 entsprechend anzuwenden, wenn für sie im Inland ein Betrieb unterhalten wird. Abs. 6 gilt auch, wenn mit dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ein DBA besteht. Abs. 6 ist *nicht* anwendbar auf die Einkünfte aus einem ausländ. Staat, mit denen der in Deutschland beschränkt EStpfl. dort unbeschränkt estpfl. ist; vgl. Anm. 453.

Auslandsbedienstete sind unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 auch ohne Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unbeschränkt stpfl. (erweiterte unbeschränkte StPfl.). Liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 nicht vor, können sie dennoch beantragen, als unbeschränkt stpfl. behandelt zu werden, wenn die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 erfüllt sind (fiktive unbeschränkte StPfl.). Wird nachträglich festgestellt, dass die Voraussetzungen der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten StPfl. nicht vorgelegen hatten, entfällt die Abgeltungswirkung des LStAbzugs nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1; vgl. Anm. 331.

Ausschlussfrist: Die Frist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 für die Stellung eines Antrags auf Veranlagung durch einen ArbN aus einem EU- oder EWR-Staat (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 2) ist ab 2005 sowie in allen noch nicht entschiedenen Fällen nach § 52 Abs. 55j entfallen. Die Frist für die Beantragung der Steuererstattung durch einen beschränkt Stpfl., dessen Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 unterliegen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 4), bleibt als Ausschlussfrist bestehen, die nicht verlängert werden kann. Wurde die Frist versäumt, bleibt daher die Abgeltungswirkung des StAbzugs bestehen; vgl. Anm. 377.

Außergewöhnliche Belastungen: §§ 33–33c sind für beschränkt Stpfl. wegen Abs. 1 Satz 4 nicht anwendbar. Die Nichtberücksichtigung von agB stellt keine sachliche Unbilligkeit dar.

Außerordentliche Einkünfte iSd. § 34:

► *Progressionsminderung* (§ 34 Abs. 1): Beschränkt Stpfl. können § 34 nunmehr auch in Anspruch nehmen für Veräußerungsgewinne nach § 14a Abs. 1, für Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1, für Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3, die für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden, für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten und für Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 1.

► *Bemessung der ESt. nach einem ermäßigten Steuersatz* (§ 34 Abs. 3): Sind die besonderen Voraussetzungen erfüllt, können auch beschränkt Stpfl. die Vergünstigung des § 34 Abs. 3 in Anspruch nehmen. Durch den ermäßigten Steuersatz kann der Mindeststeuersatz von 25 % (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1) unterschritten werden.

Bauabzugsteuer: Der StAbzug bei Bauleistungen nach § 48 ist sowohl bei unbeschränkt als auch bei beschränkt Stpfl. vorzunehmen. Er hat jedoch keine abgeltende Wirkung, da § 48 nicht in der abschließenden Aufzählung des Abs. 5 Satz 1 enthalten ist. Die StAbzugsbeträge werden nach den Regeln des § 48c angerechnet.

Behinderte Menschen: Die Pauschbeträge nach § 33b gelten nicht für beschränkt Stpfl. (Abs. 1 Satz 4).

Betriebsausgaben: Beschränkt Stpfl. können grundsätzlich die BA abziehen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen (Abs. 1 Satz 1; vgl. Anm. 38). Die Berücksichtigung von BA im Rahmen des Steuererstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 setzt jedoch einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen voraus; vgl. Anm. 406.

Betriebsstätten: Für BE eines inländ. Betriebs ist die Abgeltungswirkung eines StAbzugs (Abs. 5 Satz 1) aufgehoben (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1); vgl. Anm. 319. Außerdem besteht die Möglichkeit der Berücksichtigung ausländ. Steuern vom Einkommen (Abs. 6); vgl. Anm. 440.

Ist ein DBA anzuwenden, sind dessen Regelungen zur Gewinnermittlung und das Verbot der Betriebsstätdiskriminierung zu beachten.

Bruttoprinzip: Bei beschränkt Stpfl. erfolgt die Besteuerung bestimmter Einkünfte auf der Grundlage von Bruttoeinnahmen mit abgeltender Wirkung. Dies widerspricht dem im EStRecht vorherrschenden Nettoprinzip und damit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Bruttobesteuerung entspricht dem objektsteuerartigen Charakter der beschränkten StPfl. (vgl. ENGELSCHALK, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1988, 30, 35). Das Bruttoprinzip wird gerechtfertigt durch Gründe der Vereinfachung und Sicherstellung des StAnspruchs sowie durch bloße objektive Anknüpfungspunkte der Steuer (inländ. Einkünfte anstatt Wohnsitz, ständiger Aufenthalt).

Doppelbesteuerungsabkommen: Mit Ausnahme der Gewinnermittlung für Betriebsstätten enthalten sie keine Regelung zur Ermittlung (sondern nur zur Zuordnung) der Einkünfte; vgl. Anm. 50 „Betriebsstätten“.

Ehegattenbesteuerung (s. auch „Zusammenveranlagung“): Die besonderen Veranlagungsformen für Ehegatten nach §§ 26–26c sind nicht möglich, wenn ein Ehegatte beschränkt stpfl. ist. Sie setzen voraus, dass beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. sind (§ 26 Abs. 1 Satz 1). Liegt diese Voraussetzung nicht vor, so ist jeder Ehegatte einzeln entsprechend der für ihn zutreffenden Art der StPfl. (beschränkt oder unbeschränkt) zu veranlagern.

Ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland können Ehegatten die §§ 26–26c nur dann in Anspruch nehmen, wenn sie

- nach § 1 Abs. 2 erweitert unbeschränkt stpfl. sind oder
- die Voraussetzungen des § 1a erfüllen.

Einkommensteuerpauschalierung gem. § 37b: Die pauschale Erhebung von ESt. für den nicht stfreien Teil gewährter Sachprämien kommt auch bei be-

schränkt Stpfl. in Betracht. Gem. § 37b Abs. 3 Satz 2 iVm. § 40 Abs. 3 hat die pauschale ESt. abgeltende Wirkung.

Erlass: Nach Abs. 7 kann die ESt. ganz oder teilweise erlassen werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist; vgl. Anm. 470.

Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2): Wird nachträglich festgestellt, dass die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten EStPflicht nicht vorgelegen haben, tritt nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 die Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 nicht ein.

Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht: Seit 1996 können natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gem. § 1 Abs. 3 die Behandlung als unbeschränkt stpfl. beantragen, soweit sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 haben, wenn ihre Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6136 € im Kj. betragen (Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1). Gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 ist die Abgeltungswirkung des Abs. 5 Satz 1 ausgeschlossen, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten EStPflicht nicht vorgelegen haben; vgl. Anm. 331.

Forstwirtschaft: Bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft sind die Steuersätze des § 34b anwendbar, da § 50 keine Einschränkung enthält. Unter den Voraussetzungen des § 34b kann der Mindeststeuersatz von 25 % (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1) unterschritten werden.

Gesamtbetrag der Einkünfte: Er geht in die Berechnung der Höchstbeträge für nach § 10b abziehbare Spenden und für anrechenbare ausländ. Steuern ein. Er ist für diese Zwecke ohne Berücksichtigung der Einkünfte zu ermitteln, für die die ESt. durch StAbzug abgegolten ist (kritisch beim Spendenabzug HUNDT, DB Beilage 17/1980, 23).

Grenzgänger sind mangels eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland beschränkt stpfl. (BFH v. 5.2.1965 – VI 334/63 U, BStBl. III 1965, 352). Es gelten die allgemeinen Vorschriften des § 50, soweit nach den anzuwendenden DBA das Besteuerungsrecht Deutschland zusteht und keine Behandlung als unbeschränkt stpfl. (§ 1 Abs. 3) beantragt wurde.

► *ArbN mit Wohnsitz in der Schweiz:* Die AbzugSt., die in Deutschland auf Vergütungen erhoben wird, die der Grenzgänger aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, darf gem. Art. 15a Abs. 1 DBA Schweiz 4,5 % des Bruttobetrags der Vergütungen nicht übersteigen.

► *Fiktive unbeschränkte StPflicht:* Grenzgänger können nach § 1 Abs. 3 eine Behandlung als unbeschränkt stpfl. beantragen, wenn die Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen und die nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte nicht mehr als 6136 € (Grundfreibetrag) im Kj. betragen (s. Anm. 84). Sind die Voraussetzungen des § 1a erfüllt, kann auch das Splitting-Verfahren in Anspruch genommen werden (§ 1a Abs. 1 Nr. 2).

Inländischer Arbeitgeber: Er ist nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zum LStAbzug verpflichtet. Betriebsstätte bzw. ständiger Vertreter reichen aus. Nach DBA kann der Begriff des inländ. ArbG abweichen.

Inländischer Betrieb: Er ist im Rahmen einer LuF, eines Gewerbebetriebs oder einer selbständigen Arbeit möglich. Für BE eines inländ. Betriebs hat der StAbzug keine abgeltende Wirkung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1); vgl. Anm. 319. Ent-

sprechend sind diese Einkünfte nicht durch die Verlustausgleichsbeschränkung nach Abs. 2 erfasst; vgl. Anm. 129.

Kapitalertragsteuer: Bei beschränkt StPfl. hat die KapErtrSt. abgeltende Wirkung (Abs. 5 Satz 1).

Kinderbetreuungskosten (§ 33c): Keine Anwendung für beschränkt StPfl. (Abs. 1 Satz 4).

Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6): Er wird beschränkt StPfl. nicht gewährt (Abs. 1 Satz 4).

Kindergeld: Beschränkt StPfl. haben keinen Anspruch auf Kindergeld (§ 62 Abs. 1).

Kirchensteuer: Beschränkt StPfl. unterliegen nicht der Kirchensteuer (KiSt.), da nach den KiStG der Länder KiSt. nur von den Kirchenangehörigen erhoben wird, die Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im jeweiligen Bundesland haben.

Körperschaftsteueranrechnung: Die bis zur Einführung des Halbeinkünfteverfahrens durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) mögliche KStAnrechnung (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF) war für beschränkt StPfl. gem. Abs. 5 Satz 2 aF grundsätzlich ausgeschlossen. Nicht ausgeschlossen war die KStAnrechnung, wenn die beschränkte StPfl. nicht auf den Abzug reiner Quellensteuer begrenzt war. Dies galt

- für Gewinnanteile, die zu den BE eines inländ. Betriebs gehörten (Abs. 5 Satz 3 aF), oder
- wenn nachträglich das Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die erweiterte oder fiktive unbeschränkte StPfl. festgestellt wurde (Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 aF).

Ebenfalls zulässig war die KStAnrechnung bei erweitert beschränkt StPfl. (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG), jedoch durfte dadurch der StAbzug nicht unterschritten werden; vgl. Anm. 270.

Körperschaftsteuervergütung: Die KStVergütung im Rahmen des grundsätzlich ab 2002 durch das Halbeinkünfteverfahren (ab 2009: Teileinkünfteverfahren) ersetzten KStAnrechnungssystems stellte eine verfahrensmäßige Vereinfachung dar und setzte deshalb grundsätzlich die Berechtigung zur KStAnrechnung voraus. Zusätzlich erforderte sie unbeschränkte StPfl. des Anteilseigners (§ 36b Abs. 1 Satz 1 aF), die bei Erteilung einer so genannten NV-Bescheinigung vom FA zu bescheinigen war. Gem. BFH v. 4.2.1987 – I R 252/83 (BStBl. II 1987, 682) ist die Nichtgewährung der KStVergütung nach § 36b aF für beschränkt StPfl. nicht verfassungswidrig.

► *Für beschränkt StPfl.* kam aber die KStVergütung nach § 36e aF iVm. § 52 KStG aF in Betracht. Sie galt für den KStErhöhungsbetrag, der auf die Ausschüttung von Alrücklagen (EK 03) oder (bis 1993) von Eigenkapital, das aus ausländ. Einkünften entstanden war (EK 01), entfiel.

Kulturgüter: Aufwendungen des beschränkt StPfl. für die Herstellung oder Erhaltung eigener schutzwürdiger Kulturgüter im Inland können unter den Voraussetzungen des § 10g wie SA abgezogen werden, da weder die Vorschrift selbst noch § 50 die Anwendung des § 10g für beschränkt StPfl. einschränken.

Land- und Forstwirtschaft: Für die Einkunftsermittlung schreibt § 50 keine Besonderheiten vor. Sind die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 erfüllt, ist daher eine auf die inländ. Ländereien des beschränkt StPfl. bezogene Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen durchzuführen (s. BFH v. 17.12.1997 – I R 95/96, BStBl. II 1998, 260). Veräußerungsgewinne nach § 14 unterliegen der

Progressionsminderung nach § 34 Abs. 1 bzw. dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3, § 14a (Vergünstigungen bei der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe), § 34b (Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft) und § 34c (Ermäßigung der tariflichen ESt.) gelten auch für beschränkt Stpfl., da sie durch § 50 nicht ausgeschlossen werden.

Lizenzvergütungen unterliegen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3. Bemessungsgrundlage sind die Einnahmen. Das vereinfachte Erstattungsverfahren gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 ist jedoch auf Einkünfte mit St. Abzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 beschränkt.

Lohnersatzleistungen: Der dafür nach § 32b vorgesehene Progressionsvorbehalt gilt nach § 32b Abs. 1 für beschränkt Stpfl. nur bei Anwendung von Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2.

Lohnsteuerabzug: Er hat nach Abs. 5 Satz 1 abgeltende Wirkung; vgl. Anm. 243.

Lohnsteuerjahresausgleich: Für beschränkt stpfl. ArbN kann ein LStJA durch den ArbG nicht durchgeführt werden (§ 42b Abs. 1 Satz 1).

Lohnsteuerkarte: Sie ist nur für unbeschränkt estpfl. ArbN auszustellen (§ 39 Abs. 1 Satz 1). Für beschränkt estpfl. ArbN ist eine Bescheinigung nach § 39d vorgesehen.

Lohnsteuerklassen gelten nach § 38b Satz 1 eigentlich nur für unbeschränkt estpfl. ArbN. Nach § 39d Abs. 1 Satz 1 werden beschränkt estpfl. ArbN in die StKlasse I eingereiht. Außerdem gilt § 38b Satz 2 Nr. 6 (§ 39d Abs. 1 Satz 2): StKlasse VI für die LSt. aus dem zweiten und jedem weiteren Dienstverhältnis.

Lohnsteuerpauschalierung gem. §§ 40–40b ist auch bei beschränkt stpfl. ArbN möglich. Ihre abgeltende Wirkung (§ 40 Abs. 3) bedeutet für beschränkt Stpfl. keine Besonderheit, da für sie jeder LStAbzug abgeltende Wirkung hat (Abs. 5 Satz 1).

Mehrjährige Tätigkeit: Eine Progressionsminderung bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten nach § 34 Abs. 1 ist möglich. Beim LStAbzug erfolgt wegen § 39b Abs. 3 Satz 9 eine Besteuerung, die im Ergebnis derjenigen bei Anwendung von § 34 Abs. 1 entspricht.

Mindeststeuer (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1): Bei Veranlagung von beschränkt Stpfl. beträgt die ESt. mindestens 25 % des Einkommens. Dies gilt nicht für beschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 5). Für erweitert beschränkt Stpfl. vgl. § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG. Der Mindeststeuersatz von 25 % erhöht sich um den darauf entfallenden SolZ von 5,5 %. Bei außerordentlichen Einkünften und bei Anrechnung ausländ. Steuern gem. Abs. 6 kann der Mindeststeuersatz unterschritten werden; vgl. Anm. 181.

Nachweis: Für die Abziehbarkeit von BA/WK enthält Abs. 1 Satz 1 keine besonderen Nachweispflichten. Die Berücksichtigung von Aufwendungen im Rahmen des Steuererstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 setzt nach BMF v. 19.12.1996 (BStBl. I 1996, 1505) Anlage 2 (Erläuterungen und Ausfüllhinweise zum amtlichen Vordruck) jedoch einen Nachweis durch Originalbelege voraus; vgl. Anm. 50.

Negative Einnahmen: Nach BFH v. 19.1.1977 – I R 188/74 (BStBl. II 1977, 847) und v. 2.11.1977 – I R 92/75 (BStBl. II 1978, 102) gilt das besondere Verlustabzugsverbot für negative Einnahmen, die ihrer Art nach dem StAbzug unterliegen, nicht. Sie stellen Korrekturen früherer Bruttoeinkünfte, zB durch

Rückgewähr von Vergütungen, dar und unterscheiden sich insoweit von BA/WK.

Nettoprinzip (s. auch „Bruttoprinzip“): Es stellt ein tragendes Prinzip des ESt-Rechts dar und ist Ausdruck des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (vgl. BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 20; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 113, § 9 Rn. 42 f.). Im Bereich der beschränkten StPfl. wird es in Teilbereichen zugunsten einer Bruttobesteuerung durchbrochen.

Nichtveranlagungs-Bescheinigung (§ 44a): Sie kann nur für Gläubiger ausgestellt werden, die bei Zufluss der Kapitalerträge unbeschränkt estpfl. sind (§ 44a Abs. 1).

Parteibeiträge und -spenden: § 10b Abs. 2 und § 34g können von beschränkt Stpfl. in Anspruch genommen werden, da § 50 keine Einschränkung enthält (vgl. Anm. 70).

Pauschalierung: Die ESt. kann bei beschränkt Stpfl. nach Abs. 7 in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist; vgl. Anm. 470.

Progressionsvorbehalt (§ 32b): Er gilt nur für beschränkt Stpfl., auf die Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Anwendung findet (§ 32b Abs. 1), sowie für erweitert beschränkt Stpfl. (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG). Die Einkünfte eines beschränkt Stpfl. unterliegen dem Progressionsvorbehalt somit nur, wenn der Stpfl. als ArbN Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 bezieht, die Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats besitzt, in einem dieser Staaten ansässig ist und eine Veranlagung beantragt hat.

Quellensteuer: Der StAbzug von Dividenden, Zinsen sowie Lizenzen und sonstigen Nutzungsgebühren kann durch DBA auf einen niedrigeren Quellensteuersatz begrenzt oder ganz ausgeschlossen sein. Unter den Voraussetzungen des § 43b ist der KapErtrStAbzug auch bei Gewinnausschüttungen an bestimmte in einem Mitgliedstaat der EU ansässige Muttergesellschaften ausgeschlossen.

Rücklagen für Ersatzbeschaffung, nach § 6b, nach § 6c, nach § 6d können auch von beschränkt Stpfl. gebildet werden, da weder die entsprechenden Vorschriften noch § 50 entgegenstehende Einschränkungen enthalten.

Schätzung: § 162 AO und Abs. 7 sind nebeneinander anwendbar; vgl. Anm. 474.

Schiffshypothekenbank: vgl. RFH v. 29.4.1935, RStBl. 1935, 942.

Schiffskaufpreisforderung: Zum Abzug von Refinanzierungskosten vgl. BFH v. 28.3.1984 – I R 129/79, BStBl. II 1984, 620.

Schwierige Einkunftsrechnung: Wenn eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist, kann nach Abs. 7 die ESt. (ganz oder teilweise) erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden; vgl. Anm. 486.

Seeschifffahrt und Luftfahrt: Pauschalierung der Einkünfte auf 5 % der Erlöse unter den Voraussetzungen von § 49 Abs. 3.

Sicherungsabzug gem. § 50a Abs. 7: Der StAbzug kann durch das FA zur Sicherstellung der Besteuerung angeordnet werden. Im Gegensatz zu dem gesetzlich bestimmten StAbzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a Abs. 1 oder Abs. 4 hat der Sicherungsabzug keine abgeltende Wirkung (§ 50a Abs. 7 Satz 4). Die dem Sicherungsabzug unterliegenden Einkünfte sind in die Veranlagung einzubeziehen, der StAbzug ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die ver-

anlagte ESt. anzurechnen; ein Verlustausgleich und -abzug ist möglich. Dies gilt entgegen dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6 auch in den Fällen, in denen ein beschränkt stpfl. ArbN aus einem EU- oder EWR-Staat eine Veranlagung beantragt.

Solidaritätszuschlag: Der SolZ wird gem. § 2 SolZG auch bei beschränkt und erweitert beschränkt EStpfl. sowie bei beschränkt KStpfl. erhoben (s. Anhang 1 zu § 51a Anm. 11). Ihm unterliegen sowohl die veranlagte ESt. als auch die im Wege des StAbzugs (mit Ausnahme des StAbzugs nach § 48) erhobene ESt.

Sonderausgaben: vgl. Anm. 70, 80.

► *Alle beschränkt EStpfl.* sind vom Abzug der SA iSd. § 10 ausgeschlossen (Abs. 1 Satz 4). Die Abziehbarkeit von Spenden richtet sich mangels einer Einschränkung in § 50 allein nach § 10b. Der SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) wird nicht gewährt (Abs. 1 Satz 4).

► *Beschränkt stpfl. ArbN* können nach Abs. 1 Satz 4 den SA-Pauschbetrag nach § 10c Abs. 1 in Anspruch nehmen. Soweit die tatsächlichen Spenden nach § 10b den SA-Pauschbetrag übersteigen, kann auf der für einen LStAbzug maßgebenden Bescheinigung nach § 39d ein Freibetrag eingetragen werden (§ 39d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2).

Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 aF): Er ist für beschränkt Stpfl. nicht anwendbar (Abs. 1 Satz 4).

Spenden: Ihre Abziehbarkeit nach § 10b ist bei beschränkt Stpfl. nicht eingeschränkt. Beschränkt stpfl. ArbN können sie auf der Bescheinigung nach § 39d als Freibetrag eintragen lassen (§ 39d Abs. 2 Satz 1 Nr. 2).

Splitting-Verfahren (§ 32a Abs. 5): Nach Abs. 3 Satz 1 bemisst sich die ESt. bei beschränkt Stpfl., die veranlagt werden, nach § 32a Abs. 1. Das Splitting-Verfahren ist nicht anwendbar.

Steuerabzug: Bei beschränkt Stpfl. gilt die ESt. mit dem StAbzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a grundsätzlich als abgegolten (Abs. 5 Satz 1); vgl. Anm. 217. Das Abgeltungsprinzip gilt nicht für den StAbzug bei Bauleistungen nach § 48 und den StAbzug nach § 50a Abs. 7. Es ist weiterhin (ganz oder teilweise) durchbrochen für (vgl. Anm. 310):

- BE eines inländ. Betriebs (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1), vgl. Anm. 319;
- nachträglich festgestellte beschränkte StPfl. statt erweiterter oder fiktiver unbeschränkter StPfl. iSv. § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 bzw. § 1a (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1), vgl. Anm. 331;
- ArbN mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat, die die Staatsangehörigkeit eines dieser Staaten besitzen und eine Veranlagung beantragt haben (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2), vgl. Anm. 360;
- beschränkt Stpfl., die einen Antrag auf Erstattung der nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 einbehaltenen Steuer stellen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3), vgl. Anm. 390, und
- erweitert beschränkt Stpfl. (§ 2 Abs. 5 Satz 2 AStG).

Bei StAbzug ist die Abziehbarkeit von BA/WK über Abs. 1 Satz 1 hinaus ganz oder teilweise ausgeschlossen; vgl. Anm. 246.

Bei *unterlassenem Abzug* kann keine Veranlagung durchgeführt, sondern allenfalls der Vergütungsschuldner bzw. der beschränkt Stpfl. in Anspruch genommen werden (s. BFH v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628 [630]); vgl. Anm. 241.

Steuerberatungskosten: Die nur für beschränkt Stpfl. geltende Beschränkung des Abzugs von Steuerberatungskosten war EU-rechtswidrig (EuGH v. 6.7.2006 – Rs. C-346/04 [Conijn], EuGHE I-2006, 6137). Die FinVerw. gestattet den Abzug von Steuerberatungskosten in allen noch offenen Fällen (BMF v. 17.4.1007, BStBl. I 2007, 451). Mit Wirkung seit dem VZ 2006 ist § 10 Abs. 1 Nr. 6 und damit die Möglichkeit des SA-Abzugs für alle Stpfl. entfallen; vgl. Anm. 7.

Steuererklärungspflicht besteht für beschränkt Stpfl. im Hinblick auf die im abgelaufenen Kj. (= VZ) bezogenen inländ. Einkünfte, soweit für diese die ESt. nicht durch StAbzug gem. Abs. 5 Satz 1 abgegolten ist (§ 25 Abs. 3 Satz 1). Auf die Höhe der Einkünfte oder des Einkommens kommt es nicht an; vgl. Anm. 246.

Steuererstattungsverfahren: Beschränkt Stpfl., deren Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder Nr. 2 unterliegen, können nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 eine Steuererstattung beantragen. Die einbehaltene und abgeführte Steuer wird jedoch nur erstattet, soweit sie 50 % des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen und den mit diesen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden BA/WK übersteigt (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 3); vgl. Anm. 390.

Steuerfreiheit: Die Vorschriften über stfreie Einnahmen (§ 3) und Zuschläge zum Arbeitslohn (§ 3b) gelten mangels einer Einschränkung in § 50 auch für beschränkt Stpfl. Entsprechend ist auch § 3c (kein Abzug von BA/WK, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen) zu beachten; vgl. Anm. 38.

Steuerfreistellung: Sind abzugstpfl. Einnahmen auf Grund eines DBA stfrei, so ist idR eine Freistellungsbescheinigung notwendig.

Tarif: Bei beschränkt Stpfl., die veranlagt werden, bemisst sich die ESt. nach § 32a Abs. 1 (Abs. 3 Satz 1). Mindestens beträgt sie jedoch 25 % des Einkommens (Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1); vgl. Anm. 170.

Übertragung von Pauschbeträgen nach § 33b: Die Übertragung von Pauschbeträgen für Kinder auf unbeschränkt Stpfl. (§ 33b Abs. 5) setzt voraus, dass der Pauschbetrag dem Kind selbst zusteht. Dies ist nur dann der Fall, wenn das Kind unbeschränkt stpfl. ist (s. BFH v. 18.12.1981 – VI R 97/81, BStBl. II 1982, 256; v. 9.12.1994 – III R 16/89, BStBl. II 1995, 408).

Veranlagung: Soweit inländ. Einkünfte nicht einem abgeltenden StAbzug unterliegen (dann Abgeltung und Ausschluss der Veranlagung, vgl. Anm. 246), ist auch für beschränkt Stpfl. eine Veranlagung durchzuführen. Eine Zusammenveranlagung setzt voraus, dass beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. sind (§ 26 Abs. 1 Satz 1).

Veräußerungsgewinne: § 34 ist nunmehr umfassend auf beschränkt Stpfl. anwendbar; vgl. Anm. 70.

Verlustabzug (§ 10d): Nach Abs. 1 Satz 2 ist ein Verlustabzug nur für Verluste möglich, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen und sich aus im Inland aufbewahrten Unterlagen ergeben; vgl. Anm. 58.

Nach Abs. 2 Satz 2 dürfen solche Verluste bei beschränkt Stpfl. nicht von Einkünften, die dem StAbzug unterliegen, und Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 abgezogen werden; vgl. Anm. 122.

Verlустаusgleich: Auch beschränkt Stpfl. können positive und negative Einkünfte ausgleichen, da auch für sie die „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3) zu ermitteln ist. Nach Abs. 2 Satz 1 ist der Verlустаusgleich aber für sie dahin-

gehend eingeschränkt, dass Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, und Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 nicht mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen. Weiter folgt ein Verlustausgleichsverbot uE aus Abs. 5 Satz 1 (Abgeltungsprinzip bei abzugstpfl. Einkünften) für negative Einkünfte aus (ihrer Art nach) abzugstpfl. Einkünften; vgl. Anm. 140.

Versorgungs-Freibetrag (§ 19 Abs. 2): Er gilt mangels einer Einschränkung in § 50 auch für beschränkt stpfl. ArbN.

Verwitwete: Die Tarifvergünstigung des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ist nicht anwendbar (Abs. 1 Satz 3).

Volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit ist eine der beiden (alternativen) Voraussetzungen für einen Erlass oder eine Pauschalierung der ESt. nach Abs. 7; vgl. Anm. 483.

Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2): Die Vorsorgeaufwendungen in ihrer *tatsächlichen Höhe* sind für beschränkt EStpfl. nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 4). Auch die *Vorsorgepauschale* (§ 10c Abs. 2 und 3) wird grundsätzlich nicht gewährt. Sie kann nur von beschränkt stpfl. ArbN geltend gemacht werden (Abs. 1 Satz 5); vgl. Anm. 70.

Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht:

► *Veranlagung:* Gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 sind im Kj. des Wechsels die während der beschränkten StPfl. erzielten inländ. Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. einzubeziehen. Auf Grund der Einbeziehung von Einkünften, die dem StAbzug unterlagen, entfällt insoweit dessen abgeltende Wirkung.

► *ArbN:* Anzeigepflicht bei Wechsel zur beschränkten StPfl. nach § 39 Abs. 5a. Unterbleibt die Anzeige, hat das FA zuwenig erhobene LSt. nachzufordern (§ 39 Abs. 5a Satz 4).

Werbungskosten: Beschränkt Stpfl. können WK insoweit abziehen, wie sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abs. 1 Satz 1; vgl. Anm. 35).

► *Im Rahmen des Steuererstattungsverfahrens nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3* werden WK nur berücksichtigt, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehen; vgl. Anm. 390.

► *Pauschbeträge* (§ 9a) werden beschränkt Stpfl. nicht gewährt (Abs. 1 Satz 4). Abweichend davon können beschränkt estpfl. ArbN den Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 von 920 €/102 € geltend machen (Abs. 1 Satz 4).

► *ArbN* können WK, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, auf der für den LStAbzug maßgebenden Bescheinigung nach § 39d als Freibetrag eintragen lassen, soweit sie den ihnen nach Abs. 1 Satz 5 zustehenden ArbNPauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1) übersteigen (§ 39d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1).

Wirtschaftliche Zuordnung: BA/WK können nur dann abgezogen werden, wenn sie stpfl. Einnahmen wirtschaftlich zuzuordnen sind. Dies ergibt sich bereits aus dem in § 3c zum Ausdruck gekommenen allgemeinen Rechtsgedanken, aber auch aus einer diesem Rechtsgedanken entsprechenden einkunftsbezogenen Auslegung von Abs. 1 Satz 1, wonach BA/WK für beschränkt Stpfl. dann abziehbar sind, wenn sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen; vgl. Anm. 38.

Wirtschaftlicher Zusammenhang (vgl. Anm. 181):

► *Grundsatz:* Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften ist für beschränkt Stpfl. Voraussetzung für den Abzug von BA/WK (Abs. 1 Satz 1)

und den Verlustabzug nach § 10d (Abs. 1 Satz 2). Es kann sich um einen mittelbaren oder unmittelbaren Zusammenhang handeln. Ein ausschließlicher, betriebsnotwendiger, rechtl., zeitlicher oder örtlicher Zusammenhang ist weder erforderlich noch ausreichend.

► *Steuererstattung nach Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3*: Gem. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 2 werden im Rahmen des vereinfachten Steuererstattungsverfahrens abweichend von Abs. 1 Satz 1 nur solche BA/WK berücksichtigt, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen iSd. Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 Satz 1 stehen.

Wohnungsüberlassung: Die StBegünstigung nach § 10h für eine unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassene Wohnung im eigenen Haus kommt regelmäßig nicht in Betracht, da die gem. § 10h Satz 2 Nr. 2 vorausgesetzte Eigennutzung einer Wohnung in diesem Haus idR zur Begründung eines inländ. Wohnsitzes führt, so dass unbeschränkte StPflicht gegeben ist.

Zeitanteilige Ermäßigung von Jahres- und Monatsbeträgen bei Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 5): Die zeitanteilige Ermäßigung ist nicht vorzunehmen, wenn ein beschränkt stpfl. ArbN, der Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staats ist und in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, eine Veranlagung beantragt (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 5).

Zinseinkünfte: Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (Zinsen aus Hypotheken uä.) und Nr. 7 (Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen) sind in das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot des Abs. 2 einbezogen; vgl. Anm. 122.

Zusammenveranlagung: Eine Zusammenveranlagung für Ehegatten ist nicht möglich, wenn einer der Ehegatten beschränkt stpfl. ist und nicht gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 als unbeschränkt stpfl. behandelt wird (§ 26 Abs. 1 Satz 1).

Zuschlagsteuern: § 51a gilt auch für beschränkt Stpfl., da weder § 50 noch § 51a eine entgegenstehende Einschränkung enthalten. Die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen und Betreuungsfreibeträgen nach § 51a Abs. 2 bzw. Abs. 2a entfällt jedoch für beschränkt Stpfl., da ihnen gem. Abs. 1 Satz 4 keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 zustehen (s. § 51a Anm. 6). Anwendungsfall von § 51a für beschränkt Stpfl. war bis VZ 2000 der Solidaritätszuschlag, für den die Vorschrift ergänzend zu den Regelungen des SolZG galt. Durch das Gesetz zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000 (BGBl. I 2000, 1978; BStBl. I 2001, 38) wurden jedoch ab VZ 2001 weitgehend den Regelungen von § 51a entsprechende Vorschriften in das SolZG eingefügt, die § 51a als *leges speciales* vorgehen. Für KiStZwecke sind beschränkt Stpfl. durch § 51a nicht betroffen, da sie nicht kistpfl. sind.

