

## § 50 Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) <sup>1</sup>Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Absatz 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>2</sup>§ 32a Absatz 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag des § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 erhöht wird; dies gilt bei Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 nur in Höhe des diese Einkünfte abzüglich der nach Satz 4 abzuziehenden Aufwendungen übersteigenden Teils des Grundfreibetrags. <sup>3</sup>Wenn für das um den Grundfreibetrag erhöhte zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz nach § 32b Absatz 2 oder nach § 2 Absatz 5 des Außensteuergesetzes gilt, ist dieser auf das zu versteuernde Einkommen anzuwenden. <sup>4</sup>Die §§ 10, 10a, 10c, 16 Absatz 4, die §§ 24b, 32, 32a Absatz 6, die §§ 33, 33a, 33b, 35a und 35c sind nicht anzuwenden. <sup>5</sup>Hiervon abweichend sind bei Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 beziehen, § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a, Nummer 3 und Absatz 3 sowie § 10c anzuwenden, soweit die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 erzielt wurden<sup>1</sup> und die Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 nicht übersteigen. <sup>6</sup>Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nummer 1 und § 10c ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind.

(1a) Abweichend von Absatz 1 Satz 4 ist § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a sowie Absatz 2 und 3 auf Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen anzuwenden, wenn eine gesetzliche Pflichtmitgliedschaft in der Versorgungseinrichtung besteht, die auf einer für die inländische Berufsausübung erforderlichen Zulassung beruht. Dies gilt nur für Staatsangehörige

1. eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten oder der Schweiz ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie
2. der Schweizerischen Eidgenossenschaft, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder der Schweiz haben.

Die Beiträge können nur als Sonderausgaben abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 oder 3 stehen, die aus der durch die Zulassung ermöglichten Berufsausübung erzielt werden. Der Abzug der Beiträge erfolgt entsprechend dem Anteil der inländischen Einkünfte im Sinne des Satzes 3 an dem Gesamtbetrag der positiven in- und ausländischen Einkünfte aus der durch die Zulassung ermöglichten Berufsausübung. Der Abzug der Beiträge ist

---

<sup>1</sup> In Folge eines gesetzgeberischen Versehens fehlt hier ein Komma, so auch *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50 S. 2322.

ausgeschlossen, soweit sie im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Steuerpflichtigen in einem Staat, in dem er seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, abgezogen worden sind oder sie die Einkünfte nach Satz 3 übersteigen.

(2) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht

1. für Einkünfte eines inländischen Betriebs;
2. wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Absatz 2 oder Absatz 3 oder des § 1a nicht vorgelegen haben; § 39 Absatz 7 ist sinngemäß anzuwenden;
3. in Fällen des § 2 Absatz 7 Satz 3;
4. für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4,
  - a) wenn als Lohnsteuerabzugsmerkmal ein Freibetrag nach § 39a Absatz 4 gebildet worden ist und der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn 12.250 Euro [ab VZ 2022: 12.550 Euro] übersteigt oder
  - b) wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird (§ 46 Absatz 2 Nummer 8); oder
  - c) in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a;
5. für Einkünfte im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird;
6. für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 49 Abs. 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a, auf die § 20 Abs. 1 Nummer 6 Satz 2 anzuwenden ist, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird.

<sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 2 Nummer 4 erfolgt die Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das nach § 39 Absatz 2 Satz 2 oder Satz 4 für die Bildung und die Änderung der Lohnsteuerabzugsmerkmale zuständig ist. <sup>4</sup>Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. <sup>5</sup>Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. <sup>6</sup>Hat der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer keine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39e Absatz 4 Satz 2) abgerufen und wurde keine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug nach § 39 Absatz 3 oder § 39e Absatz 7 Satz 5 ausgestellt, ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. <sup>7</sup>Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b und Nummer 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. <sup>8</sup>In den Fällen des Satzes 2 Nummer 5 erfolgt die Veranlagung durch das Bundeszentralamt für Steuern. <sup>9</sup>In den Fällen des Satzes 2 Nummer 6 ist für die Besteuerung des Gläubigers nach dem Einkommen das Finanzamt zuständig, das auch für die Besteuerung des Schuldners nach dem Einkommen zuständig ist;

bei mehreren Schuldner ist das Finanzamt zuständig, das für den Schuldner, dessen Leistung dem Gläubiger im Veranlagungszeitraum zuerst zufloss, zuständig ist. <sup>10</sup>Werden im Rahmen einer Veranlagung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt, gilt § 46 Absatz 3 und 5 entsprechend.

(3) § 34c Absatz 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

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

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);  
Dipl.-Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main

Mitherausgeber:

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

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50

<p><b>I. Grundinformation zu § 50</b></p> <p>1. Umsetzung der beschränkten Steuerpflicht durch § 50 . . . . . 1</p> <p>2. Zusammenhang zwischen Steuerabzug und Veranlagung (Prüfungsreihenfolge) . . . . . 2</p> <p><b>II. Rechtsentwicklung des § 50 . . . . . 3</b></p>	<p><b>III. Bedeutung des § 50 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht</b></p> <p>1. Bedeutung . . . . . 5</p> <p>2. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht . . . . . 6</p> <p>3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht . . . 7</p> <p><b>IV. Geltungsbereich des § 50 . . . . . 9</b></p> <p><b>V. Verhältnis des § 50 zu anderen Vorschriften . . . . . 12</b></p>
--	---

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Einkommensermittlung, Steuerbemessung und Steuertarif  
bei beschränkt Steuerpflichtigen**

<p><b>I. Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten bei beschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Satz 1)</b></p> <p>1. Regelungsstruktur . . . . . 25</p> <p>2. Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Betriebsausgaben und Werbungskosten . . . . . 35</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländischen Einkünften . . . . . 38</p> <p>3. Rechtsfolge: Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten . . . . 45</p> <p>4. Übersicht zu den abziehbaren Betriebsausgaben und Werbungskosten . . . . . 50</p> <p><b>II. Steuerbemessung bei beschränkt Steuerpflichtigen durch Veranlagung nach § 32a Abs. 1 (Abs. 1 Satz 2)</b></p> <p>1. Regelungsstruktur . . . . . 60</p>	<p>2. Veranlagung nach § 32a Abs. 1</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Veranlagung . . . . . 70</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Hinzurechnung des Grundfreibetrags (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1) . . . 71</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Rückausnahme für Arbeitnehmer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) . . . 72</p> <p><b>III. Ausgeschlossene Vorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Satz 3) . . . . . 80</b></p> <p><b>IV. Erweiterter Abzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 4)</b></p> <p>1. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 3 . . . 90</p> <p>2. Tatbestandsvoraussetzungen . . . . 93</p> <p>3. Rechtsfolge . . . . . 95</p> <p><b>V. Zeitanteilige Ermäßigung der Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 5) . . . . . 100</b></p>
--	--

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:  
Sonderregelung für Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen**

**D. Erläuterungen zu Abs. 2: Abgeltungsprinzip**

<p><b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b></p> <p>1. Bedeutung des Abs. 2</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Bedeutung der Abgeltungswirkung . . . . . 120</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Vereinbarkeit der Abgeltungswirkung mit Verfassungsrecht . . 121</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Vereinbarkeit mit Unionsrecht . . . 122</p> <p>2. Geltungsbereich des Abs. 2</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Sachlicher Geltungsbereich bei beschränkt Steuerpflichtigen . . 130</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Sachlicher Geltungsbereich bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen (§ 2 AStG) . . . . . 131</p> <p>3. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Verhältnis zu den übrigen Vorschriften des § 50 . . . . . 140</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Verhältnis zum Haftungs- und Nachforderungsverfahren . . . . 146</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Verhältnis zum Erstattungsverfahren . . . . . 150</p>	<p style="padding-left: 20px;">d) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen . . . . . 160</p> <p><b>II. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs als Grundsatz (Abs. 2 Satz 1)</b></p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Einkommensteuer für Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen 170</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen . . . . . 180</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Einzelne steuerabzugspflichtige Einkünfte</p> <p style="padding-left: 40px;">aa) Steuerabzug vom Arbeitslohn . . . . . 190</p> <p style="padding-left: 40px;">bb) Steuerabzug vom Kapitalertrag . . . . . 191</p> <p style="padding-left: 40px;">cc) Steuerabzug aufgrund des § 50a . . . . . 192</p> <p>2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Abgeltung der Einkommensteuer . . . 193</p>
--	---

Anm.	Anm.
<b>III. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Satz 2)</b>	
1. Systematik des Abs. 2 Satz 2 . . . . .	
2. Einkünfte eines inländischen Betriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)	
a) Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 . . . . .	
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1	
aa) Einkünfte . . . . .	
bb) Inländischer Betrieb . . . . .	
cc) Einkünfte eines inländischen Betriebs . . . . .	
c) Rechtsfolge: Keine Anwendung des Abs. 2 Satz 1 . . . . .	
3. Nachträgliche Feststellung des Nichtvorliegens der Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 oder Abs. 3, § 1a (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)	
a) Systematik des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 . . . . .	
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2	
aa) Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder 3 sowie des § 1a	
bb) Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 oder die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 bzw. § 1a . . . . .	
cc) Nachträgliche Feststellung . . . . .	
c) Rechtsfolge: Keine Anwendung des Abs. 2 Satz 1	
aa) Keine Abgeltungswirkung . . . . .	
bb) Nachforderung . . . . .	
cc) Besondere Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung von § 39 Abs. 7 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2) . . . . .	
4. Fälle des § 2 Abs. 7 Satz 3 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3) . . . . .	
5. Pflichtveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers bei Freibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a	
aa) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 . . . . .	300
bb) Eintragung eines Freibetrags als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39a Abs. 4 . . . . .	301
b) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 und Aufhebung der Abgeltungswirkung . . . . .	302
c) Durchführung der Veranlagung in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a (Abs. 2 Sätze 3 bis 6 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 4)	
aa) Durchführung der Veranlagung . . . . .	310
bb) Zuständiges Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 2 Sätze 3 bis 6) . . . . .	311
6. Antragsveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Staatsangehörigkeit eines und Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7)	
a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7 . . . . .	320
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7 . . . . .	340
c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung . . . . .	343
d) Durchführung der Veranlagung in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b (Abs. 2 Sätze 3 bis 6 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8) . . . . .	350
7. Pflichtveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern sowie Lohnsteuerabzugs-Fälle nach § 39b Abs. 3 und Abzugsmerkmal nach § 41 Abs. 1 Satz 6 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c) . . . . .	351
a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c . . . . .	351
b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c . . . . .	353
c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung . . . . .	355

	Anm.		Anm.
8. Antragsveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats und Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat bei Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7) . . . . .	360	9. Antragsveranlagung eines beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Lebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 Buchst. b) . . . . .	380
a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5		a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 6	380
b) Tatbestandsvoraussetzungen für die Antragsveranlagung für EU-/EWR-Staatsangehörige nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7 . . . . .	370	b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 . . . . .	381
c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung . . . . .	372	c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung . . . . .	384
		<b>IV. Formale Regelungen zu den Ausnahmen vom Abgeltungsprinzip (Abs. 2 Sätze 3 bis 8) . . . . .</b>	<b>396</b>

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern  
bei beschränkter Steuerpflicht**

<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>		2. 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. 3 Halbs. 2) . . . . .	430
1. Überblick zu Abs. 3 . . . . .	400		
2. Geltungsbereich des Abs. 3 und Verhältnis zu anderen Vorschriften	401		
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3</b>		<b>III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 bis 3</b>	
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird (Abs. 3 Halbs. 1) . . . . .	410	1. Entsprechend anzuwendende Vorschriften des § 34c . . . . .	432
		2. Nicht anzuwendende Vorschriften des § 34c . . . . .	440

**F. Erläuterungen zu Abs. 4: Erlass und Pauschalierung**

<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b>		Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet (Abs. 4 Nr. 1) . . . . .	471
1. Überblick zu Abs. 4 . . . . .	450		
2. Verhältnis des Abs. 4 zu anderen Vorschriften . . . . .	451	3. Zweiter Tatbestand: Öffentlich wesentlich geförderter inländischer Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung (Abs. 4 Nr. 2) . . . . .	480
3. Verfahrensfragen . . . . .	452		
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4</b>		<b>III. Rechtsfolgen des Abs. 4</b>	
1. Im besonderen öffentlichen Interesse . . . . .	470	1. Ausgangsbasis: Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen . . . . .	488
2. Erster Tatbestand: Inländische Veranstaltung international bedeutsamer Ereignisse, um deren		2. Erlass oder Pauschalierung	
		a) Ganzer oder teilweiser Erlass der Einkommensteuer . . . . .	489

Anm.	Anm.
b) Festsetzung der Einkommensteuer in einem Pauschbetrag . 490	d) Zuständigkeit . . . . . 492
c) Ermessensausübung (Kannvorschrift) . . . . . 491	3. Einzelfälle der Pauschalierung und des Erlasses nach Abs. 4 . . . . . 500

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

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50

**Schrifttum:** *Borggräfe/Haarmann*, Verlustberücksichtigung bei beschränkt Steuerpflichtigen, JbFStR 1999/2000, 286; *Kumpff/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 „Geritsee“ 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 2004, 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/Möhlmann*, 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; *Holthaus*, Steuererlass für Champions-League & Co. – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte“ bei deutschen Spitzensportlern, IStR 2008, 504; *Holthaus*, Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008, 741; *Hartmann*, Neuregelung des Steuerabzugs bei Honorarzählungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009, 197; *Hidien/Holthaus*, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer ab 2009, PiStB 2009, 108; *Geck*, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen und das EU-Recht: Rückblick, und Ausblick, ZEV 2011, 450; *Krumm*, Kapitalverkehrsfreiheit und (teilentgeltlicher) Vermögenstransfer – zum EuGH-Urteil C-450/09 (Schröder), IWB 2011, 456; *Stein*, Ausländische Leistungserbringer und Besteuerung von Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1b EStG – Spannungsfeld zwischen JStG 2010, Rentenerlass und aktueller EuGH-Rechtsprechung, DStR 2011, 1165; *Portner*, Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer – Erstattung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer durch Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung oder Veranlagung zur Einkommensteuer, IStR 2013, 904; *Holthaus*, Beschränkung der Freistellungsmöglichkeiten von Veranstaltungen mit ausländischen Künstlern und Sportlern durch das Steueränderungsgesetz 2015?, IStR 2016, 373; *Schwindt/Niederquell*, Sonderausgabenabzug bei

beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen – Zur Unionsrechtswidrigkeit des § 50 I 3 EStG, ISR 2017, 209; *Schlegel/Rund*, Die EM 2024 – Versuch einer steuerlichen Gesamtdarstellung FR 2019, 1.

## I. Grundinformation zu § 50

### 1 1. Umsetzung der beschränkten Steuerpflicht durch § 50

§ 50 beschäftigt sich mit der Umsetzung der beschränkten EStPflicht und folgt auf die in § 49 normierte Bestimmung der beschränkt stpfl. Einnahmen. § 50 differenziert dabei in die Veranlagung beschränkt stpfl. Einkünfte (Abs. 1, Abs. 3) und in die abgeltende Besteuerung durch Abzugssteuern (Abs. 2). § 50 liegen dabei folgende Grundüberlegungen zugrunde:

- ▶ **Umsetzung der beschränkten Steuerpflicht:** § 49 Abs. 1 definiert die inländ. Einkünfte, die nach § 1 Abs. 4 eine beschränkte EStPflicht begründen. § 50 setzt die Folgen der beschränkten StPflicht um, die entweder in einer Veranlagung (Abs. 1) oder einer Abgeltung des StAbzugs (Abs. 2) münden können.
- ▶ **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 – wie es auch § 4 Abs. 4 für BA und § 9 für WK erfordert – durch die Erzielung stpfl. Erträge im Inland veranlasst.
- ▶ **Ausblendung der persönlichen Verhältnisse:** 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 Einkünfte – keine steuerwirksame Berücksichtigung möglich ist. Insbesondere beschränkt stpfl. ArbN verfügen oft nur über die Einkunftsquelle des (inländ.) Arbeitslohns, so dass hier eine erweiterte Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse angezeigt ist. Zum anderen ist die hierdurch erfolgte Annäherung an die Besteuerung von unbeschränkt stpfl. ArbN auch aus Gründen der Gleichbehandlung geboten. ArbN beziehen ihre Einkünfte typischerweise überwiegend aus stpfl. Arbeitslohn beziehen.
- ▶ **Sicherung der Progressionswirkung:** Die Progressionswirkung tritt durch die Anwendung der Grundtabelle ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags unmittelbar ein. Nur bei ArbN, deren Einkünfte typischerweise nur aus den (inländ.) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestehen, wird der Grundfreibetrag und werden damit die persönlichen Verhältnisse insoweit berücksichtigt. Die ausländ. Einkünfte werden dagegen nicht ermittelt und damit nicht in die Festlegung des StSatzes einbezogen.
- ▶ **Vereinfachung des Verfahrens:** 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 im Rahmen einer Veranlagung korrigiert:
  - ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 1* sieht eine Veranlagung für Einkünfte eines inländ. Betriebs vor.

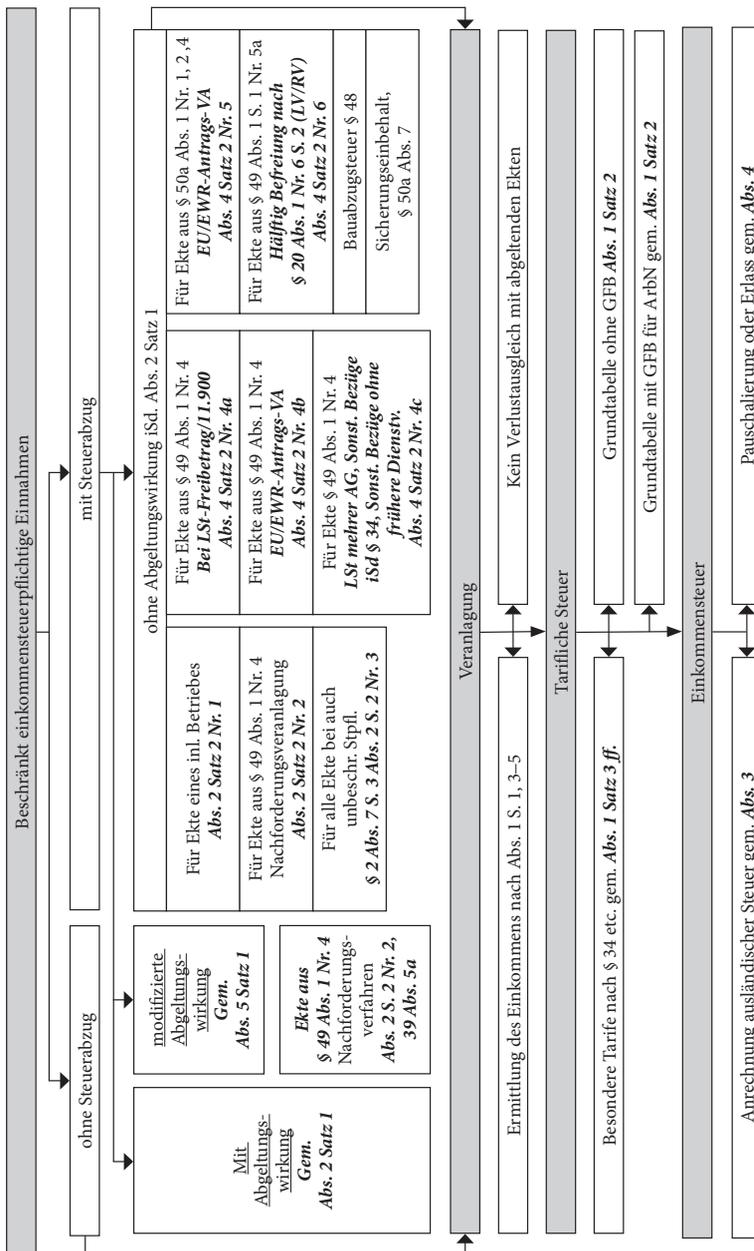
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 2* nimmt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Abgeltungswirkung aus, wenn beim LStAbzug fälschlicherweise von einer unbeschränkten StPflcht ausgegangen wurde. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind dann entweder im Rahmen eines Nachforderungsverfahrens entsprechend § 39 Abs. 7 nachzuerheben oder in eine Nachforderungsveranlagung einzubeziehen.
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 3* nimmt – klarstellend – alle Einkünfte von der Abgeltungswirkung aus, wenn ein Fall des Wechsels von der und zur unbeschränkten StPflcht nach § 2 Abs. 7 Satz 3 vorliegt.
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a* sieht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Pflichtveranlagung für ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 vor, wenn ein Freibetrag als LStAbzugsmerkmal erfasst wurde.
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b* sieht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Antragsveranlagung für ArbN mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und -Wohnsitz vor.
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c* sieht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Antragsveranlagung für ArbN in den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 2 (mehrere ArbG), Nr. 5 (LSt auf sonstige Bezüge iSd. § 34) und Nr. 5a (LSt auf sonstige Bezüge ohne Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen) vor.
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 5* sieht für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 5 eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung vor, wenn dies durch einen Stpfl. mit Staatsangehörigkeit und Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU bzw. im EWR beantragt wird.
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 6* sieht für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5a eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung vor, wenn § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (hälftige StBefreiung für bestimmte Lebens- und Rentenversicherungen) vorliegt und dies beantragt wird.

**Härtefälle vermeiden:** Härtefälle, die einer Aktivität beschränkt Stpfl. im Inland entgegenstehen können, sollen durch Pauschalierungs- und Erlassmöglichkeiten nach Abs. 4 aufgefangen werden, wenn ein besonderes öffentliches Interesse besteht. Gleichfalls stehen die allgemeinen Milderungsmöglichkeiten in Form einer abweichenden StFestsetzung nach § 163 AO oder eines Erlasses nach § 227 AO zur Verfügung.

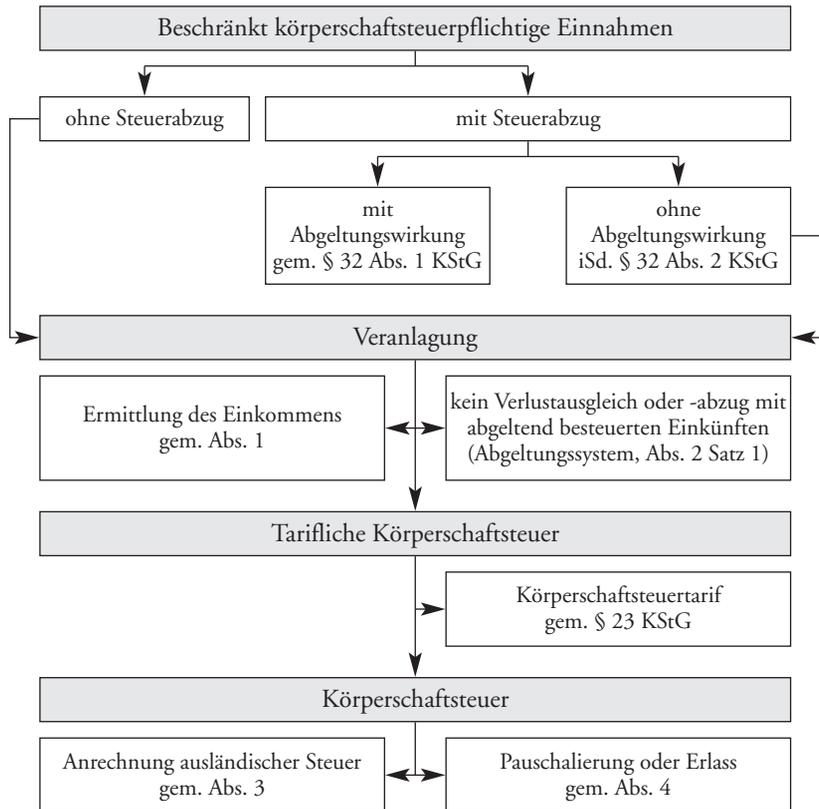
2. Zusammenhang zwischen Steuerabzug und Veranlagung (Prüfungsreihenfolge)

Die Prüfungsreihenfolge kann vereinfacht wie folgt dargestellt werden:

► bei beschränkter Einkommensteuerpflicht:



► bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht:



II. Rechtsentwicklung des § 50

3

**ESTg 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): Inhaltliche Verankerung der beschränkten StPflcht in § 2 Nr. II mit eingeschränkten Abzugsmöglichkeiten (§ 13 Abs. 2, § 27).

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

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

**ESTändG und KStändG v. 29.4.1950** (BGBl. I 1950, 95): Neufassung des Abs. 1 erlaubt, bestimmte Steuerbegünstigungen in Anspruch zu nehmen.

**ESTändG 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 Vermögensabgabebzahlungen 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.

**Gesetz 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.

**Gesetz 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.

**Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze 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 FinBeh. 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 Haushaltsfreibetrags 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 3 nicht vorgelegen haben.

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

**Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990** (BGBl. I 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)).

**StEntlG 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 Gesetz 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.

**EURLUmG 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).

**Gesetz 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).

**Gesetz 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).

**UntStReformG 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.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74):

► *Neuordnung und Neufassung des § 50:*

- Zusammenfassung der Regelungen zur Veranlagung beschränkt Stpfl. in Abs. 1, in welchem Abs. 2 aF (Verlustbeschränkung) und Abs. 3 aF (Steuertarif, Mindeststeuer) aufgehen,
- Überführung der Regelungen zur Abgeltungswirkung des StAbzugs von Abs. 5 aF in Abs. 2, zur Anrechnung ausländ. Steuern bei der Veranlagung der Einkünfte inländ. BS von Abs. 6 aF in Abs. 3 und zu StErlass und pauschaler StFestsetzung von Abs. 7 aF in Abs. 4.

► *Materielle Änderungen (unionsrechtlich notwendige Anpassungen):*

- Wegfall des Erfordernisses der Aufbewahrung von Unterlagen im Inland,
- Wegfall des Mindeststeuersatzes,
- Wegfall des vereinfachten Erstattungsverfahrens für StAbzüge nach § 50a zugunsten eines Veranlagungswahlrechts für EU-/EWR-Staatsbürger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der EU/EWR.

► *Anwendungszeitpunkt:* Ab VZ 2009 (§ 52 Abs. 1). Das vereinfachte Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 aF ist letztmals anzuwenden auf Vergütungen, die vor dem 1.1.2009 zufließen (§ 52 Abs. 58 Satz 2).

► *Kommentierung zum Stand vor JStG 2009 (Bearbeitungsstand August 2008):* Siehe elektronisches HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): In Abs. 1 Satz 3 wird § 4f durch § 9c ersetzt, der die Kinderbetreuungskosten regelt.

**BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Folgeänderung des Abs. 1 Satz 4 zum Wegfall der Vorsorgepauschale.

**BegleitG zur 2. Föderalismusreform v. 10.8.2009** (BGBl. I 2009, 2792; BStBl. I 2009, 866): Einfügung des Abs. 2 Satz 8: Zuständigkeit des BZSt. in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 frühestens ab 1.1.2012 zur Schaffung einer zentralen Zuständigkeit für das StAbzugsverfahren.

**JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Redaktionelle Änderung in Abs. 1 Satz 4 beim Verweis auf § 10. Bei Abs. 4 Nr. 1 und 2 werden die Worte „im Zusammenhang mit“ durch das Wort „an“ ersetzt, um „klarzustellen“, dass ein besonderes öffentliches Interesse nur hinsichtlich der Veranstaltung selbst, nicht aber hinsichtlich der – im Zusammenhang damit stattfindenden – Begleitveranstaltungen vorliegt; s. Anm. 427.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Redaktionelle Folgeänderungen aus der Aufhebung des § 9c und der Übernahme des Abzugs der Kinderbetreuungskosten in den § 10 Abs. 1 Nr. 5.

**BeitrRLUmsG v. 7.11.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Anpassung des Abs. 1 Sätze 2 und 4, wonach der Abzug des Grundfreibetrags und SA auf die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit begrenzt wird. In Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 wird der Verweis auf § 39 Abs. 5a durch Verweis auf § 39 Abs. 7 ersetzt; ebenso wird Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a neugefasst, um die Folgen des Wegfalls der LStKarte und deren Ersatz durch das Verfahren der elektronischen LStAbzugsmerkmale (Änderung der §§ 39, 39e) abzubilden.

**ZustÜbertrVO v. 24.6.2013** (BGBl. I 2013, 1679; BStBl. I 2014, 23): Nachdem das BegleitG zur 2. Föderalismusreform v. 10.8.2009 (BGBl. I 2009, 2702; BStBl. I 2009, 866) bereits die Grundlage dafür gelegt hatte, das Verfahren für die Veranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 frühestens zum 1.1.2012 von den FÄ weg zentral hin zum BZSt. zu verlagern, legt die VO fest, dass der Übergang der Verantwortung auf das BZSt. für alle Vergütungen gilt, die nach dem 31.12.2013 zufließen.

**Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015** (BGBl. I 2015, 1834): Streichung des Wortes „insbesondere“ in Abs. 4 Satz 1 mit der Folge, dass die bisherigen Regelbeispiele zu den tatbestandlichen Anwendungsfällen werden (vgl. Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 23.9.2015, BTDrucks. 18/6094, 83).

**Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen – BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Neufassung von Abs. 1 Satz 3, in dem der bisherige Ausschluss von § 10 Abs. 1 auf § 10 Abs. 1, 1a Nr. 1, 3 und 4 sowie Absätze 2 bis 6 konkretisiert wurde, mithin also § 10 Abs. 1a Nr. 2 (Versorgungsleistungen) vom Abzugsverbot ausgenommen wurden.

**Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Einfügung Abs. 2 Nr. 6 und Rückausnahme vom Abgeltungsprinzip für hälftig ausgenommene Einkünfte aus Kapitalvermögen aus Lebens- und Rentenversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2; Ergänzung der Rückausnahme in Abs. 2 Nr. 4a um den Mindestlohn von 11 900 € sowie Einfügung von Abs. 2 Nr. 4c.

**Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (KlimaschutzUmsG) v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Einfügung von § 35c in Abs. 1 Satz 3 als für beschränkt Stpfl. nicht anwendbare Vorschrift.

**Zweites Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen – 2. FamEntlastG** (BGBl. I 2020, 2616, BStBl. I 2020, 1347): In Abs. 2 Satz 2 Nummer 4 wird der Betrag von 11.900 € durch 12.250 € ersetzt.

**Jahressteuergesetz 2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6):

- ▶ In Abs. 1 wird ein neuer Satz 3 eingefügt, wonach sich die Hinzurechnung des Grundfreibetrages für die Bemessung des Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen beschränkt und nicht kumulativ mit den erhöhten Steuersätzen nach § 32b Abs. 2 bzw. § 2 Abs. 5 AStG zu einer Übermaßbesteuerung führt.

- ▶ Abs. 1a wird neu eingefügt und lässt den Abzug von Beiträgen zu Versorgungseinrichtungen für EU oder EWR Staatsangehörige sowie Schweizer Staatsangehörige zu, wenn eine gesetzliche Pflichtmitgliedschaft für die inländische Berufsausübung erforderlich ist.
- ▶ Abs. 2 wird durch den Satz 9 ergänzt, wonach für die Einkünfte nach Abs. 2 Nr. 6 (Kapitalerträge aus Lebensversicherungen) die Zuständigkeit des Finanzamts des Schuldners begründet wird.
- ▶ Satz 10 sieht die entsprechende Anwendung des § 46 Abs. 3 (Freigrenze von 410 € für nicht lohnsteuerverpflichtete Einkünfte) und 5 (Rechtsverordnung für Milderung von die Freigrenze übersteigenden Einkünften) vor, wenn Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 vorliegen.

4 Einstweilen frei.

### III. Bedeutung des § 50 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

#### 5 1. Bedeutung

§ 50 gestaltet die beschränkte Steuerpflicht dadurch, dass er

- ▶ für alle beschränkt Steuerpflichtigen zusätzliche Voraussetzungen, Einschränkungen und Abzugsverbote vorsieht (Abs. 1 Sätze 1, 3 bis 5 für BA, WK, und SA, Abs. 2 Satz 1 für die Abgeltungswirkung des StAbzugs und die daraus resultierenden Konsequenzen für den Verlustausgleich und -abzug);
- ▶ für bestimmte Gruppen von Einkünften Milderungen gewährt, nämlich
  - für Einkünfte eines inländ. Betriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 mit dem Ausschluss der Abgeltungswirkung des StAbzugs für die betrieblichen Einkünfte und Abs. 3 mit der Anrechnung ausländ. Steuer),
  - für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Abs. 1 Satz 4b; WK und SA-Pauschale, Ausschluss der Abgeltungswirkung auf Antrag durch Stpfl. mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4b sowie Satz 7; für alle ArbN nach Abs. 2 Nr. 4a und Nr. 4c mit dem Ausschluss der Abgeltungswirkung auf Antrag in den Fällen eines Freibetrags bei Arbeitslohn über 11 900 €, mehreren ArbG ohne Zusammenrechnung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2, LSt für bestimmte begünstigte sonstige Bezüge nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 sowie LSt für sonstige Bezüge ohne Einbeziehung des früheren ArbG nach § 46 Abs. 2 Nr. 5a);
  - für Einkünfte, bei denen die Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 (ua. künstlerische Darbietungen), Nr. 2 (ua. Verwertung der Tätigkeiten nach Nr. 1) oder Nr. 4 (Aufsichts- und Beiratsvergütungen) unterlagen (Ausschluss der Abgeltungswirkung auf Antrag durch Stpfl. mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 sowie Satz 7);
  - für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (hälftige StBefreiung des Unterschiedsbetrags bei Einlösung bestimmter LV), die bei der Bemessung der KapErtrSt bei beschränkt Stpfl. nach § 43 Abs. 1 Satz 1

Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 unberücksichtigt bleibt, mit dem Ausschluss der Abgeltungswirkung.

- ▶ *für bestimmte beschränkt Steuerpflichtige Rückausnahmen* zulässt, nämlich
  - für beschränkt StPfl. gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, bei denen nachträglich das Fehlen der Voraussetzungen für die unbeschränkte StPfl. gem. § 1 Abs. 2 (erweiterte unbeschränkte StPfl. für Auslandsbedienstete), § 1 Abs. 3 (fiktive unbeschränkte StPfl.) oder § 1a (Splittingtarif) festgestellt wurde (Nachforderungsverfahren nach Abs. 2 Satz 2 iVm. § 39 Abs. 7 oder Veranlagung nach § 46), und
  - für beschränkt stPfl. ArbN, die als LStAbzugsmerkmal einen Freibetrag nach § 39a Abs. 4 erhalten und mehr als 11 900 € Jahresarbeitslohn erzielt haben (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a), als EU-/EWR-Staatsangehörige mit entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt die Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 iVm. Abs. 2 Satz 7 beantragt haben (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4b), sowie ArbN bei mehreren ArbG ohne Zusammenrechnung für LStZwecke (§ 46 Abs. 2 Nr. 2) oder bestimmten sonstigen Bezügen (§ 46 Abs. 2 Nr. 5) oder sonstigen Bezügen ohne Zusammenrechnung mit den Bezügen früherer ArbG (§ 46 Abs. 2 Nr. 5a).
- ▶ *Regelungen über Pauschalierung und Erlass* im Falle eines besonderen öffentlichen Interesses vorsieht (Abs. 4).

## 2. Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht

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. 12.

**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 LStJahresausgleich: 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; krit. *Herrmann*, FR 1989, 605 (609).
- Begrenzung des SA-Abzugs: FG Hamb. v. 6.2.2003 – VII 240/01, nv., BeckRS 2003, 21014107, rkr.
- Pauschalierung nach Abs. 4: § 34c Abs. 5, der wie § 50 Abs. 4 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 (BFH v. 19.11.2003 – I R 57/02, BFH/NV 2004, 766).

**Verfassungsrechtliche Bedenken** bestehen gegen die Versagung des Veranlagungswahlrechts für ArbN nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b und nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 bei beschränkt Stpfl., die nicht – wie in Abs. 2 Satz 7 vorausgesetzt – Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats sind oder keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU/im EWR haben (*Kumpff/Roth*, StuW 1996, 259 [262 f.]; aA FG Düss. v. 3.6.2005 – 6 K 6230/02, EFG 2005, 1738, rkr.; Begr. zum JStG 1996, BTDrucks. 13/1558, 148).

Bedenken bestehen auch gegen den ohne nachvollziehbaren Grund vorgenommenen Ausschluss von Einnahmen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 (Lizenzen ua.) vom Veranlagungswahlrecht nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5.

### 7 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

**Weitgehende Vereinbarkeit mit Unionsrecht:** Für Sachverhalte innerhalb der EU müssen die Regelungen der beschränkten StPflcht im Allgemeinen (vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 12 ff.) und des § 50 im Besonderen dem AEUV genügen. Dies trifft für die meisten Einzelregelungen des § 50 zu, wie vom EuGH festgestellt oder durch Umsetzung von EuGH-Urteilen in nationales Recht gewährleistet ist (vgl. auch die Kommentierung – Stand August 2008 –, vor dem JStG 2009 Anm. 7, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)):

- ▶ *Keine Diskriminierung von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern* aufgrund der möglichen Antragsveranlagung nach § 1 Abs. 3, wenn im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte bestehen und keine Vergünstigungen aus der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands im Wohnsitzstaat erfolgen können.
- ▶ *Kein Ausschluss persönlicher Verhältnisse bei Arbeitnehmern* durch Berücksichtigung des Grundfreibetrags nach Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2, jedenfalls bis zur Höhe der beschränkt stpfl. Einkünfte abzüglich der abziehbaren Aufwendungen.
- ▶ *Kein Ausschluss des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen* mehr nach § 10 Abs. 1 Nr. 2a bei ArbN, nachdem EuGH v. 6.12.2018 (EuGH v. 6.12.2018 – C-480/17 – Schröder, ABl. EU 2019 Nr. C 44, 3) für Pflichtbeiträge an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung und eine private Rentenversicherung den Abzug im Rahmen einer beschränkten StPflcht gefordert hat.
- ▶ *Beschränkung des Splittingtarifs durch Einkommensgrenzen:* Das Splittingverfahren ist bei gebietsfremden Eheleuten davon abhängig, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens im Inland erzielt werden oder alternativ ein bestimmter Betrag ausländ. Einkünfte nicht überschritten wird (EuGH v. 14.9.1999 – C-

391/97, Slg 1999, I-5451, § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Dagegen ist der Ausschluss des Splittingtarifs wegen Überschreitung der relativen und absoluten Einkommensgrenze unzulässig, wenn der Ehegatte im anderen Mitgliedstaat nicht stpfl. ist (EuGH v. 25.1.2007 – C-329/05 – Meindl, Slg 2007, I-1107; vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 12).

- ▶ *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 – C-80/94 – Wierlockx, Slg 1995, I-2493). § 10 Abs. 1 Nr. 2 wird durch Abs. 1 Satz 3 nicht erfasst und ist anwendbar.
- ▶ *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 – C-250/95 – Futura Participations, Slg 1997, I-2471).
- ▶ *Keine Bruttobesteuerung für beschränkt Steuerpflichtige:* 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 – C-234/01 – Gerritse, Slg 2003, I-5933). § 50 sieht eine Nettobesteuerung nur für Einkünfte eines inländ. Betriebs, für ArbN mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der EU/im EWR sowie für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 für EU-/EWR-Staatsangehörige mit EU-/EWR-Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt vor. Die Bruttobesteuerung verbleibt jedoch – in rechtl. bedenklicher Weise – für ArbN ohne EU-/EWR-Staatsangehörigkeit oder ohne entsprechenden Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU/im EWR sowie für Einkünfte aus Überlassung von Rechten nach § 50a Abs. 1 Nr. 3.
- ▶ *Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens bei beschränkt Steuerpflichtigen:* Der AEUV 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 – C-290/04 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, Slg 2006, I-9461).
- ▶ *Unzulässigkeit der Bruttobesteuerung im Abzugsverfahren bei beschränkt Steuerpflichtigen:* Bereits im StAbzugsverfahren müssen die BA abziehbar sein, wenn diese in unmittelbarem Zusammenhang mit inländ. Einnahmen stehen. § 50a Abs. 3 setzt dies entsprechend um. Die Beschränkung im Abzugsverfahren auf BA in unmittelbarem Zusammenhang mit der stpfl. Tätigkeit ist rechtmäßig (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, Slg 2006, I-9461).

**Bedenken bestehen** insbes. (noch) bei folgenden Vorschriften hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit dem AEUV:

- ▶ *Ausschluss 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 – C-169/03 – Wallentin, Slg 2004, I-6443; vgl. Vor §§ 1, 1a Anm. 12), und dies auch, wenn § 1 Abs. 3 nicht anwendbar ist.

- ▶ *Nicht gänzliche beseitigte Belastungswirkung der Kapitalertragsteuer:* Die Abgeltungswirkung des StAbzugs und die damit verbundene fehlende Anrechnungsmöglichkeit begegnet unionsrechtl. Bedenken, die in Vertragsverletzungsverfahren zur Dividendenbesteuerung (2004/4349, 2004/4098) führten. Die StPflicht der Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG hat die Belastungsdifferenz beseitigt; sie gewährleistet aber nicht, dass der beschränkt Stpfl. die Einnahmen in einer Veranlagung durch BA mindern kann und enthält insoweit eine Benachteiligung gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen, vgl. § 2 KStG Anm. 12 mwN.
- ▶ *Ausschluss der Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 3* von der Nettobesteuerung erscheint vor dem Hintergrund der unionsrechtl. Vorgaben bedenklich.
- ▶ *Bruttobesteuerung für beschränkt Steuerpflichtige:* Die Besteuerung beschränkt Stpfl. auf Basis der Bruttoeinnahmen für ArbN ohne EU-/EWR-Staatsangehörigkeit oder ohne entsprechenden Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der EU-/EWR sowie für Stpfl. mit Einkünften aus der Überlassung von Rechten nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 ist bestehen geblieben. Gleiches gilt bei Stpfl. ohne Einnahmen nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4, die keine EU-/EWR-Staatsangehörigkeit haben oder aber keinen entsprechenden EU-/EWR-Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt und damit nach Abs. 2 Satz 1 vom Veranlagungswahlrecht ausgeschlossen sind.
- ▶ *Diskriminierender Ausschluss des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1a:* Die Nichtberücksichtigung der SA nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 (Übergabe gegen Versorgungsleistungen) stellt nach EuGH (EuG v. 31.3.2011 – C-450/09 – Schröder, Slg. 2011, I-2513) einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar. Dieser Verstoß wurde behoben, indem Abs. 1 Satz 3 die Anwendung des § 10 Abs. 1a Nr. 2 nicht mehr ausschließt.

§ 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lässt einen Abzug von Unterhaltsleistungen nur für ArbN mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit zu, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt Stpfl. gelten.

**Ausdehnung auf DBA-Vertragsstaaten:** Siehe Anm. 12.

8 Einstweilen frei.

## 9 IV. Geltungsbereich des § 50

**Beschränkte Steuerpflicht:** § 50 gilt für beschränkt EStpfl. und hinsichtlich Abs. 1 Satz 1 (BA/WK), Abs. 1 Satz 3 (SA etc.), Abs. 2 Satz 1 (Abgeltungswirkung), Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (Pflichtveranlagung für Einkünfte eines inländ. Betriebs), Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 (Pflichtveranlagung im Jahr des Wechsels von der und zur unbeschränkten StPflicht), Abs. 3 (Anrechnung ausländ. Steuer) und Abs. 4 (Pauschalierung und Erlass) auch für beschränkt KStpfl. (§ 8 Abs. 1 KStG, R 32 Abs. 1 KStR; vgl. § 32 KStG Anm. 8, 18).

**Erweiterte ebeschränkte Steuerpflicht:** § 50 gilt auch im Fall erweiterter beschränkter StPflicht, 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, Sonder-Nr. 1, 3, Rz. 2.5.1.1). Ein Verlustausgleich sowie ein Verlustabzug nach

§ 10d setzen entsprechend voraus, dass die negativen Einkünfte in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen.

- ▶ *Abs. 2:* Die Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Kapitalertrag und nach § 50a tritt für erweitert 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.

10–11

## V. Verhältnis des § 50 zu anderen Vorschriften

12

### 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 den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen (vgl. § 1 Anm. 265). 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 (vgl. § 1a Anm. 30). 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 kein *lex specialis* zu Abs. 4 (Pauschalierung oder Erlass), so dass auch beim StAbzug nach § 50a Maßnahmen nach Abs. 4 möglich sind. Der StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 ist bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeschlossen, wenn der Lohn einem LStAbzug durch einen inländ. ArbG unterliegt (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2).

**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 § 1 Abs. 5 AStG:** Die Vorschrift setzt den Authorized OECD Approach (AOA) der OECD (OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010) um und wird ergänzt durch die Betriebsstättenabgrenzungsverordnung (BsGaV). Die Vorschrift ist als Ermittlungsvorschrift angelegt und hätte deshalb systematisch in die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4ff. gehört, vgl. § 49 Anm. 240.

### Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:

- ▶ *Grundsatz:* Die in § 50 geregelten Fragen der Einkunftsermittlung und StFestsetzung für beschränkt Stpfl. sind regelmäßig nicht Gegenstand der DBA; zur Self-Executing Wirkung des im Rahmen des Art. 7 OECD-MA umgesetzten AOA auch auf der Ebene der Gewinnermittlung vgl. *Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA*, 2. Aufl. 2019, Art. 7 OECD-MA Rz. 37ff. Bei der Betriebsstättenbesteuerung sieht Art. 7 Abs. 2 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 StPflcht 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. Der BFH hat in seinem Urteil v. 14.3.1989 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649 in diesem Sinn die Entscheidung des Finanzamtes, einem niederländischen Staatsangehörigen mit Wohnsitz in Deutschland die nach Auffassung des Finanzamtes nach dem DBA-Italien nur deutschen und italienischen Staatsangehörigen zustehende Abkommensanwendung (hier: die nach dem Art. 11 DBA-Italien vorgesehene Freistellung italienischer Einkünfte in Deutschland) zu versagen, als Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 DBA-Italien angesehen und aufgehoben (vgl. hierzu *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908, 912 mwN in Fn. 31).

Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b ermöglicht nur 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 (glA *Kumpff/Roth*, StuW 1996, 259 [263]). Schließlich können deutsche Staatsangehörige den Antrag stellen, von dem die DBA-Staatsangehörigen ausgeschlossen sind. Dieselben Erwägungen gelten für Abs. 2 Satz 2 Nr. 5, welcher das Veranlagungswahlrecht bei Einkünften nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 ebenfalls auf EU-/EWR-Staatsangehörige beschränkt.

- ▶ **Betriebsstätten-Diskriminierungsverbot:** Nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA darf eine BS, 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. *Kumpff*, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 173 f., 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 aufgrund des Personenstands oder der Familienlasten zu gewähren, die er seinen ansässigen Personen gewährt. Diese Einschränkung soll sicherstellen, dass es über das Diskriminierungsverbot zu keiner doppelten Berücksichtigung der aufgeführten Abzugsbeträge im Wohnsitz- und Betriebsstättenstaat kommt (vgl. *Brunns* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 24 OECD-MA Rz. 98).

Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot ist für § 50 von Bedeutung und verlangt, dass die Gewinnermittlungsvorschriften für BS sich nicht von denen für inländ. Unternehmen unterscheiden. Der Ausschluss des Grundfreibetrags bei der Bemessung der tariflichen ESt kann (ebenso wie der frühere Mindeststeuersatz

von 25 %) das Betriebsstättendiskriminierungsverbot verletzen, da die Einkünfte zwar voll der Progression unterworfen werden, aber umgekehrt die Anwendung des unteren Tarifbereichs ausgeschlossen wird. Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung des Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 60) zum Ausdruck gebracht, dass der Grundfreibetrag den persönlichen Verhältnissen zuzuordnen ist und es damit – abgesehen vom Sonderfall der ArbN – Sache des Wohnsitzstaats ist, einen solchen zu gewähren.

Wenn die inländ. BS 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. Dem trägt Abs. 3 Rechnung (s. Anm. 400).

Einstweilen frei.

13–24

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Einkommensermittlung, Steuerbemessung und Steuertarif bei beschränkt Steuerpflichtigen

### I. Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten bei beschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Satz 1)

#### 1. Regelungsstruktur

25

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 (bzw. Tätigkeit) veranlassten Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden (zu diesem Korrespondenzgedanken vgl. § 4 Anm. 785; § 9 Anm. 107). 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 erfordert, 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.

Einstweilen frei.

26–34

#### 2. Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug

##### a) Betriebsausgaben und Werbungskosten

35

**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; vgl. § 4 Anm. 750 ff.). Die Besonderheiten beim Schuldzinsenabzug (§ 4 Abs. 4a; Überentnahmen, § 4h; Zinsschranke; § 8c KStG), die Abzugsverbote in § 4 Abs. 5, 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 zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1, vgl. § 9 Anm. 65 ff.) und auf die in § 9 Abs. 1 Satz 3 sowie in Abs. 2–6 enthaltenen Einzelregelungen verwiesen.

**Betriebsausgaben/Werbungskosten bei abgeltendem Steuerabzug:** Wird bei beschränkt Stpfl. die ESt durch StAbzug erhoben, ist die Abziehbarkeit von BA/WK ausgeschlossen, wenn der StAbzug nach Abs. 2 Satz 1 abgeltende Wirkung hat (vgl. Anm. 120).

Die Abzugsteuer vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a Abs. 1 gilt nach Abs. 2 Satz 1 die ESt ab. Auch bei der Veranlagung der Einkünfte eines inländ. Betriebs, der Pflichtveranlagung für ArbN nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a und c oder der Antragsveranlagung für EU-/EWR-ArbN mit EU-/EWR-Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b bleibt die Abgeltungswirkung für stabzugspflichtige Einkünfte vom Kapitalertrag oder nach § 50a erhalten; die Rückausnahme gilt schließlich nur für die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Insoweit können keine BA/WK nach Abs. 1 abgezogen werden. Selbiges gilt für die Rückausnahme nach Abs. 2 Nr. 6 nur für die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6.

Im Nachforderungsverfahren nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ist – im Gegensatz zur Nachforderungsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 iVm. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 – kein Abzug von BA/WK vorgesehen. Dort wird nur die LSt nachgefordert, ohne dass WK berücksichtigt werden, die nicht schon im LStVerfahren zu berücksichtigen waren. Es erfolgt nur eine Korrektur der zu Unrecht angenommenen unbeschränkten Stpfl.

In den Fällen des Wechsels von der oder zur unbeschränkten StPflicht entfällt die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 für alle StAbzüge nach Abs. 2 Satz 1.

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

- § 3c (Aufwendungen im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen); vgl. BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351; BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450; BFH 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. 5b (GewSt);
- § 4 Abs. 6 (Parteispenden nur SA);
- § 4 Abs. 8 iVm. §§ 11a und 11b (Erhaltungsaufwendungen in Sanierungsgebieten und Entwicklungsbereichen sowie Baudenkmalen);
- § 4 Abs. 9 (Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung);
- § 4h (Zinsschranke);
- § 9 Abs. 2 (Fahrtkosten);
- § 9 Abs. 4a (Mehraufwendungen für Verpflegung);
- § 9 Abs. 5 (entsprechende Geltung des § 4 Abs. 5 – nicht abziehbare BA);
- § 9 Abs. 6 (Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung);

- § 12 (Lebensführung, freiwillige Zuwendungen, ESt, USt auf bestimmte nicht abziehbare BA).

**Keine inländische Aufbewahrung von Unterlagen:** Abs. 1 erfordert keine über die §§ 145 ff. AO hinausgehenden Aufbewahrungspflichten mehr. Bis VZ 2008 war noch die Aufbewahrung im Inland eine Tatbestandsvoraussetzung. 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. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140).

Einstweilen frei.

36–37

## b) 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 stehen (weil solche nicht erzielt werden konnten).

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

### Wirtschaftlicher Zusammenhang:

- ▶ *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).
- ▶ *Nur wirtschaftlicher Zusammenhang:* Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der BA/WK mit den inländ. Einkünften ist gegeben, wenn diese Aufwendungen durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlasst sind, die der Erzielung inländ. Einkünfte dient. 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 (s. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140). Das Fehlen der ausdrücklichen Forderung nach einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang in Abs. 1 Satz 1 bedeutet, dass auch ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ausreicht (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84 BStBl. II 1989, 140).

### 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 Zu-

sammenhang mit den Einkünften aus diesem Grundstück (BFH v. 14.11.1951 – IV 215/50 U, BStBl. III 1951, 235; BFH v. 15.1.1980 – VIII R 70/78, BStBl. II 1980, 348; BFH v. 19.2.1982 – III R 108/80, BStBl. II 1982, 449).

- ▶ *Zeitlicher Zusammenhang*: Betriebsausgaben und 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. Besichtigungsreisen können daher 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 Begr. von inländ. Einkünften, so sind nach *Piltz*, IWB 1983, F. 3 Deutschland Gr. 3, 708, die Reisekosten nicht als BA/WK abziehbar.
- ▶ *Örtlicher Zusammenhang*: Der Ort des Anfalls von BA/WK begründet ebenfalls für sich allein keinen 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; BFH v. 18.9.1996 – I R 59/95, BFHE 181, 419). Nach BFH v. 20.7.1988 (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140) ist es bei der Ermittlung der Einkünfte einer inländ. BS für die Abziehbarkeit von BA unerheblich, ob die Aufwendungen von der BS oder vom ausländ. Stammhaus getragen werden.
- ▶ *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. BS Aufwendungen des Stammhauses anteilig als BA zugerechnet, muss nach BFH v. 20.7.1988 (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140) die Angemessenheit des angewandten Verteilungsschlüssels plausibel gemacht werden.
- ▶ *Unmittelbarer 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, also 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). Ein unmittelbarer Zusammenhang ist vom mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu unterscheiden, was sich insbes. aus § 52 Abs. 33 Satz 1 ergibt („weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang“).

#### **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 (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1).

§ 34c Abs. 1–3 ist bei Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird, entsprechend anzuwenden, wenn die Einkünfte zum Betrieb in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (Abs. 3).

- ▶ *Unmittelbarer Zusammenhang*: Die Minderung von nach § 50a Abs. 2 Nr. 1 oder 2 einbehaltener Steuer setzt nach § 50a Abs. 3 Satz 1 voraus, dass die BA/WK mit den dem StAbzug unterliegenden Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. 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*: Vorweggenommene und nachträgliche Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit in Deutschland nicht stbaren Einnahmen stehen, sind nach allgemeinen Rechtsgedanken des EStRechts nicht abziehbar (BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732; BFH 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). Es ist 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 Betriebsausgaben/Werbungskosten im Zusammenhang mit beschränkt steuerpflichtigen Einkünften*, die während der unbeschränkten StPflcht entstehen, sind nur dann abziehbar, wenn sie in Zusammenhang mit stbaren Einkünften gem. der Definition in § 49 Abs. 1 stehen (vgl. Betriebsstättenerrlass, BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.1). Dies tun sie nicht, wenn die Aufwendungen vergeblich sind (vgl. § 49 Anm. 53).
- ▶ *Nachträgliche Betriebsausgaben/Werbungskosten im Zusammenhang mit beschränkt steuerpflichtigen Einkünften*, die während der Zeit der unbeschränkten StPflcht entstehen, müssen im Zusammenhang mit inländ. Einkünfte stehen und durch sie veranlasst sein.
- ▶ *Vorweggenommene Betriebsausgaben/Werbungskosten im Zusammenhang mit unbeschränkt steuerpflichtigen Einkünften*, die während der Zeit der beschränkten StPflcht entstehen, 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 – 6 K 96/05, EFG 2007, 1440, rkr.). Andere für beschränkt Stpfl. geltende Vorschriften sind wegen § 11 Abs. 2 jedoch zu beachten.
- ▶ *Nachträgliche Betriebsausgaben/Werbungskosten im Zusammenhang mit unbeschränkt steuerpflichtigen Einkünften*, 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 mög-

lich, so dass ein Abzug dennoch ausscheidet, wenn andere für beschränkt Stpfl. geltende Vorschriften diesem entgegenstehen.

**Wechsel der subjektiven Steuerpflicht innerhalb eines Kalenderjahres:** Gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 sind die während der beschränkten ESTpflicht erzielten inländ. Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten ESTpflicht einzubeziehen. Im Kj. des Wechsels ist nur eine Veranlagung durchzuführen. Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 stellt klar, dass es dann keine Einkünfte mit abgeltendem StAbzug geben kann. Die in der beschränkten StPfl. erzielten inländ. „Einkünfte“ müssen jedoch gesondert ermittelt werden (vgl. *Schulze zur Wiesche*, IStR 1996, 105 [109]; *Ludewig*, Inf. 1997, 616).

**Zusammenhang und 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 ArbN-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 steht beschränkt stpfl. ArbN zu.

**Zusammenhang und Doppelbesteuerungsabkommen:**

- ▶ *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; zur Self-Executing Wirkung des AOA im Art. 7 OECD-MA auch auf der Ebene der Gewinnermittlung vgl. *Ditz in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 7 OECD-MA Rz. 37 ff.). Somit ergibt sich grds. keine Überschneidung zu Abs. 1 Satz 1. Eine Ausnahme bilden die Vorschriften zur Betriebsstättenbesteuerung. Soweit dort weitergehende Abzugsmöglichkeiten bestehen, gehen diese Abs. 1 Satz 1 vor (zB Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten; vgl. *Reimer in Blümich*, § 50 Rz. 32).
- ▶ *Betriebsstättengewinn:* Die Aufteilung erfolgt grds. nach der direkten Methode (so zB BFH v. 28.3.1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405 [407]; BFH v. 25.6.1986 – II R 213/83, BStBl. II 1986, 785; BFH v. 12.1.1994 – II R 95/89, BFH/NV 1994, 690, Dotationskapital; vgl. § 49 Anm. 240 ff., 250 ff.; ebenso Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.3). Auch die indirekte Methode widerspricht nicht der nach Abs. 1 Satz 1 erforderlichen Zuordnung der BA. Hier wird in einer Art Pauschalierung die Zuordnung nach wirtschaftlichem Zusammenhang durch Unterstellung ihrer proportionalen Entwicklung zur gewählten Schlüsselgröße erreicht.
- ▶ *Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur inländ. Betriebsstätte eines ausländ. Stammhauses:* Siehe Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076.
- ▶ *Abziehbarkeit ausländischer Ertragsteuern:* Ausländische Ertragsteuern sind nach Abs. 3 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.
- ▶ *Betriebsstättengewinn nach Doppelbesteuerungsabkommen:* Siehe § 49 Anm. 240 ff., 250 ff.

39–44 Einstweilen frei.

**3. Rechtsfolge: Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten**

45

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

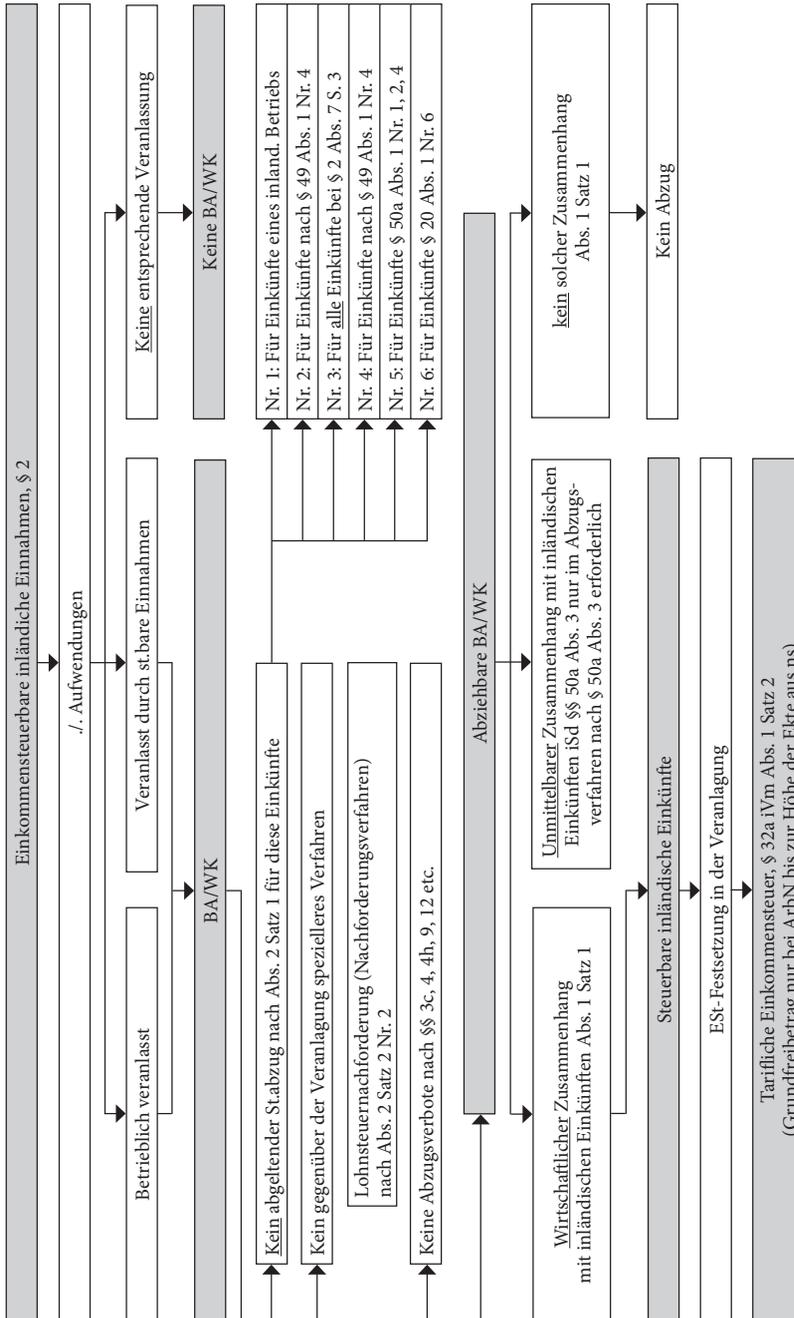
Diese Abziehbarkeit tritt aber nur ein,

- 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 Abs. 2 Satz 1 grds. abgegolten, vgl. auch Anm. 120. Eine Berücksichtigung von BA/WK ist nicht ausgeschlossen, wenn eine Ausnahme von der abgeltenden Wirkung des StAbzugs besteht.
- 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. 80.

Einstweilen frei.

46–49

50 4. Übersicht zu den abziehbaren Betriebsausgaben und Werbungskosten



51–59 Einstweilen frei.

## II. Steuerbemessung bei beschränkt Steuerpflichtigen durch Veranlagung nach § 32a Abs. 1 (Abs. 1 Satz 2 und 3)

**Schrifttum:** *Baranowski*, Mindeststeuersatz bei beschränkter Einkommensteuerpflicht, KFR 5/2001, F. 11 EStG § 50, 1/01, 185; *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 7/2001, F. 3 Gr. 3, 1333; *Jahn*, Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige verstößt gegen Diskriminierungsverbot, PiStB 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 6/2004, F. 3 EStG § 50, 1/04, 227.

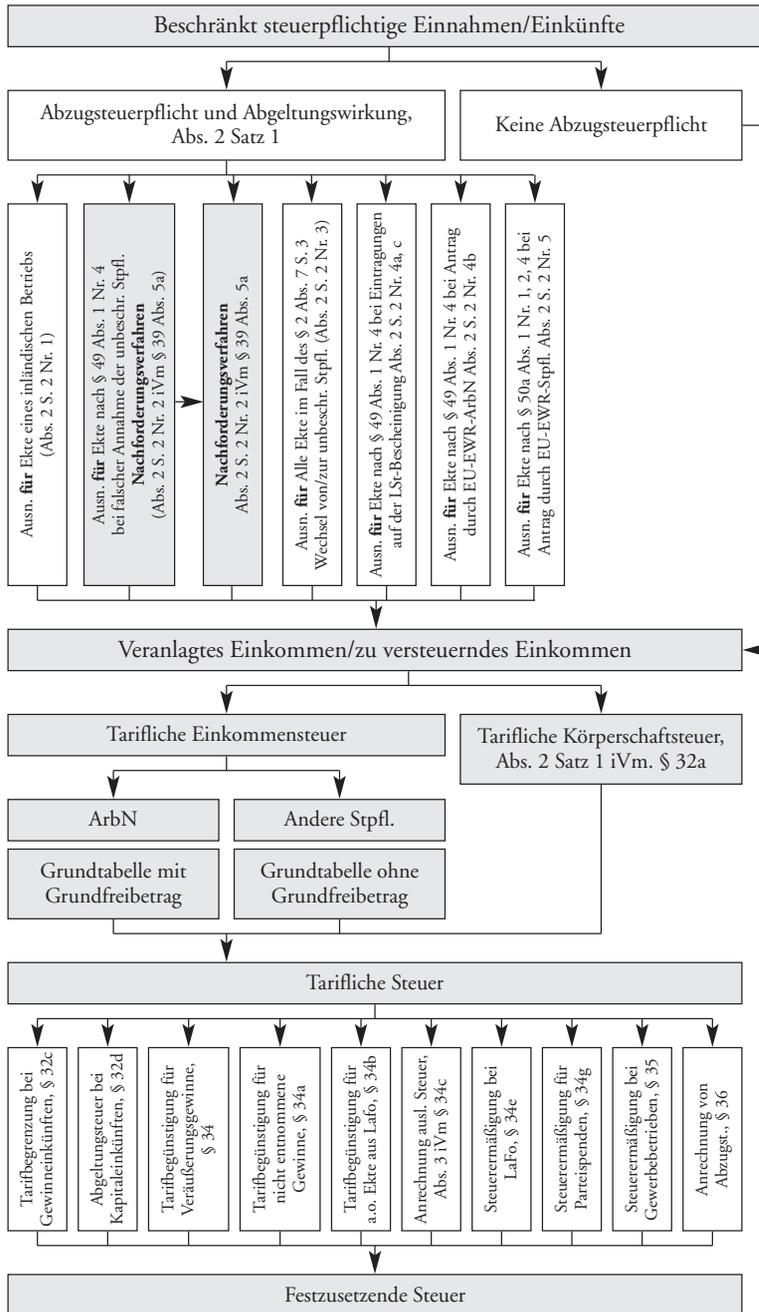
### 1. Regelungsstruktur

60

**Grundstruktur:** Bei der Veranlagung bemisst sich die ESt für beschränkt Stpfl. gem. Abs. 1 Satz 2 nach § 32a Abs. 1 (Grundtarif). Der Grundfreibetrag ist nicht zu berücksichtigen und daher dem zu versteuernden Einkommen (zvE) hinzuzurechnen, sofern nicht beschränkt estpfl. ArbN betroffen sind und soweit Einkünfte aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 abzüglich der nach Abs. 1 Satz 4 abziehbaren Aufwendungen vorliegen (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2, vgl. Anm. 72). 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]).

**Kein Mindeststeuersatz seit Veranlagungszeitraum 2009:** Der in Abs. 3 Satz 2 aF enthaltene Mindeststeuersatz ist durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) entfallen. Die damit beabsichtigte Sicherung der Progressionswirkung ist im JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74; s. Anm. 3) durch den Ausschluss des Grundfreibetrags bei der Anwendung der Grundtabelle ersetzt worden.

Übersicht zur Funktionsweise des Abs. 1 Satz 2:



61–69 Einstweilen frei.

**2. Veranlagung nach § 32a Abs. 1****a) Veranlagung**

70

**Fälle einer Veranlagung:**

- ▶ *Grundfall:* Eine Veranlagung ist bei beschränkt Stpfl. immer vorzunehmen, wenn die ESt bei beschränkt Stpfl. nicht durch StAbzug nach Abs. 2 Satz 1 abgegolten ist. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs entfällt in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 (vgl. Anm. 200).
- ▶ *Keine Veranlagung iSd. Abs. 1,* sondern eine Nachforderung von LSt findet im Falle des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 statt, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die unbeschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 2, 3 oder § 1a nicht vorgelegen haben (vgl. Anm. 230).
- ▶ *Veranlagung bei Arbeitnehmern:* Bei ArbN gilt für die Veranlagung § 46 (ArbN-Veranlagung), 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 Lohnsteuer:* Die LSt, die von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einbehalten wird, gilt mit dem StAbzug grds. als abgegolten (Abs. 2 Satz 1). Wird unabhängig hiervon eine Veranlagung durchgeführt, so sind die abgegoltenen Einkünfte, von denen der Abzug vom Kapitalertrag oder der StAbzug nach § 50a Abs. 1 vorgenommen wurde, nicht einzubeziehen.
  - ▷ *Ein rechtswidrig unterlassener Steuerabzug* kann dagegen nicht im Veranlagungsverfahren nachgeholt werden (BFH v. 20.11.1974 – I R 1/73, BFHE 114, 530; BFH v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628; BFH v. 5.12.1990 – I R 19/89, BFH/NV 1991, 805; BFH 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 mitgeteilt wurde. § 39 Abs. 7 Satz 4 erlaubt die Nachforderung vom ArbN auch, wenn dieser dem FA den Eintritt der beschränkten StPfl. nicht unverzüglich angezeigt hat.
  - ▷ *Veranlagung bei nicht lohnsteuerpflichtigem 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; BFH v. 16.5.1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642; BFH 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.

**Bemessung der Einkommensteuer:**

- ▶ *Anwendung der Grundtabelle:* Der EStTarif bemisst sich nach der Grundtabelle (§ 32a Abs. 1). Eine Zusammenveranlagung von Ehegatten unter Anwendung des Splittingverfahrens (§ 32a Abs. 5) ist für beschränkt Stpfl. nicht möglich, weil dafür beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. sein müssen (§ 26 Abs. 1 Satz 1). Die Anwendung von § 32a Abs. 6 (Splittingverfahren für Verwitwete und Wiederverheiratete) ist durch Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen. Arbeitnehmer, 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 Splittingverfahren beantragen, wenn sie gem. § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln sind.

- ▶ *Verfassungs- und Unionsrecht:* 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; BFH 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 Unionsrecht, wenn eine Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse im Wohnsitzstaat gewährleistet ist, vgl. Anm. 7.
- ▶ *Besondere Tarifvorschriften und Steuerermäßigungen:* Die Tarifbegünstigungen nach § 34 (außerordentliche Einkünfte), § 34a (nicht entnommene Gewinne) wie auch die StErmäßigungen nach § 34g (Spenden) und § 35 (GewSt) sind ebenso wie der gesonderte StTarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d nicht durch Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen und daher auch für beschränkt Stpfl. anzuwenden.

#### 71 b) Hinzurechnung des Grundfreibetrags (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

Das zVE ist vor der Ermittlung der tariflichen ESt um den Grundfreibetrag zu erhöhen.

Der Grundfreibetrag dient der Freistellung des Existenzminimums (vgl. § 32a Anm. 21) und soll beschränkt Stpfl. nicht zustehen. Die persönlichen Verhältnisse der beschränkt Stpfl. sollen im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden (zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit vgl. Anm. 6, zur unionsrechtl. Zulässigkeit vgl. Anm. 7).

Der Ausschluss des Grundfreibetrags soll bei beschränkt Stpfl. typisierend die Progression abbilden, die bei einer Einbeziehung des Welteinkommens in die Ermittlung des progressiven StSatzes gelten würde, und der Grundfreibetrag als persönlicher Umstand nur im Wohnsitzstaat berücksichtigt werden. Zur Rückausnahme für ArbN vgl. Anm. 72.

#### 72 c) Rückausnahme für Arbeitnehmer (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)

**Hintergrund der Rückausnahme:** ArbN beziehen ihr Einkommen typischerweise überwiegend aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, so dass sich stl. Abzugsbeträge für das Existenzminimum bzw. persönliche Verhältnisse im Wohnsitzstaat nicht auswirken können. Den unionsrechtl. Vorgaben (vgl. Anm. 7 der Vorkommentierung – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) ist der Gesetzgeber dadurch nachgekommen, dass alle ArbN den Grundfreibetrag beanspruchen können – gleich ob ein oder kein EU-/EWR-Bezug oder andere Einkünfte im Wohnsitzstaat bestehen. Der Grundfreibetrag kann jedoch nur insoweit in Anspruch genommen werden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abzug der Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 4 vorliegen.

**Tatbestandsvoraussetzung für die Rückausnahme:**

- ▶ *Arbeitnehmer:* Beschränkt stpfl. ArbN sind natürliche Personen gem. § 1 Abs. 4, die (auch) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen.

- ▶ *Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4:* Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19), die für eine Tätigkeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 geleistet werden (s. § 49 Anm. 730 ff., § 19 Anm. 51 ff.).

**Rechtsfolge:** Die Hinzurechnung des Grundfreibetrags bei der Ermittlung der tariflichen ESt unterbleibt, soweit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

#### d) Vermeidung der Übermaßbesteuerung (Abs. 1 Satz 3)

73

Die Steuerfreistellung des Existenzminimums ist bei beschränkt Steuerpflichtigen die Aufgabe des Wohnsitzstaates, weswegen der Grundfreibetrag nach Abs. 1 Satz 2 EStG dem inländischen zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet und dadurch der Steuersatz wird, der sich ohne Ansatz des Grundfreibetrages ergeben würde.

Eine „Übermaßbesteuerung“ konnte bei steuerfreien Einkünfte mit Progressionsvorbehalt entstehen, weil sich die Erhöhung der Steuersätze kumuliert und sogar den Spitzensteuersatz übersteigen könnte. Der gleiche Aspekt gilt auch für erweitere beschränkt Steuerpflichtige durch den Progressionsvorbehalts in § 2 Absatz 5. AStR enthaltenen.

Satz 3 sieht nun vor, dass die Hinzurechnung des Grundfreibetrags bei einem Zusammentreffen mit dem Progressionsvorbehalt nur den Steuersatz des zu versteuernden inländischen Einkommens beeinflusst.

Einstweilen frei.

74–79

### III. Ausgeschlossene Vorschriften bei beschränkt Steuerpflichtigen (Abs. 1 Satz 4)

80

#### 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; vgl. im Einzelnen Anm. 6).
- ▶ *Arbeitnehmer:* Abs. 1 Satz 4 sieht für ArbN Rückausnahmen vor. Auf diese Weise werden persönliche Verhältnisse berücksichtigt, die bei ArbN sonst auch im Wohnsitzstaat nicht berücksichtigt werden können, weil der ArbN typischerweise nur beschränkt stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

#### Nach Abs. 1 Satz 3 nicht anzuwendende Vorschriften:

- ▶ *Vorschriften im Einzelnen:* Beschränkt Stpfl. können keine Begünstigung nach § 10 Abs. 1 (SA), § 10 Abs. 1a Nr. 1 (Ehegattenunterhalt), § 10 Abs. 1 Nr. 3 und (Versorgungsausgleich), § 10a (zusätzliche Altersvorsorge), § 10c (SA-Pauschbetrag), § 16 Abs. 4 (Freibetrag bei Veräußerungsgewinnen), § 24b (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende), § 32 (Kinder, Freibeträge für Kinder), § 32a Abs. 6 (Splitting für Verwitwete und Wiederverheiratete) sowie § 33 (agB),

§ 33a (agB in besonderen Fällen), § 33b (Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen), § 35a (StErmäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen) und § 35c (StErmäßigung für energetische Maßnahmen) geltend machen. Nicht ausgeschlossen sind dagegen zB § 10 Abs. 1a Nr. 2 (Versorgungsleistungen bei Vermögensnachfolge) und § 10b (Spenden). Durch das KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 wurde § 35c (StErmäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden) neu in § 50 Abs. 1 Satz 3 aufgenommen.

- ▶ *Bedeutung der Änderung in Abs. 1 Satz 3:* Die durch das KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 neu aufgenommene Vorschrift des § 35c war aus systematischen Gründen in die Liste der nicht anzuwendenden Vorschriften nach § 50 Abs. 1 Satz 3 aufzunehmen, da es sich auch bei der Vorschrift des § 35c um eine die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. betreffende Vorschrift handelt, deren Berücksichtigung Aufgabe des Wohnsitzstaats ist.
- ▶ *Beurteilungszeitpunkt:* Die Abziehbarkeit von SA ist im Zeitpunkt der Leistung zu beurteilen (§ 11 Abs. 2). Der Abfluss während der beschränkten StPfl. führt zur Anwendbarkeit der 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). Bei BA und WK sieht Abs. 1 Satz 1 dagegen als Tatbestandsvoraussetzung einen wirtschaftlichen Zusammenhang vor, ohne dass es auf den Abfluss ankommt.
- ▶ *Tatbestandlich ausgeschlossene Vorschriften:* Eine Vorschrift ist nicht auf beschränkt Stpfl. anwendbar, wenn der Tatbestand der Norm unbeschränkt Stpfl. verlangt. So ist zB § 4g Abs. 1 Satz 1 auf unbeschränkt Stpfl. beschränkt; nur sie können einen Ausgleichsposten bilden.

**Anzuwendende Vorschriften:** Nicht ausdrücklich ausgeschlossene Vorschriften sind auch für beschränkt Stpfl. anwendbar, wenn der Tatbestand erfüllt ist. Insbesondere sind folgende Vorschriften betroffen:

- ▶ *Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils, eines Betriebs oder Teilbetriebes oder eines Geschäftsanteils* bleiben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 abzugsfähig und sind nicht durch Abs. 1 ausgeschlossen.
- ▶ *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. 2 Satz 1 eingreift, bleiben unberücksichtigt (krit. *Hundt*, DB 1980, Beil. zu Heft 17, 23). Ausgaben der in § 10b genannten Art sind wie bei unbeschränkt Stpfl. nicht abziehbar, wenn sie an ausländ. Empfänger geleistet werden, die nicht die Voraussetzungen des § 10b Abs. 1 Satz 2 (Spendenempfänger in der EU/EWR) bzw. deren Belegenheitsstaaten nicht die Voraussetzung des § 10b Abs. 1 Satz 3 (Gegenseitigkeit bei Amtshilfe und Beitreibung) erfüllen.
- ▶ *Der Verlustabzug* (§ 10d) bleibt ebenfalls unberührt, wird jedoch durch die Abgeltungswirkung in Abs. 2 Satz 1 auf zu veranlagende Einkünfte und nach Abs. 1 Satz 1 auf negative Einkünfte in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften eingeschränkt (vgl. Anm. 193).

- *Der gesonderte Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen* nach § 32d Abs. 1 (25 % Abgeltungsteuer) ist anwendbar, soweit Einkünfte aus Kapitalvermögen durch den StAbzug nach § 43 nicht gem. Abs. 2 Satz 1 abgeltend besteuert wurden, sondern in eine Veranlagung einzubeziehen sind. Die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 wird in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aufgehoben (vgl. Anm. 200).

Soweit die Abgeltungswirkung für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 für Einkünfte eines inländ. Betriebs aufgehoben ist, scheidet § 32d tatbestandlich aus, da vorrangige Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen (§ 32d Abs. 1 iVm. § 20 Abs. 8), die in eine Veranlagung einzubeziehen sind. Sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb nicht solche aus einem inländischen Betrieb, entfällt die Abgeltungswirkung nach § 32d Abs. 1 ebenfalls; jedoch greift dann die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ein und schließt den beschränkt Stpfl. von der Anwendung des § 3 Nr. 40 aus.

Die Aufhebung der Abgeltungswirkung in den Fällen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ist auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt und ermöglicht keine Aufhebung der Abgeltungswirkung des StAbzugs für Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Ebenso ist das Nachforderungsverfahren nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 iVm. § 39 Abs. 7 auf die Nachforderung von LSt beschränkt.

In den Fällen des Wechsels von der oder zur unbeschränkten StPfl. wird die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 2 Satz 1 gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 iVm. § 2 Abs. 7 Satz 3 für alle steuerabzugspflichtigen Einkünfte aufgehoben wird. Die tarifliche Steuer auf die zu veranlagenden Einkünfte aus Kapitalvermögen beträgt dann nach § 32d Abs. 1 ggf. 25 %.

Einstweilen frei.

81–89

## IV. Erweiterter Abzug bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern (Abs. 1 Satz 4)

### 1. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 3

90

**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. Dies ist dadurch begründet, dass beschränkt stpfl. ArbN typischerweise über keine ausreichenden Einkünfte im Wohnsitzstaat verfügen, 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 Einkünfte zu weniger als 90 % der deutschen ESt unterliegen und die damit die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 nicht erfüllen, sind dagegen grds. als beschränkt Stpfl. zu besteuern. Für sie gelten dann die Beschränkungen des § 50.

**Vereinbarkeit mit Verfassungs- und Unionsrecht:** Die Begünstigung von ArbN führt weder zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeits- noch das Gleich-

heitsprinzip und ist vielmehr darin begründet, dass der beschränkt steuerpflichtige ArbN typischerweise nur über Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Quellenstaat verfügt, vgl. hierzu Anm. 6 und Anm. 7.

91–92 Einstweilen frei.

### 93 2. Tatbestandsvoraussetzungen

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

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4** sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19),

- für eine Tätigkeit im Inland oder für eine inländ. Verwertung des Arbeitsergebnisses (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a; vgl. § 49 Anm. 732 ff.),
- für eine Tätigkeit im inländ. öffentlichen Dienst (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b; vgl. § 49 Anm. 760 ff.),
- für eine Tätigkeit als Gesellschaftsorgan oder Prokurist für eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c; vgl. § 49 Anm. 775 ff.),
- in Form einer Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 bezüglich eines stpfl. Dienstverhältnisses (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d; vgl. § 49 Anm. 785 ff.),
- für eine Tätigkeit im internationalen Luftverkehr für ein Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e; vgl. § 49 Anm. 790 ff.).

**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 (aA Hess. FG v. 23.9.1988 – IX 173/82, EFG 1989, 117, rkr.).

**Zeitliche Einschränkung nach Halbs. 2:** Die Vorschriften des Satzes 4 können nur angewandt werden, soweit die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 erzielt wurden. Es kommt hierbei auf den Zeitraum an, für den die Einkünfte geleistet werden. Dagegen ist für die zeitanteilige Begrenzung nicht etwa zusätzlich erforderlich, dass „... die Einkünfte nach § 49 Absatz 1 ... nicht“ überstiegen werden; diese hierdurch erfolgte Begrenzung der Höhe nach bezieht sich auf den gesamten Satz 4 und wurde nur irrtümlich nicht durch ein Komma nach „erzielt wurden“ sprachlich abgetrennt (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50, S. 2322).

94 Einstweilen frei.

### 95 3. Rechtsfolge

**Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 3:** Entgegen dem allgemeinen Abzugsverbot in Abs. 1 Satz 3 sind für beschränkt stpfl. ArbN abziehbar:

- Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Nr. 3 und Abs. 3, sowie
- der SA-Pauschbetrag nach § 10c,
- allerdings begrenzt auf die Höhe der Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4, so dass eine darüber hinaus bis zum 31.12.2011 mögliche überschießende Verrechnung bei anderen Einkünften ausscheidet.

**Keine Auswirkung bei abgeltendem Steuerabzug:**

- ▶ *Abgeltender Steuerabzug:* Die erweiterten Abzugsmöglichkeiten nach Abs. 1 Satz 4 gelten im Fall des LStAbzugs mit abgeltender Wirkung (Abs. 2 Satz 1) nicht, s. Anm. 193. 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 Lohnsteuerabzug:* Der ArbN kann eine Berücksichtigung der in Abs. 1 Satz 4 zugestandenen Abzüge auf Antrag über einen Freibetrag nach § 39a Abs. 4 (LStAbzug für beschränkt Stpfl.) erreichen. Der Freibetrag führt zu einer Minderung des LStAbzugs und damit zu einer geminderteren LSt. Nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a wird in diesem Fall die Abgeltungswirkung des LStAbzugs aufgehoben. Da der WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1) und SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1) in der LStTabelle eingearbeitet sind, verbleibt als eintragungsfähiger Freibetrag 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 (§ 10c Abs. 1) übersteigen.

**Gegebenenfalls zeitanteilige Ermäßigung:** Siehe Abs. 1 Satz 5 und Anm. 100 ff.

Einstweilen frei.

96–99

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

100

**Regelungsinhalt:** 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 Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Nr. 3 und Abs. 3, sowie des SA-Pauschbetrags nach § 10c, soweit sie auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt werden. Von der zeitanteiligen Kürzung des Satzes 5 betroffen sind die Jahresbeträge des

- WK-Pauschbetrags (§ 9a Satz 1 Nr. 1) und des
- SA-Pauschbetrags (§ 10c).

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

**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. 2 Satz 1 unterliegen.
- ▶ *Nicht während eines vollen Kalenderjahres 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.

**Rechtsfolge:**

- ▶ *Zeitanteilige Kürzung:* Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 (WK-Pauschbetrag) und § 10c (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 grds. abgeltende Wirkung, sofern nicht nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 eine EStVeranlagung erfolgt. Für die Ermäßigung erscheint es sinnvoll, wegen des Zusammenhangs mit dem LStVerfahren § 39b Abs. 2 Satz 2 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.

101 **C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Sonderregelung für Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen**

Der EuGH hat mit Urteil vom 6. Dezember 2018 in der Rechtssache C-480/17 „Montag“ entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit den Abzug von Pflichtbeiträgen an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung erfordert, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Tätigkeit im anderen Mitgliedstaat besteht. Das BdF vom 26. Juni 2019 (BStBl I S. 624) hat bislang die Umsetzung der Entscheidung sichergestellt.

Nach Abs. 1a sind nunmehr die Beiträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nr. 2 lit. a EStG als Sonderausgaben abziehbar.

Die Begrenzung der Anwendung der Neuregelung auf die genannten Staatsangehörigen mit entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt resultiert aus den Anforderungen des AEUV sowie des im Verhältnis zur Schweiz geltenden Freizügigkeitsabkommens in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit.

Die Beiträge müssen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit stehen. Für Arbeitnehmer ist der Abzug bereits wegen Abs. 1 Satz 4 zulässig.

Ein unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, wenn die Aufwendungen durch die Tätigkeit verursacht sind (vgl. Rz. 33, 42 des o. g. Urteils).

Bezogen auf die Systematik des Einkommensteuergesetzes entspricht dies dem Erfordernis eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs, d. h. einer besonders engen Verbindung zwischen der Tätigkeit, aus der die Einkünfte erzielt werden, und den Aufwendungen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist es hier-für erforderlich, dass die Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst werden (BFH vom 18. April 2012 – X R 62/09, BStBl II S. 721). Bei den in Rede stehenden Einkünften nach § 49 EStG und Aufwendungen i. S. d. § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG besteht das erforderliche Ereignis in der für die Berufsausübung erforderlichen Zulassung bei der jeweiligen berufsständischen Körperschaft mit der infolgedessen bestehenden gesetzlichen Pflichtmitgliedschaft in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung.

Sofern die Voraussetzung für die Berufsausübung auch in einem oder mehreren Aufnahmestaaten darin besteht, dass eine Zulassung in dem jeweiligen Herkunftsstaat vorliegt,

liegt ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang auch in Bezug auf im Ausland erzielte Einkünfte vor, welche jedoch nicht der inländischen Besteuerung unterliegen (vgl. Rz. 47 ff. des o. g. Urteils). Entsprechend dem Urteil des EuGH ist ein Abzug der Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer daher nur in dem Umfang zu gewähren, der dem Anteil der im Inland der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte an den durch die fragliche Tätigkeit erzielten Gesamteinkünften entspricht. Für die Ermittlung der abzugsfähigen Beträge sind die gesamten positiven in- und ausländischen Einkünfte, die durch die entsprechende Tätigkeit erzielt wurden, zugrunde zu legen. Sofern der Betrag der Einkünfte aus einem oder mehreren Staaten negativ ist, fließen diese Einkünfte nicht ein, da der Anteil der aus diesem Staat oder diesen Staaten erzielten Einkünften an den Gesamteinkünften in diesem Fall Null Prozent beträgt. Sofern die inländischen Einkünfte aus dieser Tätigkeit negativ sind, können die Beiträge daher im Inland nicht berücksichtigt werden.

Zur Vermeidung einer mehrfachen steuerlichen Berücksichtigung der Beiträge in mehreren Staaten ist ihr Abzug ausgeschlossen, soweit der Staat, in dem der Steuerpflichtige einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, diese Beiträge ebenfalls berücksichtigt. Auch können die Beiträge nicht berücksichtigt werden, soweit sie die erzielten Einkünfte übersteigen.

Einstweilen frei.

102–119

## D. Erläuterungen zu Abs. 2: Abgeltungsprinzip

**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, PiStB 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 i.H. 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, PiStB 2003, 200; Holthaus, Anmerkungen zu Eckert „Besteuerung von Dividenden an Steuerausländer“, IStR 2002, 406 ff., IStR 2003, 600; Reuter/Klein, Erschüttert Gerrittses 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, Fort-

setzung des Falls „Gerritse“: Neues Veranlagungsrecht für Selbstständige?, PiStB 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; *Heuermann*, 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; *Willenkemper*, Nachforderung von Lohnsteuer bei beschränkter Steuerpflicht und von Anfang an unrichtiger Bescheinigung nach § 39c Abs. 4 EStG, EFG 2007, 1852.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

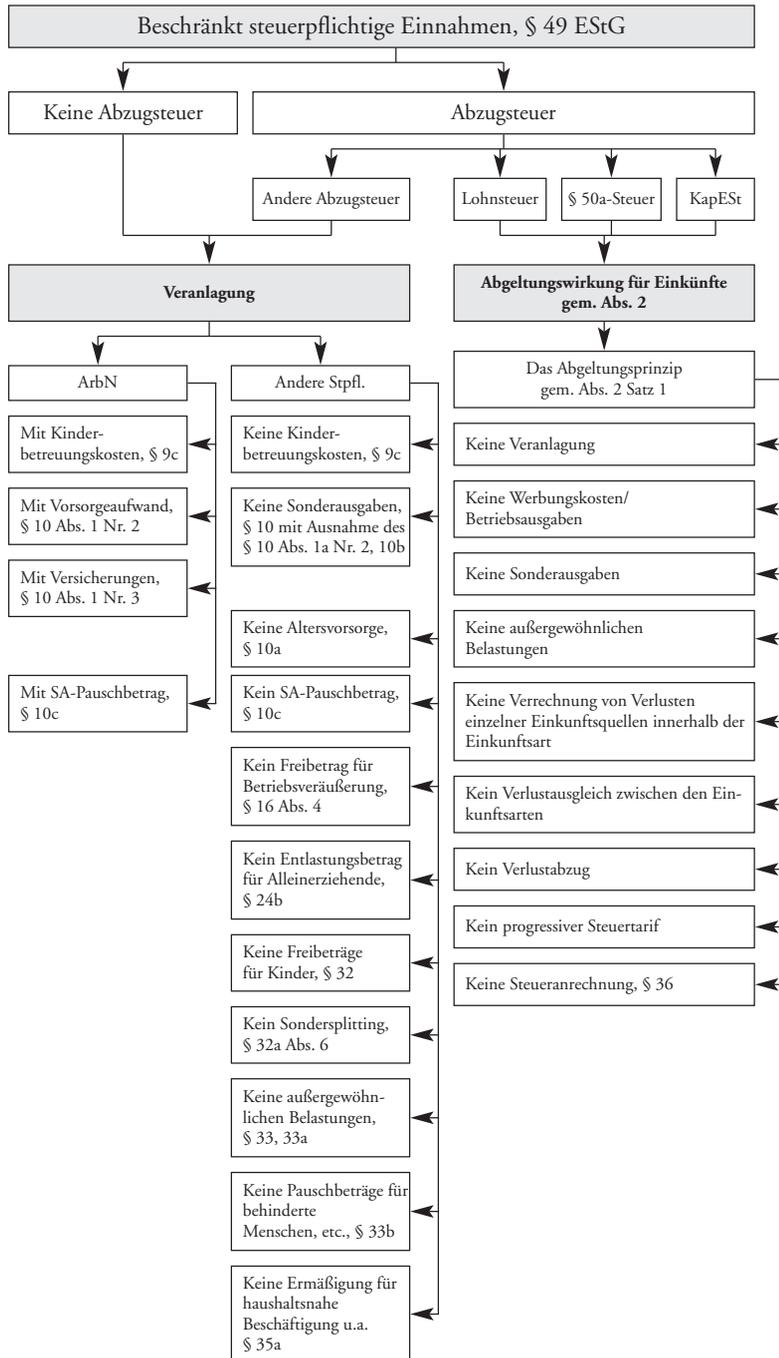
### 1. Bedeutung des Abs. 2

#### 120 a) Bedeutung der Abgeltungswirkung

**Abgeltung ergänzt Steuerabzug:** Der StAbzug iVm. der Abgeltungswirkung nach Abs. 2 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 unionsrechtl. 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. 1 Satz 2 (Grundtabelle auf zVE) ist für Einkünfte mit abgeltendem StAbzug nicht anzuwenden.

**Ausnahmen von der Abgeltungswirkung:** Die Abgeltungswirkung tritt nach Abs. 2 Satz 2 nicht ein

- für Einkünfte eines inländ. Betriebs nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1,
- für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei einem LStNachforderungsverfahren nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bei nachträglich festgestellter beschränkter StPflcht,
- für alle Einkünfte im Kj. des Wechsels von der oder zur unbeschränkten StPflcht nach § 2 Abs. 7 Satz 3 iVm. Abs. 2 Satz 2 Nr. 3,
- für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei als LStAbzugsmerkmalen erfassten Freibeträgen nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a und c,
- für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei einer Antragsveranlagung von beschränkt stpfl. ArbN mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7),
- für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 auf Antrag durch einen Stpfl. mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7), sowie
- für Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 auf Antrag.

## 121 b) Vereinbarkeit der Abgeltungswirkung mit Verfassungs- und Unionsrecht

**Keine verfassungsrechtl. Bedenken:** Vom BFH (BFH 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) wurden verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf die Abgeltungswirkung der LSt nicht erhoben. Die Abgeltungswirkung des LStAbzugs wird vom BVerfG mit dem „objektsteuerartigen Charakter der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen“ begründet. Dem ist zuzustimmen, da WK, SA und sonstige Abzüge durch LStFreibeträge geltend gemacht werden können und hierdurch die Veranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a mit der Aufhebung der Abgeltungswirkung erreicht werden kann. Bei Härten kann die Steuer nach § 227 AO zudem im Billigkeitswege erlassen werden (vgl. zB BFH v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701).

**Vereinbarkeit mit Unionsrecht:** Siehe Anm. 7.

122–129 Einstweilen frei.

**2. Geltungsbereich des Abs. 2****a) Sachlicher Geltungsbereich bei beschränkt Steuerpflichtigen**

130

**Beschränkt Einkommensteuerpflichtige:** Die Abgeltungswirkung gilt nur für die genannten abzugsteuerpflichtigen 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. 2, da sie neben den ausländ. auch inländ. beschränkt Stpfl. erfasst; in ihrer Rechtsfolge deckt sie sich jedoch mit Abs. 2 Satz 1. Als Spezialvorschrift geht § 32 KStG dem Abs. 2 Satz 1 vor.

**b) Sachlicher Geltungsbereich bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen (§ 2 AStG)**

131

Die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a tritt für erweitert beschränkt Stpfl. nach § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG nicht ein. Nur der LStAbzug ist für sie abgeltend (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG). Unterschiede bestehen bei der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b. Während bei beschränkt Stpfl. die dem KapErtrStAbzug bzw. dem StAbzug nach § 50a unterliegenden Einkünfte durch den StAbzug weiter abgegolten sind, erfolgt bei erweitert beschränkt Stpfl. eine Einbeziehung dieser Einkünfte in die Veranlagung. Für die Bestimmung der Höchststeuer nach § 2 Abs. 6 AStG kommt Abs. 2 Satz 2 insoweit Bedeutung zu, als höchstens die bei normal beschränkt Stpfl. anfallende ESt erhoben wird.

Einstweilen frei.

132–139

**3. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften****a) Verhältnis zu den übrigen Vorschriften des § 50**

140

**Abs. 3:** Bei abgeltendem StAbzug verbleibt kein Raum für die Berücksichtigung ausländ. Steuern nach Abs. 3. Allerdings ist Abs. 3 auf inländ. Gewinneinkünfte beschränkt, für welche die Abgeltungswirkung gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 ohnehin ausgeschlossen ist.

**Abs. 4** ist auch bei Einkünften, die dem StAbzug unterliegen, dem Grunde nach anwendbar (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1976 – III 140/74, EFG 1976, 499, rkr.). Schließlich sind (auch) beim abgeltenden StAbzug Minderungen aus besonderem öffentlichen Interesse denkbar.

Einstweilen frei.

141–145

**b) Verhältnis zum Haftungs- und Nachforderungsverfahren**

146

**Grundsatz:** 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 zu viel einbehaltene Steuer nur bei Ausschluss der Abgeltungswirkung in der Veran-

lagung geltend gemacht werden (s. Anm. 193). Das FA muss hierzu den Vergütungsschuldner bzw. ArbG, in bestimmten Fällen auch den beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger bzw. ArbN in Anspruch nehmen.

**Haftung für Lohnsteuer:**

- ▶ *Arbeitgeber:* Sein Haftungsumfang richtet sich nach § 42d Abs. 1. Ausnahmen gelten nach § 42d Abs. 2, soweit die LSt nach § 39 Abs. 5 oder § 39a Abs. 5 vom ArbN nachzufordern ist, sowie bei einer Anzeige des ArbG nach § 38 Abs. 4 Sätze 2 und 3 (nicht ausreichender Barlohn) und bei der Anzeige eines zu geringen LStAbzugs gem. § 41c Abs. 4.
- ▶ *Entleiher:* Er haftet gem. § 42d Abs. 6 Satz 1 neben dem ArbG, kann sich jedoch von der Haftung befreien, wenn die ArbN-Überlassung nach § 1 AÜG erfolgt.

**Haftung für Kapitalertragsteuer:** Der Vergütungsschuldner, die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen haften für die KapErtrSt nach § 44 Abs. 5 Satz 1, sofern er nicht nachweist, dass er weder vorsätzlich noch grob fahrlässig handelte.

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

**Inanspruchnahme des beschränkt Steuerpflichtigen (Vergütungsgläubiger, Arbeitnehmer):**

- ▶ *Arbeitnehmer:* Er ist Schuldner der LSt (§ 38 Abs. 2) und kann für Nachforderungen in den Fällen des § 39 Abs. 7 Satz 4 iVm. § 39a Abs. 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.
- ▶ *Beschränkt stpfl. Gläubiger der Kapitalerträge,* können nach § 44 Abs. 5 S. 2 für die KapErtrSt haften.
- ▶ *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 5).

147–149 Einstweilen frei.

150 c) **Verhältnis zum Erstattungsverfahren**

**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 aufgrund eines DBA entfällt oder eingeschränkt ist. Bei der StErstattung ist § 50d zu beachten.

Ist der StAbzug rechtmäßig erfolgt, kommt eine StErstattung nur

- im Rahmen einer Nachforderung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 bei fälschlicherweise vorgenommener Behandlung als unbeschränkt Stpfl.,
- bei einer Pflichtveranlagung wegen als LStAbzugsmerkmale erfasster Freibeträge nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a, c oder

- bei einer Antragsveranlagung für ArbN mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7 oder
- aus Billigkeitsgründen (zB § 227 AO)

in Betracht.

**Erstattungsverfahren nach § 50d und nach § 37 AO:** Die Erstattung von Abzugsteuer kann nach § 50d Abs. 1 Satz 2 in den Fallgestaltungen des § 50d (DBA, KapErtrSt und Lizenzen) eines Freistellungsbescheides iSd. § 50d Abs. 1 Satz 3 verlangt werden, wenn und soweit die Ermäßigung nicht schon von vornherein aufgrund einer Freistellungsbescheinigung iSd. § 50d Abs. 2 berücksichtigt wurde. Im Übrigen kann sich ein Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO ergeben, 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). Dasselbe gilt für nach §§ 3 bis 3b stfreie Einkünfte sowie die unterbliebene Berücksichtigung eines nach § 39a Abs. 4 bescheinigten Freibetrags oder bei irriger Anwendung der LStTabelle.

**Antrag:** Der Erstattungsantrag nach § 50d Abs. 1 Satz 2 ist nach § 50d Abs. 1 Satz 3 auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen (s. BMF v. 1.3.1994 – IV C 5 - S 1300 - 41/94, BStBl. I 1994, 201, Rz. 1.4.1). Die Frist für den Antrag beträgt gem. § 50d Abs. 1 Satz 9 EStG innerhalb einer Frist grds. vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erträge bezogen wurden. Dies gilt auch, wenn, wie im DBA-Schweiz (Art. 28 Abs. 3), eine kürzere Frist genannt ist (s. BMF v. 1.3.1994 – IV C 5 - S 1300 - 41/94, BStBl. I 1994, 201, Rz. 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. Vgl. 50d Rn. 15-19; 23.

**Anspruchsberechtigung:** Anspruchsberechtigt hinsichtlich Freistellung und Erstattung ist grds. der beschränkt Stpfl., da der StAbzug für seine Rechnung durchgeführt wird.

Einstweilen frei.

151–159

#### d) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

160

Doppelbesteuerungsabkommen schränken die Abgeltungswirkung nicht ein. Soweit die DBA Höchstgrenzen für den StAbzug vorsehen, hat der Stpfl. nach § 50d einen Anspruch auf Ermäßigung (d.h. Erstattung nach § 50d Abs. 1 bzw. ganz- oder teilweiser Freistellung nach § 50d Abs. 2) der zu viel einbehaltenen Steuer.

Einstweilen frei.

161–169

## II. Abgeltungswirkung des Steuerabzugs als Grundsatz (Abs. 2 Satz 1)

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1

#### a) Einkommensteuer für Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen

170

**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). Betriebsausgaben oder 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 bis 3b) noch aufgrund 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 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 BS, die eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 begründet hätte, führt im VZ des Zuflusses nicht zum Ausschluss der Abgeltungswirkung (vgl. FG Köln v. 26.3.2003 – 7 K 733/99, EFG 2003, 1013, rkr.).

171–179 Einstweilen frei.

## 180 b) Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen

### 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. auch FG Saarl. v. 6.6.2002 – 2 K 136/00, nv., rkr.). Die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 soll jedoch nach FG Nürnberg. (FG Nürnberg. v. 28.1.1998 – III 128/95, EFG 1998, 951, rkr.) in Abweichung von BFH (BFH v. 23.10.1991 – I R 86/89, BStBl. II 1992, 185) erst mit dem Abzug der Steuer nach § 50a eintreten. Auch hier entwickelt uE der nur vorzunehmende StAbzug eine Abgeltungswirkung für die Einkünfte; ebenso *Reimer in Blümich*, § 50 Rz. 67.

Keine steuerabzugspflichtigen Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 sind die Einkünfte, von denen Bauabzugsteuer nach § 48 sowie der StEinbehalt nach § 50a Abs. 7 vorzunehmen sind, da beide nur sicherungshalber – quasi als Steuervorauszahlung – erfolgen., §50a Rn. 182; 185. *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 – 2 K 136/00, nv., rkr., mwN). Damit werden auch negative Einkünfte von der Abgeltungswirkung umfasst und folgerichtig vom Verlustausgleich und -abzug ausgeschlossen.

**Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs:** Die Abgeltungswirkung tritt grds. schon bei einem nur vorzunehmenden StAbzug ein, auch wenn dieser nicht erfolgt ist (vgl. *Frotscher in Frotscher/Drüen*, § 50 Rz. 94 mwN). Ein zu hoch vorgenommener StAbzug schließt die Erstattung bzw. Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 der zu Unrecht oder überhöht einbehaltenen StBeträge nicht aus. Schließlich ergibt sich die materielle StPflicht allein aus § 49 iVm. §§ 2 und 13 ff. (vgl. BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; BFH v. 19.12.1984 – I R 31/82, BFHE 143, 416).

181–189 Einstweilen frei.

**c) Einzelne steuerabzugspflichtige Einkünfte****aa) Steuerabzug vom Arbeitslohn**

190

**Abzug nach § 38:** Dem StAbzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 unterliegen ArbN für Arbeitslohn eines inländ. ArbG oder eines ausländ. ArbN-Verleihers. Beschränkt stpfl. ArbN sind nur mit inländ. Einkünften lstpfl. Inländische Einkünfte liegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) vor

- für eine Tätigkeit im Inland oder für eine inländ. Verwertung des Arbeitsergebnisses (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a vgl. § 49 Anm. 732 ff.),
- für eine Tätigkeit im inländ. öffentlichen Dienst (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b; vgl. § 49 Anm. 760 ff.),
- für eine Tätigkeit als Gesellschaftsorgan oder Prokurist für eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c; vgl. § 49 Anm. 775 ff.),
- in Form einer Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 bezüglich eines stpfl. Dienstverhältnisses (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d; vgl. § 49 Anm. 785 ff.),
- für eine Tätigkeit im internationalen Luftverkehr für ein Unternehmen mit inländ. Geschäftsleitung (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e; vgl. § 49 Anm. 790 ff.).

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 BS (§ 12 AO) oder einen stV (§ 13 AO) im Inland haben. Ansonsten ist der ArbG nicht zum LStAbzug verpflichtet, so dass die Abgeltungswirkung nicht eintritt.

Der ausländ. ArbN-Verleiher ist lstpfl. mit gewerbsmäßig an Dritte im Inland überlassenen ArbN (§ 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2).

**bb) Steuerabzug vom Kapitalertrag**

191

Dem StAbzug vom Kapitalertrag unterliegen beschränkt Stpfl. mit den stpfl. inländ. Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 5a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 (Gewinnanteile), Nr. 2 (andere Bezüge), Nr. 4 (stille Beteiligung und partiarisches Darlehen), Nr. 6 (Lebensversicherung), Nr. 9 (andere Gewinnanteile) sowie iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 5b iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (Hypotheken), Nr. 7 (sonstige Kapitalforderungen) und § 49 Abs. 1 Nr. 5c iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a (Anleihen mit Schuldbuch), Nr. 9 (Veräußerungsgewinne von Dividendscheinen nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 und Investmentanteile), Nr. 10 (Veräußerung von Zinsscheinen nach § 20 Abs. 2 Nr. 2b und sonstige Veräußerungsgewinne nach Nr. 7) und § 43 Abs. 1 Satz 2 (sonstige Entgelte nach § 20 Abs. 3).

Diese nach § 49 stpfl. Einkünfte kommen für einen KapErtrStAbzug nach § 43 in Betracht, mit folgenden Besonderheiten:

**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 der KapErtrSt Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch oder ein ausländ. Register eingetragen oder über die Sammelurkunden iSd. § 9 DepotG oder Teilschuldverschreibungen ausge-

geben sind. Dasselbe gilt wegen § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b für Kapitalerträge, wenn deren Schuldner ein inländ. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut ist sowie nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c für Forderungen, die über eine Internet-Dienstleistungsplattform erworben wurden.

#### 192 cc) Steuerabzug aufgrund des § 50a

Der StAbzug aufgrund des § 50a umfasst die Abzugsteuer für die im Inland ausgeübten künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1), die Abzugsteuer auf Einkünfte bei Einkünften aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6 (§ 50a Abs. 1 Nr. 2), die Abzugsteuer auf Einkünfte, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbes. von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zB Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren, § 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9 (§ 50a Abs. 1 Nr. 3), und die Aufsichtsratssteuer (§ 50a Abs. 1 Nr. 4). Vgl. hierzu BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350.

Der StAbzug nach § 50a Abs. 7 begründet wegen seines bloßen Sicherungszwecks – quasi als EStVorauszahlung – keine Abgeltungswirkung.

Gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 1 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.

#### 193 2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Abgeltung der Einkommensteuer

Rechtsfolge des StAbzugs ist (wenn sich aus Abs. 2 Satz 2 nichts anderes ergibt; s. Anm. 201 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; BFH v. 19.1.1977 – I R 188/74, BStBl. II 1977, 847; BFH v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628; zuletzt FG München v. 28.9.2005 – 10 K 1452/02, juris, rkr., mwN). Die Vereinfachungswirkung des StAbzugs an der jeweiligen Einkunftsquelle wäre aufgehoben, wenn jede Quelle in eine Veranlagung einbezogen würde. Eine StErklärungspflicht entfällt damit ebenfalls (vgl. FG Saarl. v. 6.6.2002 – 2 K 136/00, nv., juris, rkr.).

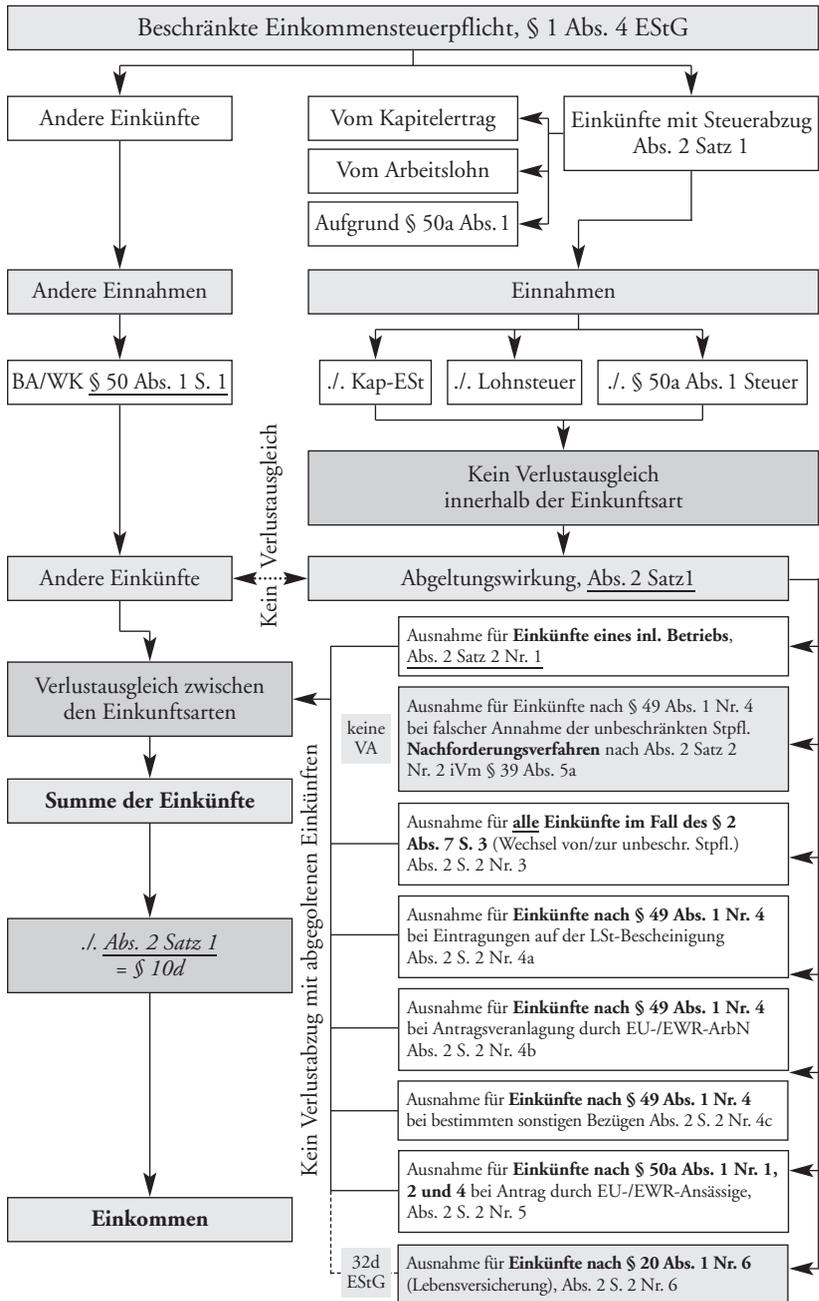
**Ausschluss der Steueranrechnung (§ 36):** Eine Anrechnung der im Wege des StAbzugs erhobenen Steuer ist nur im Rahmen einer Veranlagung möglich. Das Abgeltungsprinzip schließt die Veranlagung und damit auch die Anrechnung der Abzugsteuer aus. Das Vertragsverletzungsverfahren zur Dividendenbesteuerung (Az. 2004/4349, 2006/4098) hat sich durch die StPflicht der Streubesitzdividenden in § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG erledigt, wodurch eine höhere Besteuerung des beschränkt Stpfl. vermieden wird, nicht jedoch eine Abzugsmöglichkeit für Betriebsausgaben im Veranlagungsverfahren geschaffen wird, vgl. hierzu § 2 KStG Anm. 12 mwN.

**Kein Verlustausgleich/-abzug:** Die abgeltende Wirkung des StAbzugs schließt eine Berücksichtigung dieser Einkünfte beim Verlustausgleich wie auch beim Verlustabzug aus. Dieser Ausschluss erstreckt sich auch auf negative Einnahmen/Ein-

künfte, die ansonsten abzugsteuerpflichtig wären. Bei Ausnahmen von der Abgeltungswirkung in Form des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (für Einkünfte eines inländ. Betriebs), Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 für alle Einkünfte im KJ. des Wechsels von der oder zur unbeschränkten StPflcht, für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 (Pflichtveranlagung bei Eintragungen von bestimmten Freibeträgen als LStAbzugsmerkmal oder Antrag auf EStVeranlagung durch beschränkt stpfl. ArbN mit EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt) sowie für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 auf Antrag eines Stpfl. mit EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 greift die Verlustbeschränkung für die jeweiligen Einkünfte nicht ein; die Abgeltungswirkung ist insoweit aufgehoben und kann keine Beschränkung des Nettoprinzips rechtfertigen.

**Kein Abzug von Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen:** Abs. 2 Satz 1 geht als Spezialregelung Abs. 1 vor. Soweit der StAbzug von den Bruttoeinnahmen vorgenommen wird (§§ 43a Abs. 2, 50a Abs. 2), 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 auch außerhalb einer Veranlagung eine Berücksichtigung von WK/SA erreichen; Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a sieht in diesem Fall eine nachgelagerte Veranlagung und Aufhebung der Abgeltungswirkung vor.

Übersicht über die Auswirkungen des Abgeltungsprinzips:



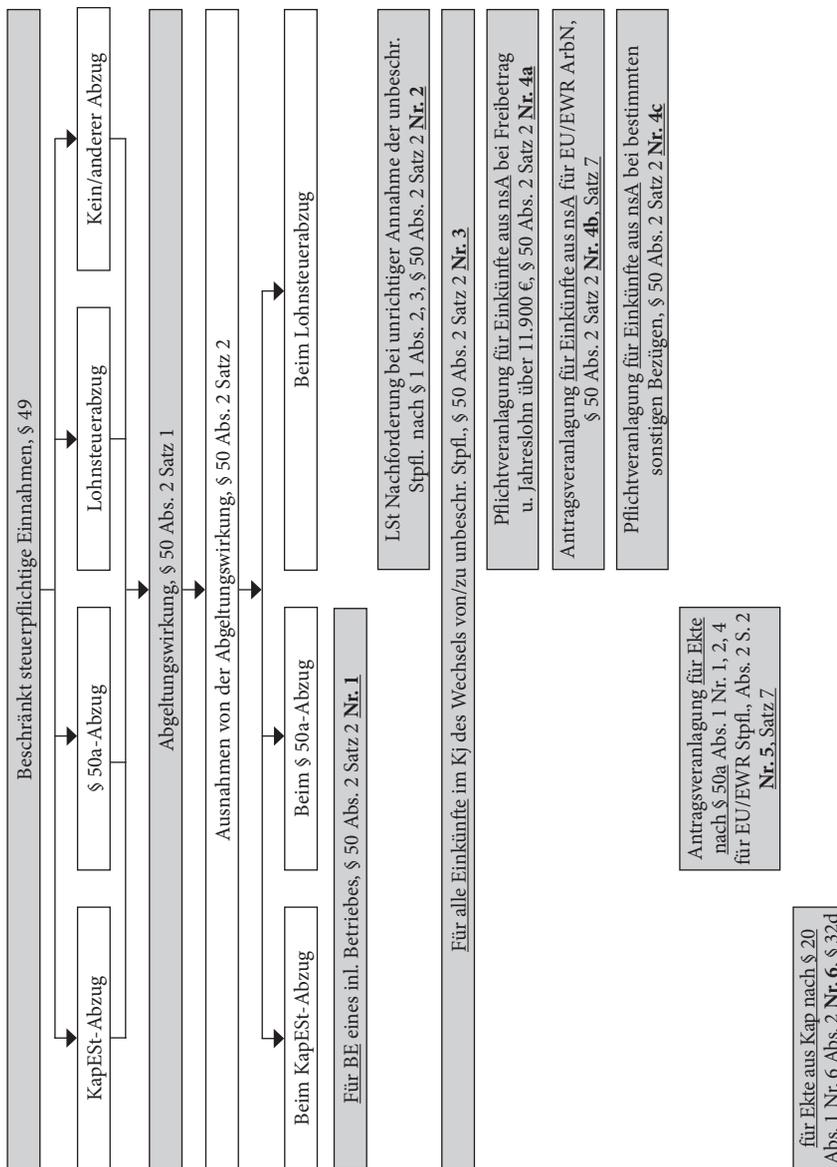
### III. Ausnahmen von der Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Satz 2)

#### 1. Systematik des Abs. 2 Satz 2

200

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

**Die Ausnahmen im Überblick:**



- ▶ *Ausnahme für Einkünfte eines inländischen Betriebs* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1; vgl. Anm. 210): Einkünfte eines inländ. Betriebs sollen wegen ihres besonderen Inlandsbezugs und der damit verbundenen Wettbewerbssituation grds. bei beschränkt und unbeschränkt StPfl. gleich besteuert und deshalb veranlagt werden. Eine Veranlagung findet für die betrieblichen Einkünfte sowieso statt, so dass nur hiermit verbundene und sonst der Abgeltung unterliegende Einkünfte mit einbezogen werden können.
- ▶ *Ausnahme zur Lohnsteuernachforderung* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2; vgl. Anm. 230): Soweit im Rahmen des LStAbzugs Vorteile der unbeschränkten StPfl. (zB Splittingverfahren) 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. 2 Satz 1 würde der Nachforderung entgegenstehen. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 sieht hierzu insbes. das LStNachforderungsverfahren vor, wenn nachträglich festgestellt wurde, dass die Voraussetzungen für die erweiterte unbeschränkte StPfl. oder für die fiktive unbeschränkte StPfl. nicht vorliegen. Der Wortlaut der Vorschrift hebt die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 für alle Einkünfte auf, soll aber nach seinem Sinn und Zweck nur die Korrektur des bisherigen LStAbzugs beschränkt auf die IstPfl. Einkünfte ermöglichen.
- ▶ *Ausnahme für alle Einkünfte im Kalenderjahr des Wechsels von der oder zur unbeschränkten Steuerpflicht* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3; vgl. Anm. 270): § 2 Abs. 7 Satz 3 sieht im Kj. des Wechsels von der oder zur unbeschränkten StPfl. eine Veranlagung mit allen – auch nur beschränkt stPfl. – Einkünften vor. § 2 Abs. 7 Satz 3 geht dabei als speziellere Regelung dem Abgeltungsprinzip nach Abs. 2 Satz 1 vor, was in Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 nunmehr gesetzlich klargestellt ist.
- ▶ *Ausnahme für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Pflichtveranlagung* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a; vgl. Anm. 300): Bei einer Eintragung eines Freibetrag als LStAbzugsmerkmal sowie einem Jahresarbeitslohn von mehr als 11 900 € ist – entsprechend der Regelung des § 46 Abs. 2 Nr. 4 – nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a eine Pflichtveranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorzunehmen und hierzu die Abgeltungswirkung aufzuheben.
- ▶ *Ausnahme für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Antragsveranlagung* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b; vgl. Anm. 320): 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 für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugunsten der Veranlagung aus. Die Vorschrift ist Folge des EuGH-Urt. v. 14.2.1995 (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225). Die Einkünfte, die der KapErtrSt oder der § 50a-Steuer unterliegen, werden bei dieser Veranlagung nicht in die Veranlagung einbezogen.
- ▶ *Ausnahme für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – Pflichtveranlagung* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c; vgl. Anm. 351): In den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 2 (Arbeitslohn von mehreren ArbG ohne Zusammenrechnung), Nr. 5 (außerordentliche Einkünfte in Form von Entschädigungen und Vergütungen für mehrere Jahr nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und Nr. 4 und Ermittlung der LSt ratierlich nach § 39b Abs. 2 Satz 9 oder unter Schätzung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohns nach § 39c Abs. 3) und Nr. 5a (sonstige Bezüge ohne Einbeziehung von Arbeitslöhnen aus früheren Dienstverhältnissen) ist – entspre-

chend der Regelung des § 46 Abs. 2 eine Pflichtveranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorzunehmen und hierzu die Abgeltungswirkung aufzuheben.

- ▶ *Ausnahme für Einkünfte aus § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 bei Antragsveranlagung* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5; vgl. Anm. 360): Auf Antrag eines Stpfl. mit EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit und entsprechendem Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt werden die Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 von der Abgeltungswirkung ausgenommen und veranlagt.
- ▶ *Ausnahme für Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 bei Antragsveranlagung* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6; vgl. Anm. 380): Auf Antrag des Stpfl. werden die Einkünfte aus LV nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 von der Abgeltungswirkung ausgenommen und unter Berücksichtigung der dort normierten hälftigen StBefreiung veranlagt. Damit wird der KapErtrStBezug, der nach § 43 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 auf die Einnahmen ohne Berücksichtigung der StBefreiung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 erfolgt, durch diesen Antrag nach Abs. 2 Nr. 6 korrigiert.

Einstweilen frei.

201–209

## 2. Einkünfte eines inländischen Betriebs (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)

### a) Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1

210

**Persönlich** gilt die Ausnahme für Einkünfte eines inländ. Betriebs 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. 2 Satz 1 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.

211–219

### b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1

#### aa) Einkünfte

220

**Grundsatz:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bezweckt die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zwischen ausländ. Gewerbebetrieben, Land- und Forstwirten sowie Freiberuflern und ihren unbeschränkt stpfl. Konkurrenten bei der Ermittlung 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 nach Abs. 1 Satz 2 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 (vgl. § 4 Anm. 750 ff.). 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 – 7 K 733/99, EFG 2003, 1013, rkr.). Betriebseinnahmen liegen auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 vor.

221 **bb) Inländischer Betrieb**

**Betrieb:** Der „Betrieb“ ist im EStG nicht definiert. Es ist von einem betriebswirtschaftlich-materiellen Betriebsbegriff im Sinne einer organisatorischen Wirtschaftseinheit auszugehen, deren Gewinn zu stl. Zwecken ermittelt werden muss (vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90 ff.; § 4h Anm. 26).

Der Begriff des Betriebs ist der Oberbegriff für die inländ. Tätigkeit (vgl. § 4h Anm. 22; vgl. BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 2 ff.) und umfasst land- und forstwirtschaftliche Betriebe, eine BS sowie einen stV. Eine BS soll jedoch aus Sicht der FinVerw. kein Betrieb sein (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 9). Dies widerspricht dem Zusammenhang mit den stpl. Betriebsstätteneinkünften, für die Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 zur Gewinnermittlung die Abgeltungswirkung des StAbzugs aufhebt. Dies gelingt nicht, wenn eine BS keinen Betrieb iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 begründet.

**Inländischer Betrieb:** Ein inländ. Betrieb liegt in folgenden Fällen vor:

- Ein inländ. land- und forstwirtschaftlicher Betrieb liegt vor, wenn inländ. Grundstücke bewirtschaftet werden.
- Ein inländ. Gewerbebetrieb setzt im Inland eine BS iSd. § 12 AO oder einen stV iSd. § 13 AO voraus. Dagegen begründen die Tatbestände der bloßen Darbietung iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d oder Veräußerung iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und f keinen Betrieb (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 50 Rz. 28).
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind inländ., wenn im Inland eine feste Einrichtung oder BS unterhalten wird.

222 **cc) Einkünfte eines inländischen Betriebs**

**Tatsächliche Besteuerung im Inland:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 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 steuerabzugspflichtigen Einkünfte einbezogen werden könnten.

**Zusammenhang zwischen Betriebseinnahmen und Betrieb:** Es muss ein Zusammenhang zwischen dem Betrieb und den abzugsteuerpflichtigen 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, s. § 49 Anm. 242). Maßgebend dafür, ob Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind, ist ihr wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem inländ. Betrieb (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; § 4 Anm. 791; § 49 Anm. 242).

223 **c) Rechtsfolge: Keine Anwendung des Abs. 2 Satz 1**

**Grundsatz:** Rechtsfolge des Abs. 2 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. 2 Satz 1 ist die Zuordnung der den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen bzw. Nutzungs- und Überlassungsvergütungen zugrunde liegenden WG zum BV einer inländ. BS. 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. 2 Satz 1 abgeltend besteuert ist, so dass dann grds. § 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 Nr. 2).

**Nebenfolgen:** Die Ausnahme für Einkünfte eines inländ. Betriebs ermöglicht zudem die Anwendung von § 44a Abs. 5 Satz 1 (Abstandnahme von StAbzug aufgrund einer Bestätigung des veranlagenden FA nach § 44a Abs. 5 Satz 4), § 44b Abs. 1 Satz 1 (Erstattung der KapErtrSt in den nicht von § 44a Abs. 5 erfassten Fällen).

Einstweilen frei.

224–229

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

#### a) Systematik des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2

230

**Überblick:** Die Anwendung von Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 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 (§ 38b Abs. 1 Satz 3). Der LStAbzug ist damit in zu niedriger Höhe erfolgt. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 stellt sicher, dass LSt nacherhoben werden kann, ohne dass die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 entgegensteht.

**Geltungsbereich des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2:** Er gilt auch für erweitert beschränkt Stpfl., wenn sie lstpfl. Arbeitslohn beziehen. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG schließt die Anwendung des Abs. 2 nicht generell, sondern nur für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a aus. Die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 treten unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein, für welche die LSt nach Aufhebung der Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 nachgefordert werden kann.

**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 (klarstellend nunmehr Abs. 2 Satz 2 Nr. 3). Auf das Nachforderverfahren nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 kommt es nicht an.

Einstweilen frei.

231–239

**b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2**

240 **aa) Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 oder 3 sowie des § 1a**

**Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht für Personen mit völkerrechtlichen Vorrechten nach § 1 Abs. 2** (vgl. § 1 Anm. 157 ff.): Die erweiterte unbeschränkte StPflicht 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. § 1 Anm. 255 ff.): Die fiktive unbeschränkte StPflicht 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.

**Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU-/EWR-Angehörigen nach § 1a:** Die fiktive unbeschränkte (EU-)StPflicht 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 (vgl. § 1a Anm. 30). Fiktiv unbeschränkt stpfl. EU-/EWR-Staatsbürger sollen insbes. den Splittingtarif auch dann in Anspruch nehmen können, wenn der Ehegatte weder unbeschränkt noch fiktiv unbeschränkt stpfl. ist.

241 **bb) 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 StPflicht nach § 1 Abs. 2 sowie die fiktive unbeschränkte StPflicht nach § 1 Abs. 3 und § 1a bestehen nur unter bestimmten Voraussetzungen, deren Erfüllung zT erst nachträglich – nämlich nach Ablauf des Kj. – festgestellt werden kann. Insbesondere 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 Splittingverfahren zu Unrecht gewährt worden ist, dann soll Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 verfahrensmäßig die Voraussetzungen für die Nacherhebung von LSt schaffen, die nach Abs. 2 Satz 1 sonst abgeltend wäre.

242 **cc) Nachträgliche Feststellung**

**Feststellung:** Dafür genügt, dass die fehlenden Voraussetzungen für die erweiterte oder fiktive unbeschränkte StPflicht 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 steuertechni-

schen Sinne erfolgen, insbes. im Rahmen einer vom Stpfl. beabsichtigten Veranlagung zur unbeschränkten StPfl.

**Nachträglichkeit:** Ein fehlerhafter LStAbzug, der zB durch rechtsirrtümliche Anwendung von § 1 Abs. 2, 3 oder § 1a entstanden ist, ist nur Gegenstand der LStHaftung. Im Übrigen kann eine LStNachforderung erfolgen, auch wenn diese nicht nachträglich, sondern schon vor dem Zeitpunkt erkannt war, in dem erstmals eine (Lohn-)Besteuerung des Stpfl. nach den Regeln der erweiterten oder fiktiven unbeschränkten StPfl. erfolgte (BFH v. 23.9.2008 – I R 65/07, BStBl. II 2009, 666).

Einstweilen frei.

243–249

### c) Rechtsfolge: Keine Anwendung des Abs. 2 Satz 1

#### aa) Keine Abgeltungswirkung

250

**Für alle abzugspflichtigen Einnahmen:** Die Rechtsfolge in Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 schließt dem Wortlaut nach die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 2 Satz 1 für sämtliche abzugspflichtigen und an sich abgeholten Einkünfte aus. Die Vorschrift nimmt dem Wortlaut nach also auch abzugsteuerpflichtige Einnahmen von der Abgeltungswirkung aus, bei denen der abgeltende StAbzug nicht zu einer unzutreffenden (Lohn-)Besteuerung geführt hat. Die abzugsteuerpflichtigen Einkünfte könnten dann ebenfalls in die Veranlagung (§§ 25, 46) des beschränkt Stpfl. einbezogen werden, wofür keine systematische Gründe ersichtlich sind. Der Sinn und Zweck der Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 grenzt die Rechtsfolge auf die zu korrigierenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein, so dass ein LStNachforderungsverfahren beschränkt auf diese Einkünfte gem. § 39 Abs. 7 stattfinden würde und keine Veranlagung mit allen Einkünften. **Wirkung für den Veranlagungszeitraum:** Die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 wirken auf den Beginn des VZ zurück. Sie enden mit dem Ablauf des VZ, dh. mit Ablauf des Kj.

Einstweilen frei.

251

#### bb) Nachforderung

252

Die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 besteht zunächst im Ausschluss der Abgeltungswirkung für abzugsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. 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. § 46 ist nur dann einschlägig, wenn ein StAbzug vom Arbeitslohn vorgenommen wurde bzw. werden musste (vgl. § 46 Anm. 22).

**Verhältnis zur Lohnsteuernachforderung:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 sieht ein Nachforderungsverfahren in entsprechender Anwendung des § 39 Abs. 7 vor, s. Anm. 260. Daraus folgt nicht, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht in die Veranlagung einbezogen werden können (so *Ramackers* in *LBP*, § 50 Rz. 30, 54), und nur das Nachforderungsverfahren entsprechend § 39 Abs. 7 angewandt werden kann (vgl. Anm. 260). Der Gesetzgeber hatte keinen Anlass, die Veranlagung als Möglichkeit der Nachforderung durch Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 auszuschließen.

**Einkommensteuertarif:** Die ESt wird bei der Veranlagung nach Abs. 1 Satz 2 unter Berücksichtigung des Grundfreibetrags ermittelt, da die Rückausnahme des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 greift, s. Anm. 72.

**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 zu wenig erhobenen Steuer ohne Vorliegen einer Änderungsvorschrift auch nach § 39 Abs. 7 Satz 4 aus.

253–259 Einstweilen frei.

260 **cc) Besondere Rechtsfolge: Sinngemäße Anwendung von § 39 Abs. 7 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2)**

**Überblick:** Die Aufhebung der Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 in der Fallgestaltung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ermöglicht die Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in eine Veranlagung, wenn zusätzlich – wie beim unbeschränkt Stpfl. auch – die Voraussetzungen des § 46 gegeben sind (vgl. § 46 Anm. 1). Zusätzlich kann die LSt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 in sinngemäßer Anwendung des § 39 Abs. 7 auch vom ArbN nachgefordert werden, ohne dass die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 entgegensteht. Der Tatbestand des sinngemäß anzuwendenden § 39 Abs. 7 Satz 4 sieht eine LStNachforderung beim ArbN vor, wenn dieser seiner Anzeigepflicht nicht nachkommt.

**Tatbestandsmerkmale des § 39 Abs. 7:**

- ▶ **Änderung der (Lohn-)Steuerpflicht:** Der Wechsel zur beschränkten StPfl. zu Beginn oder aber im Laufe des VZ kann den LStAbzug auf Basis zu verändernder LStAbzugsmerkmale nach § 39 Abs. 4 (vgl. § 39 Anm. 95 ff.) unrichtig machen. Die kann sich insbes. auf die LStKlasse (StKlasse I nach § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b) und den Freibetrag bzw. Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 beziehen, der nach § 39a Abs. 4 zu bilden sein kann (vgl. § 39 Anm. 95).
- ▶ **Die Anzeigepflicht des Arbeitnehmers nach § 39 Abs. 7 Satz 1** (vgl. § 39 Anm. 22) trifft den Stpfl. als ArbN, nicht jedoch seinen Ehegatten oder Angehörigen iSd. § 1 Abs. 2. Nur der Stpfl. profitiert schließlich als ArbN von den LStAbzugsmerkmalen, die nach § 39 Abs. 7 aufzudecken und durch die FinBeh. zu verändern sind. Diesen Wechsel zur beschränkten StPfl. muss der ArbN beim FA nach § 39 Abs. 7 Satz 1 anzeigen und damit diesem eine Korrektur des LStAbzugs ermöglichen.
- ▶ **Folgen für den Arbeitgeber:** Den ArbG trifft insoweit weder eine Mitwirkungspflicht noch eine LStHaftung. Der ArbG kann nach § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 die bisher erhobene LSt korrigieren, wenn ihm elektronische LStAbzugsmerkmal oder eine Bescheinigung für den LStAbzug mit Rückwirkung vorgelegt werden (vgl. § 41c Anm. 9). Statt der rückwirkenden Änderung der LSt muss eine Anzeige nach § 41c Abs. 4 Satz 1 Alt. 1 an das BSFA erfolgen (vgl. § 41c Anm. 9, 20).
- ▶ **Beschränkung der Rechtsfolge auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:** Die sinngemäße Anwendung des § 39 Abs. 7 beschränkt sich auf lstopf. 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.

- ▶ *Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweisung auf § 39 Abs. 7:* Die sinnngemäße Anwendung von § 39 Abs. 7 regelt, ob und inwieweit die zu wenig einbehaltene LSt beim ArbN nachgefordert werden kann. Da auf § 39 Abs. 7 und nicht lediglich auf § 39 Abs. 7 Satz 4 verwiesen wird, müssen grds. auch § 39 Abs. 7 Sätze 1 bis 3 sinngemäß angewandt werden (BFH v. 23.9.2008 – I R 65/07, BStBl. II 2009, 666).
- ▶ Die entsprechende Anwendung dieser Vorschrift als Rechtsgrundverweisung würde voraussetzen, dass die LStBescheinigung unrichtig war, weil der Stpfl. unrichtige Angaben gemacht hat, der Stpfl. die notwendige Anzeige unterlässt oder sich die tatsächlichen Verhältnisse in Bezug auf die (beschränkte) StPflcht geändert haben (vgl. FG Düss. v. 21.8.2007 – 10 K 121/04 L, EFG 2007, 1850, aufgehoben durch BFH v. 23.9.2008 – I R 65/07, BStBl. II 2009, 666), wonach „für die sinnngemäße“ Anwendung des § 39 Abs. 7 nur maßgeblich ist, dass dies nachträglich, also nach Erteilung der Bescheinigung, durch das FA tatsächlich festgestellt wird.
- ▶ *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. Dezember feststehen, wenn alle LStAbzüge bereits erfolgt sind. Das Nachforderungsverfahren nach § 39 Abs. 7 wäre somit ausgeschlossen, wenn nicht noch Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse entstehen. Nach BFH (BFH v. 23.9.2008 – I R 65/07, BStBl. II 2009, 666) folgt jedoch aus der sinnngemäßen Anwendung, dass die Ursache des unterbliebenen Antrags unerheblich ist; ebenso ist es unerheblich, ob bei einer Anzeige auch die LSt nachgefordert wurde.
- ▷ *Änderung der tatsächlichen Verhältnisse* in Bezug auf die beschränkte StPflcht können bei einer beschränkten StPflcht im gesamten VZ nicht entstehen. Bei einem Wechsel von der 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. 2 Satz 2 Nr. 2 irrelevant ist.
- ▷ *Eine (Lohnsteuer-)Nachforderung* ist im Erg. damit in den Fallgestaltungen ausgeschlossen, die der Gesetzgeber mit Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 erfassen wollte, weil ein unrichtiger LStAbzug (als unbeschränkt Stpfl.) mit Abgeltungswirkung (tatsächlich aber durchgängige beschränkte StPflcht) bestehen würde. Da das Nachforderungsverfahren entsprechend § 39 Abs. 7 nicht zur Anwendung kommen kann, läuft dieser Verweis tatsächlich weitgehend leer.

Einstweilen frei.

261–269

270 **4. Fälle des § 2 Abs. 7 Satz 3 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3)**

**Rechtswentwicklung:** Siehe § 2 Anm. 924 und Anm. 5.

**Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 3:** Es muss ein Fall des § 2 Abs. 7 Satz 3 vorliegen. Die Vorschrift sieht die Einbeziehung von beschränkt stpfl. Einkünften in die Veranlagung vor, wenn in einem Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPfl. bestand. Die Vorschrift gilt gleichermaßen für EStpfl. und KStpfl. (s. § 2 Anm. 18, 30).

**Rechtsfolge:** Keine Anwendung des Abs. 2 Satz 1: Die Abgeltungswirkung ist für alle Einkünfte zugunsten der nach § 2 Abs. 7 Satz 3 durchzuführenden Veranlagung aufgehoben (s. § 2 Anm. 915 ff.). Die Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 können jedoch weiterhin für die beschränkt stpfl. Einkünfte bedeutsam sein.

271–299 Einstweilen frei.

**5. Pflichtveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers bei Freibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a)**

**a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a**

300 **aa) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4**

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4** sind insbes. Einkünfte iSd. § 19 aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit.

Unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht dem – vorrangigen – LStAbzug nach § 38 Abs. 1, sondern der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Beispiel nichtselbständig tätige Künstler ohne inländ. ArbG), ist der Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a nicht erfüllt, da in diesem Fall die zweite Tatbestandsvoraussetzung in Form eines Freibetrags (s. Anm. 301) nicht vorliegen kann.

**Arbeitnehmer:** Maßgeblich ist die Legaldefinition in § 1 Abs. 1 LStDV; sie kann auch ArbN erfassen, die zB als Geschäftsführer nicht in den Schutzbereich von Art. 39 EGV nF (= Art. 45 AEUV) und damit der Schumacker-Entsch. fallen.

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

**Bagatellgrenze:** Die Pflichtveranlagung scheidet bei geringem Arbeitslohn bis zu 11 600 € per anno aus. § 46 Abs. 2 Nr. 4 wird in § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a überführt und synchronisiert.

301 **bb) Eintragung eines Freibetrags als Lohnsteuerabzugsmerkmal nach § 39a Abs. 4**

Die Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a setzt voraus, dass als LStAbzugsmerkmal ein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 (vgl. § 39a Anm. 61 ff.) erfasst wurde.

Hiernach ermittelt das BSFA (§ 39 Abs. 2 Satz 2) auf Antrag in Fällen der erweiterten unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 2, der fiktiven unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 3 sowie der beschränkten StPflcht den Freibetrag nach § 39a Abs. 4 aus der Summe

- der den WK-Pauschbetrag nach § 9a übersteigenden WK aus nichtselbständiger Arbeit (§ 39a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1), und
- der den SA-Pauschbetrag nach § 10c übersteigenden SA nach § 10b sowie den Beträgen nach § 10e oder § 10i (§ 39a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2),
- und eines Frei- oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, der den im ersten Arbeitsverhältnis nicht ausgenutzten Teil als Freibetrag auf das zweite oder weitere Arbeitsverhältnis überführt und mithin nur bei geringem Arbeitslohn aus erstem Arbeitsverhältnis Bedeutung erlangt.

#### b) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 und Aufhebung der Abgeltungswirkung

302

Die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 wird aufgehoben, damit sie der unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 4 notwendigen Veranlagung nicht im Wege steht. Dagegen bleibt der StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a aufgrund der expliziten Regelung in Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, die auf Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit beschränkt ist, abgeltend.

Die Pflichtveranlagung korrespondiert mit der Pflichtveranlagung für unbeschränkt stpfl. ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 (vgl. § 46 Anm. 38).

Einstweilen frei.

303–309

#### c) Durchführung der Veranlagung in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a (Abs. 2 Sätze 3 bis 6 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 4)

##### aa) Durchführung der Veranlagung

310

**Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4:** Die Pflichtveranlagung erfolgt nach § 46 Abs. 2 Nr. 4.

##### Werbungskosten/Sonderausgaben:

- ▶ *Grundsatz:* Werbungskosten oder SA sind nach Maßgabe des Abs. 1 Sätze 1 ff. zu berücksichtigen. § 9a Satz 1 Nr. 1 (ArbN-Pauschbetrag), § 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 3, § 10c (SA-Pauschbetrag) sind nach Abs. 1 Satz 4 anzuwenden (vgl. Anm. 90 ff.).
- ▶ *Zeitanteilige Gewährung:* Nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 sind die Pauschalen nach § 9a und § 10c zeitanteilig zu gewähren (vgl. Anm. 95, 100 ff.).

**Verluste:** Das Verbot des Verlustausgleichs/-abzugs gilt nicht für Einkünfte, die in die Veranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a einbezogen werden (vgl. Anm. 120).

**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 wirkt daher weiterhin abgeltend und kann nicht auf die veranlagte ESt angerechnet werden.

311 **bb) Zuständiges Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 2 Sätze 3 bis 6)**

**Grundsatz (Abs. 2 Satz 3):** Die Veranlagung wird gem. Abs. 2 Sätze 3 bis 6 durch das BSFA durchgeführt, das auch die für die Ermittlung der LStAbzugsmerkmale nach § 39 Abs. 2 Sätze 2 ff. zuständig ist. Betriebsstättenfinanzamt ist das FA, in dessen Bezirk sich die BS des ArbG befindet (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1). Als BS im Sinne der Vorschrift ist gem. § 41 Abs. 2 Satz 1 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 BS gilt somit nicht die Legaldefinition des § 12 AO.

**Mehrere Arbeitgeber nacheinander (Abs. 2 Satz 4):** Es ist gem. Abs. 2 Satz 4 das BSFA 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.

**Mehrere Arbeitgeber nebeneinander (Abs. 2 Satz 5):** Bezieht der ArbN nebeneinander von mehreren ArbG Arbeitslohn, wird er gem. § 38b Satz 2 Nr. 6 in der StKlasse VI besteuert und die Zuständigkeit desjenigen BSFA begründet, in dessen Bezirk der ArbN zuletzt unter Anwendung der StKlasse I beschäftigt war (Abs. 2 Satz 5).

**Keine Bescheinigung nach § 39e Abs. 7 Satz 5 oder kein Abruf von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (Abs. 2 Satz 6):** Es ist das BSFA zuständig, in dessen Bezirk der ArbN zuletzt beschäftigt war.

**Zuständigkeit bei Abzug nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 für Einkünfte nach § 50a (Abs. 2 Satz 8):** Es ist das BZSt. zuständig.

312–319 Einstweilen frei.

**6. Antragsveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Staatsangehörigkeit eines und Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7)**

320 **a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7**

Gemäß Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b 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. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b schließt insoweit die Abgeltungswirkung für Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit aus und geht auf den 3. Leitsatz des Schumacker-Urt. des EuGH (EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – Schumacker, Slg 1995, I-225) zurück (s. Begr. zum JStG 1996, BTDrucks. 13/1558, 158). Eine Veranlagung muss hier-nach auch für EU-ArbN möglich sein, die keine Veranlagung nach § 1 Abs. 3 bzw. Zusammenveranlagung nach § 1a beantragen können. Die Umsetzung in nationales Recht erfolgte durch JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438), s. Anm. 3.

321–339 Einstweilen frei.

**b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. Satz 7** 340**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4:**

- ▶ *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4* sind insbes. Einkünfte iSd. § 19 aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit (vgl. § 49 Anm. 732 ff.). 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.
- ▶ *Arbeitnehmer*: Maßgeblich ist die Definition in § 1 LStDV (vgl. § 19 Anm. 60), sie kann auch ArbN erfassen, die zB als Geschäftsführer nicht in den Schutzbereich von Art. 39 EGV nF (= Art. 45 AEUV) und damit der Schumacker-Entsch. fallen.

**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 anderer Einkünfte.

**Antrag durch EU-/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat (Abs. 2 Satz 7):**

- ▶ *Antragsrecht*: 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.
- ▶ *Verfassungsmäßigkeit des Satz 7*: Siehe Anm. 6
- ▶ *Ausdehnung auf Doppelbesteuerungsabkommen-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 ist daher uE – entgegen seinem Wortlaut – auch diesen Personen zu gewähren, wenn sie in einem EU- oder EWR-Staat ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, vgl. Anm. 12.
- ▶ *BREXIT*: Besondere Bedeutung hat die Frage der Anwendbarkeit des doppelbesteuerungsrechtlichen Diskriminierungsverbotes durch den BREXIT erhalten: Staatsangehörige des Vereinigten Königreichs sind durch den BREXIT nicht länger Staatsangehörige eines EU-Mitgliedsstaates, so dass die Antragsveranlagung nach dem Wortlaut von Abs. 2 Satz 4 iVm Satz 7 nicht länger anwendbar ist. Da sich ein deutscher Staatsangehöriger als EU- Staatsangehöriger zweifelsfrei auf Abs. 2 Satz 4 iVm Satz 7 berufen kann, erhebt sich die Frage, ob ein Staatsangehöriger des Vereinigten Königreichs dieselben Vergünstigungen geltend machen kann, weil er anderenfalls schlechter behandelt würde als ein deutscher Staatsangehöriger und damit ein Verstoß gegen Art. 25 Abs. 1 DBA-Vereinigtes Königreich vorliegt (vgl. etwa *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908, 909). Dies ist uE mit der hM in der Literatur zu bejahen (vgl. etwa *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908, 915 mwN in Fn 39). Dem ist das FG Baden-Württemberg mit Urteil v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, IStR 2017, 329 im Ergebnis entgegengetreten und hat einem US-amerikanischen Arbeitnehmer mit Wohnsitz in den Niederlanden und einem deutschen Arbeitgeber die Antragsveranlagung mit der Begründung versagt, das Diskriminierungsverbot von Art. 24 DBA-USA, welches zwar grundsätzlich einschlägig sei (auch das FG Baden-Württemberg folgt also der hier vertretenen Auffassung, vgl. Anm. 12, das Diskriminierungs-

verbot sei auch bei fehlender Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten anwendbar, FG Baden-Württemberg mit Urteil v. 7.6.2016 – 6 K 1213/14, IStR 2017, 329 Rn. 42) sein Anwendungsbereich sei jedoch teleologisch zu reduzieren, (ebd. Rn. 44) denn durch die „Einführung der Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige in Abs. 2 hat der deutsche Gesetzgeber zur Umsetzung der Judikatur des EuGH einen Sondertatbestand für Staatsangehörige eines EU-Mitgliedsstaats oder eines EWR-Staats geschaffen, der diesen Personen (sog. EU-Ausländer) eine verfahrensrechtliche Vergünstigung einräumt, die Angehörigen von Drittstaaten versagt ist, auch wenn diese ihren Wohnsitz in einem EU-Mitgliedsstaat haben.“ (ebd. Rn. 46) Hieraus folgert das FG Baden-Württemberg: „Art. 24 Abs. 1 DBA USA kann nun nicht dazu führen, dass auf primärem EG-Recht beruhende Steuervorteile auf US Bürger erstreckt werden.“ (ebd. Rn. 47) Die Auffassung des FG Baden-Württemberg, dass die in Abs. 2 geregelte Antragsveranlagung eine Folgeregelung der EuGH Judikatur ist, ist unbestreitbar, die von ihm daraus gezogene Folgerung, deshalb könne „Art. 24 Abs. 1 DAB USA nicht dazu führen, dass auf primärem EG-Recht beruhende Steuervorteile auf US-Bürger erstreckt werden“ (ebd. Rn. 47), scheint freilich ein geradezu klassischer Zirkelschluß zu sein, denn die Frage, ob die in Abs. 2 geregelte Antragsveranlagung auch auf nicht EU-Bürger, im entschiedenen Fall US-Bürger zu erstrecken ist, kann nicht aus der in Abs. 2 getroffenen Regelung, sondern nur aus dem im jeweiligen DBA geregelten Diskriminierungsverbot heraus beantwortet werden. Aus dem DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbot folgt indes, dass solche Diskriminierungen untersagt sind, die an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Dies hat der BFH mit Urteil v. 14.3.1898 – I R 20/87, BStBl. II 1989, 649 festgestellt. Da nun kein Zweifel daran bestehen kann, dass die in Abs. 2 geregelte Antragsveranlagung auch ein beschränkt steuerpflichtiger deutscher Statsbürger in Anspruch nehmen kann (FG Baden-Württemberg, ebd. Rn. 46), ergibt sich mit Blick auf das DBA-rechtliche Diskriminierungsverbot eine Diskriminierung von Drittstaaten-Angehörigen, denen die Anwendbarkeit der Antragsveranlagung versagt wird. (ebenso *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908, 913). Unseres Erachtens kann daraus nur die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die fragliche Diskriminierung nur dadurch vermieden werden kann, dass auch dem Drittstaaten-Angehörigen die Vergünstigung der Antragsveranlagung in Abs. 2 zu gewähren ist. Aus der Tatsache, dass dem DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbot keine Festlegung auf einen irgendwie gearteten historischen Rechtsbestand immanent ist, resultiert als natürliche Folge, dass die Frage einer DBA-rechtlichen Diskriminierung – gewissermaßen im Sinne einer dynamischen Verweisung - immer auf der Grundlage des im Anwendungszeitpunkt geltenden Rechts, welches auf den deutschen Staatsangehörigen anzuwenden ist, zu beantworten ist (vgl. auch BFH v. 14.3.1989, I R 20/87, BStBl II 1989, 649, Tz. 3: wonach das Diskriminierungsverbot es gebietet, dem Berechtigten – der im entschiedenen Fall als Niederländer freilich EU-Staatsangehöriger war – „Anspruch auf alle Steuerbefreiungen, Steuervergünstigungen und Steuerermäßigungen, die einem hier ansässigen deutschen Staatsangehörigen unter sonst gleichen Verhältnissen zu gewähren sind,, einzuräumen). Soweit das FG Baden-Württemberg bei der – von ihm letztlich offengelassenen - Frage, ob vorliegend ein Treaty Override vorliegen könnte, (vgl. kritisch hierzu *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908, 912 mwN in Fn 44 – 48; vgl. allgemein zur Problematik der Zulässigkeit der Versagung völkerrechtlich vereinbarter Vergünstigungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, BFH v. 14.3.1989 – I R 20/87,

BStBl. II 1989, 649, zustimmend *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908,915) die Auffassung vertritt, ein solcher Treaty Override sei der Entscheidung des BVerfG v. 10.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359 Rn. 50 folgend zulässig (kritisch hierzu das Minderheitenvotum der Richterin König sowie Fastenrath, JZ 2016, 636) und in diesem Fall verdränge die speziellere Regelung in Abs. 2 die allgemeinere Regelung des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbotes, verkennt das FG Baden-Württemberg uE diesen Aspekt einer „Dynamisierung“ des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbotes. Es ist überdies zweifelhaft, ob die Auffassung des FG Baden-Württemberg in dogmatischer Hinsicht zutreffend ist, denn da Abs. 2 isoliert betrachtet auf den Drittstaaten-Angehörigen nicht anwendbar ist, handelt es sich uE auch nicht um die speziellere Regelung, diese ergibt sich vielmehr aus der Anwendung des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbotes auf den Drittstaaten-Angehörigen, welches mit Blick auf den auf den deutschen Staatsangehörigen anwendbaren Rechtsbestand, d.h. einschließlich von Abs. 2, auszulegen ist.

- ▶ Ein Treaty Override durch eine das Diskriminierungsverbot einschränkende Spezialregelung wäre nach der Entscheidung des BVerfG v. 10.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359 wohl zulässig.
- ▶ UE ergibt sich hieraus, dass die in Abs. 2 geregelte Antragsveranlagung auch nach dem BREXIT auf Staatsangehörige des Vereinigten Königreichs anzuwenden ist (ebenso *Geyer/Ullmann*, IStR 2018, 908,915 mwN in Fn. 49 – 51).

Einstweilen frei.

341–342

#### c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung

343

**Zur Durchführung einer besonderen Veranlagung** nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8; siehe nachstehend Anm. 350.

**StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a** bleiben abgeltend, da die Antragsveranlagung die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 nach dem Wortlaut der Nr. 4 (nur) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausschließt.

Einstweilen frei.

344–349

#### d) Durchführung der Veranlagung in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b (Abs. 2 Sätze 3 bis 6 iVm. § 46 Abs. 2 Nr. 8)

350

**Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8:** Die Veranlagung wird gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt. Im Einzelnen gilt:

- ▶ **Antrag:** Der Antrag erfolgt nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 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. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b um die ansonsten nach Abs. 2 Satz 1 abgeltend besteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erweitert. Die Antragsveranlagung wird nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b auch dann nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchgeführt, wenn die Voraussetzungen für die Durchführung einer Pflichtveranlagung erfüllt sind (aA *Nieland in Lademann*, § 50 Rz. 113).

**Werbungskosten/Sonderausgaben/Verluste/Steueranrechnung:** Siehe Anm. 310.

**Zuständiges Betriebsstättenfinanzamt (Abs. 2 Sätze 3 bis 6):** Die Zuständigkeitsregelungen entsprechen denjenigen, die für die Pflichtveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a gelten; s. Anm. 311.

**7. Pflichtveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern sowie Lohnsteuerabzugsfälle nach § 39b Abs. 3 und Abzugsmerkmal nach § 41 Abs. 1 Satz 6 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c)**

351 **a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c**

Pflichtveranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von beschränkt Stpfl. im Falle des Arbeitslohns von mehreren ArbG nach § 46 Abs. 2 Nr. 2, der Begünstigung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 oder 4 sowie beim Zusammentreffen sonstiger Bezüge und Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen nach § 46 Abs. 2 Nr. 5a soll mit der Pflichtveranlagung für unbeschränkt Stpfl. nach § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a synchronisiert werden.

352 Einstweilen frei.

353 **b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c**

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4:**

► *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4* sind insbes. Einkünfte iSd. § 19 aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit (vgl. § 49 Anm. 732 ff.). 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.

► *Arbeitnehmer:* Maßgeblich ist die Legaldefinition in § 1 LStDV (vgl. § 19 Anm. 60), sie kann auch ArbN erfassen, die zB als Geschäftsführer nicht in den Schutzbereich von Art. 39 EGV nF (= Art. 45 AEUV) und damit der Schumacker-Entsch. fallen.

**Fälle des § 46 Abs. 2 Nr. 2:** § 46 Abs. 2 Nr. 2 sieht eine Veranlagung vor, wenn Arbeitslohn von mehreren ArbG bezogen wurde und mithin ein LStAbzug je nach Auswahl der StKlasse die festzusetzende ESt nicht abdeckt. Soweit eine Zusammenrechnung des Arbeitslohns aller ArbG nach § 38 Abs. 3a Satz 1 erfolgt, ist der LStAbzug abgeltend-

**Fälle des § 46 Abs. 2 Nr. 5:** § 46 Abs. 2 Nr. 5 sieht eine Veranlagung vor, wenn die LSt für einen sonstigen (außerordentlichen) Bezug iSd. § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 und 4 nach § 39b Abs. 3 Satz 9 oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Abs. 3 ermittelt wurde, ohne dass der ArbG die Tatbestandsvoraussetzungen für die Begünstigungen abschließend prüfen konnte. Diese abschließende Prüfung soll durch den Ausschluss der Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 ermöglicht werden.

**Fälle des § 46 Abs. 2 Nr. 5a:** § 46 Abs. 2 Nr. 5a sieht eine Veranlagung vor, wenn die LSt von einem sonstigen Bezug berechnet und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kj. außer Betracht und damit der StAbzug ggf. hinter der festzusetzenden ESt zurückgeblieben ist.

354 Einstweilen frei.

**c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung**

355

**Aufhebung der Abgeltungswirkung:** Durch den StAbzug vom Lohn gilt die ESt bei beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 2 Satz 1 als abgegolten. Nach Satz 2 Nr. 4 Buchst. a und b wurde diese Abgeltungswirkung aufgehoben, wenn ein Freibetrag nach § 39a Abs. 4 gebildet oder die Veranlagung beantragt wurde. In den Fällen der § 46 Abs. 2 Nr. 2, 5 und 5a wurde die Abgeltungswirkung bislang nicht aufgehoben.

Nunmehr ist durch die Einfügung von § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. c durch das WElektroMobFördG (s. Anm. 3) auch in diesen Fällen die ESt durch den StAbzug nicht mehr abgegolten, sondern der Stpfl. zur ESt zu veranlagten.

**Der Steuerabzug vom Kapitalertrag und nach § 50a** bleibt abgeltend, da die Antragsveranlagung die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 nach dem Wortlaut der Nr. 4 (nur) für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausschließt.

Einstweilen frei.

356–359

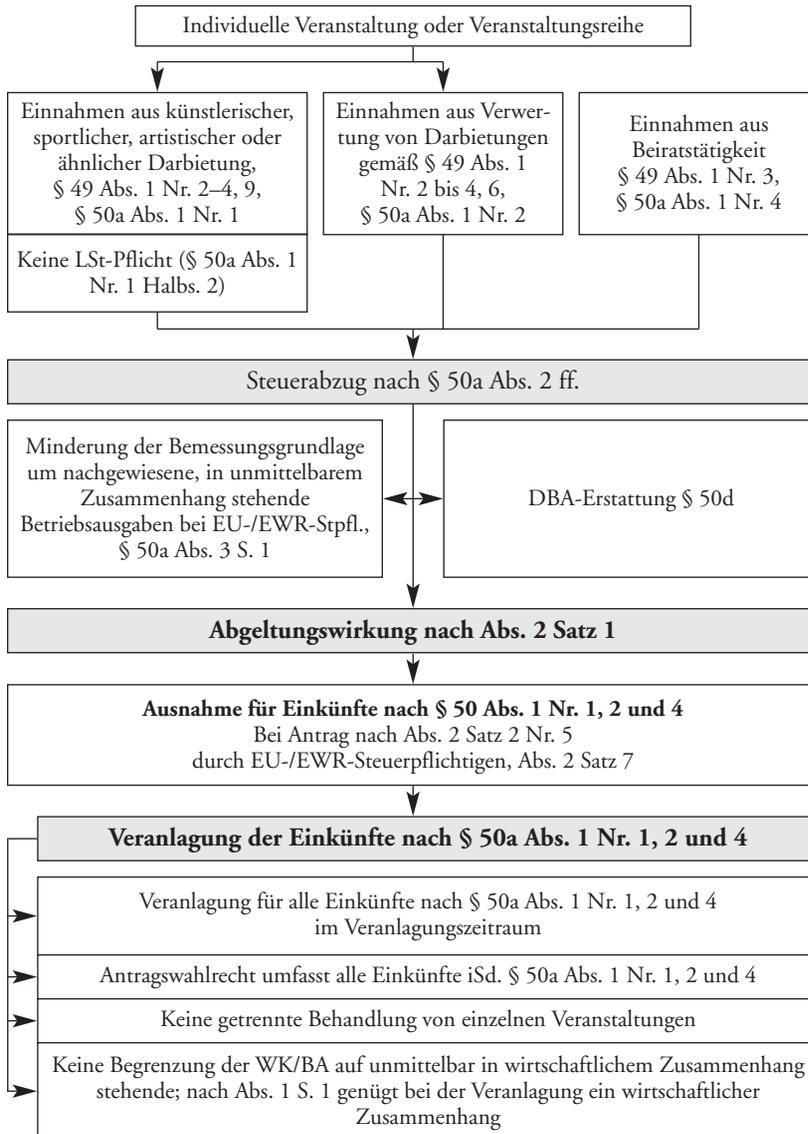
**8. Antragsveranlagung eines beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Staats und Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat bei Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7)**

**a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5**

360

**Entstehungsgeschichte:** Die dem StAbzug unterliegenden Einnahmen der Künstler, Sportler etc. nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, die durch künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen im Inland erzielt werden, sowie aus der inländ. Verwertung dieser Darbietungen gem. § 50a Abs. 1 Nr. 2 unterliegen ebenso wenig wie die Einkünfte aus Aufsichtsratsstätigkeit nach § 50a Abs. 1 Nr. 4 der Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1, wenn die Veranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 beantragt wird (zu Einzelheiten vgl. BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 23). In diesem Fall ist die Abgeltungswirkung für alle Einkünfte iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4, nicht aber andere abgeltend besteuerten Einkünfte nach Abs. 2 Satz 1, aufgehoben. Eine abgeltende Wirkung des StAbzugs verbleibt bei den Einkünften nach § 50a Abs. 1 Nr. 3, die aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten herrühren, sowie bei Einkünften, die aus der Verschaffung der Gelegenheit erzielt werden, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9) und bei Einkünften, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag unterlegen haben.

**Wirkung:** In der Übersicht kann die Wirkung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 wie folgt dargestellt werden:



**Verhältnis zu den Einkünften eines inländischen Betriebs:** Ein StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 oder 2 von Einnahmen, die inländ. BE sind, ist in einer Veranlagung zu erfassen und nach § 36 Abs. 2 anzurechnen. Der Stpfl. kann dennoch zuvor eine Erstattung der für die einzelne Veranstaltung einbehaltenen und abgeführten Abzugsteuer nach DBA beantragen.

**Verhältnis zum Nachforderungsverfahren:** Eine Nachforderung der LSt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 schließt eine Abgeltungswirkung auch der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aus. Die LSt ist nach Abs. 2 Satz 1 abgeltend, solange kein Fall nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 oder 4 vorliegt.

**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:** § 50d Abs. 1 Satz 1 sieht vor, dass Abzugsteuer grds. (Ausnahme: § 50d Abs. 2) auch dann einzubehalten ist, auch wenn nach einem DBA kein deutsches Besteuerungsrecht besteht. Die abgezogene Steuer ist dann ggfs. nach § 50d Abs. 1 Satz 2 zu erstatten; dieser Erstattungsanspruch geht dem Veranlagungsverfahren nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 systematisch vor.

Einstweilen frei.

361–369

#### b) Tatbestandsvoraussetzungen für die Antragsveranlagung für EU-/EWR-Staatsangehörige nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7 370

**Einnahmen, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 unterliegen:**

- ▶ *Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und Nr. 4* erfolgt auf die Einnahmen einer jeden einzelnen Veranstaltung (oder Veranstaltungsreihe). Zu den abzugsteuerpflichtigen Einnahmen gehören alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter. Die Bemessungsgrundlage umfasst gem. § 50a Abs. 2 Satz 2 die über den stfrei erstattbaren Betrag hinausgehenden Einnahmen. 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). Eine einheitliche Vergütung ist zur Ermittlung der Einnahmen iSd. § 50a Abs. 2 aufzuteilen (BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; BFH v. 29.1.1986 – I R 296/82, BStBl. II 1986, 513).
- ▶ *Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1* ist von den Einnahmen nach § 50a Abs. 2 iHv. 15 % (bei Körperschaften 15 %, vgl. §§ 8 und 31 KStG) bzw. 30 % für Aufsichtsratsvergütungen vorzunehmen. § 50a Abs. 1 Nr. 1 ist nicht anwendbar, wenn die Einnahmen als Arbeitslohn dem vorrangigen LStAbzug unterliegen.

**Antrag auf Veranlagung:** Die Veranlagung findet nur auf Antrag statt. Der Stpfl. hat es damit in der Hand, eine eventuelle nachteilige Veranlagung zu verhindern.

**Antrag durch EU-/EWR-Staatsangehörige mit Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat (Abs. 2 Satz 7):** Siehe Anm. 340.

Einstweilen frei.

371

#### c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung 372

**Veranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5:**

- ▶ *Die Veranlagung hebt die Abgeltungswirkung für Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 auf.* Dies bedeutet, dass nicht auf die einzelne Veranstaltung oder Aufsichtsratsstätigkeit abzustellen ist, wie dies § 50a Abs. 1 tut.
- ▶ *§ 50a Abs. 3 Satz 1 erlaubt zuvor die Geltendmachung nur unmittelbar verbundener Aufwendungen im Abzugsverfahren* für die jeweilige Einkunftsquelle, freilich verbunden mit einer Änderung der Abzugsteuersätze nach § 50a Abs. 3 Satz 4. Dagegen bezieht Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 alle Einkünfte nach § 50a des gesamten VZ in die Veranlagung ein.

- ▶ Für die Veranlagung gelten die allgemeinen Vorschriften. Insbesondere erlaubt Abs. 1 Satz 1 den Abzug von WK/BA, die mit den Einkünften nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang – wie ihn § 50a Abs. 3 für die Geltendmachung von WK/BA beim StAbzug erfordert – ist nicht notwendig.

**Der Steuerabzug vom Kapitalertrag und vom Arbeitslohn** bleibt abgeltend, da die Antragsveranlagung die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 nach dem Wortlaut der Nr. 5 (nur) für Einkünfte nach § 50a ausschließt.

**Zuständigkeit (Abs. 2 Satz 8):** Die Veranlagung erfolgt zentral durch das BZSt. Für bis zum 31.12.2013 zugeflossene Vergütungen erfolgt die Veranlagung durch das nach allgemeinen Regeln des § 19 AO zuständige FA (§ 2 Abs. 1 Zuständigkeitsübertragungs-Verordnung).

373–379 Einstweilen frei.

## 9. Antragsveranlagung eines beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Lebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 Buchst. b)

### 380 a) Einordnung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 6

**Entstehungsgeschichte:** Die StBefreiung (Ansatz nur der hälftigen Bemessungsgrundlage für bestimmte Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2) wird nun auch bei nur beschränkt Stpfl. gewährt. Die ungleiche Behandlung von beschränkt und unbeschränkt Stpfl. bei der Geltendmachung der StBefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 verstößt uE gegen das Diskriminierungsverbot für EU-Bürger sowie gegen Gleichbehandlungsgebote in DBA. Die Ergänzung in Abs. 2 Nr. 6 beseitigt diesen Verstoß, allerdings erst mW ab 2017 (§ 52 Abs. 46 Satz 2).

### 381 b) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 6

#### **Einnahmen nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5a:**

- ▶ *Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1* sind Erträge aus Versicherungen in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge im Erlebensfall oder bei Rückkauf
  - im Falle von Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht,
  - bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil,wenn der Vertrag nach dem 31.12.2004 abgeschlossen worden ist.

- ▶ *Beschränkte Steuerpflicht:* Diese Einnahmen sind nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a beschränkt stpfl., wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (Doppelbuchst. aa).

#### **Steuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 4:**

- ▶ *Steuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 4:* Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 dem StAbzug.
- ▶ *Die StBefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2* ist bei der Bemessung des StAbzugs nach § 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 nicht zu berücksichtigen.

**Antrag auf Veranlagung:** Die Veranlagung findet nur auf Antrag statt. Der Stpfl. hat es damit in der Hand, eine eventuelle nachteilige Veranlagung zu verhindern.

Einstweilen frei.

382–383

#### c) Rechtsfolge: Veranlagung nach § 46 unter Ausschluss der Abgeltungswirkung

384

##### Veranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 6:

- ▶ *Die Veranlagung hebt die Abgeltungswirkung für Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 auf.*
- ▶ *Steuerbefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2:* Somit kann die StBefreiung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden. § 43 Abs. 1 Nr. 4 schließt eine Berücksichtigung der StBefreiung für die Zwecke des KapErtrStAbzugs aus.
- ▶ *Für die Veranlagung gelten die allgemeinen Vorschriften.* Insbesondere sind die Grundsätze der Abgeltungssteuer nach § 32d zu berücksichtigen.

**Der Steuerabzug vom Kapitalertrag und vom Arbeitslohn** bleibt abgeltend, da die Antragsveranlagung die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 nach dem Wortlaut der Nr. 6 (nur) für Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 ausschließt.

**Zuständigkeit (Abs. 2 Satz 8):** Die Veranlagung erfolgt durch das nach allgemeinen Regeln des § 19 AO zuständige FA (§ 2 Abs. 1 Zuständigkeitsübertragungsverordnung).

Einstweilen frei.

385–395

#### IV. Formale Regelungen zu den Ausnahmen vom Abgeltungsprinzip (Abs. 2 Sätze 3 bis 8)

396

**Abs. 2 Sätze 3 bis 6:** Zuständiges BSFA für ArbN, vgl. Anm. 311.

**Abs. 2 Satz 7:** Beschränkung der Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b sowie nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 auf Stpfl. mit EU-/EWR-Staatsangehörigkeit und EU-/EWR-Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt, vgl. Anm. 370.

**Abs. 2 Satz 8:** Zuständigkeit des BZSt. für die Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5, vgl. Anm. 370.

#### V. Zuständigkeit für Einkünfte aus Lebensversicherung nach Abs. 2 Nr. 6 (Abs. 2 Satz 9)

397

Damit die in § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 2 EStG geregelte Freistellung der hälftigen Bemessungsgrundlage für bestimmte Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht sowie Kapitalversicherungen mit Sparanteil auch bei beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden kann, wurde die Abgeltungswirkung des § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) für diese

Einkünfte aufgehoben, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 EStG).

Die örtliche Zuständigkeit für die Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 EStG richtet sich nach § 19 Absatz 2 AO und bestimmt sich danach, wo sich das Vermögen des Steuerpflichtigen bzw. der wertvollste Teil seines Vermögens befindet. Dies könnte – insbesondere wenn der Steuerpflichtige außer den Einkünften aus Kapitalvermögen kein Vermögen in der Bundesrepublik Deutschland besitzt – sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch den Finanzämtern zu Unklarheiten über die örtlich zuständige Finanzbehörde führen. Um das zu vermeiden, wird eine eigene Zuständigkeitsregelung für die Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 EStG aufgenommen.

Gemäß § 44 Absatz 1 Satz 5 Nummer 1 EStG ist die gemäß § 43 Absatz 1 Nummer 4 EStG einzubehaltende Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung des Schuldners nach dem Einkommen zuständig ist. Dieses Finanzamt ist zukünftig auch für die Veranlagung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers der Leistungen zuständig.

## 398 VI. Anwendbarkeit des Härteausgleiches nach § 46 Abs. 3 (Abs. 2 Satz 10)

Nach § 46 Absatz 3 EStG sind bei der Veranlagung eines Arbeitnehmers geringfügige Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterlegen haben, bis zu einer Höhe von 410 Euro steuerfrei (Härteausgleich). Für höhere Einkünfte bis 820 Euro regelt § 46 Absatz 5 EStG i. V. m. § 70 EStDV einen gleitenden Übergang in die Besteuerung (erweiterter Härteausgleich).

Mit der Ergänzung von § 50 Absatz 2 EStG wird klargestellt, dass entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Regelungen zum Härteausgleich wie zum erweiterten Härteausgleich anzuwenden sind. Zweifel daran könnten bei Veranlagungen auf Antrag (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b EStG) mit Blick auf den Wortlaut von § 70 EStDV bestehen, der den erweiterten Härteausgleich nur in den Fällen des § 46 Absatz 2 Nummer 1 bis 7 EStG vorsieht. Eine gesetzliche Klarstellung ist daher in Bezug auf alle Fälle, bei denen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen einer Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden, angebracht.

399 Einstweilen frei.

## E. Erläuterungen zu Abs. 3: Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern bei beschränkter Steuerpflicht

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

#### 400 1. Überblick zu Abs. 3

**Regelung:** Abs. 3 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

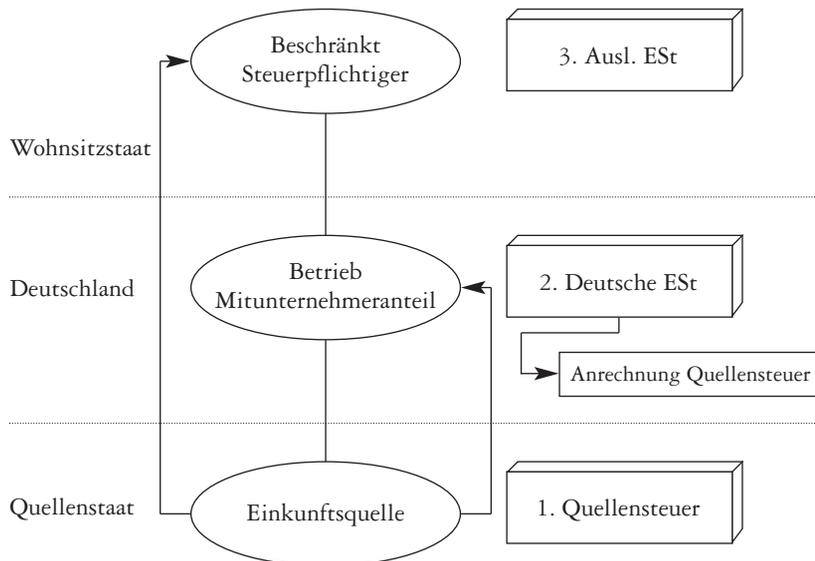
nach § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 und andererseits auch einer ausländ. Quellenbesteuerung unterliegt.

**Beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter, Mitunternehmer:** Die Berücksichtigung ausländ. Steuern ist für beschränkt stpfl. Gesellschafter inländ. PersGes. und für inländ. BS von Steuerausländern relevant, die eine über das Inland hinausgehende Geschäftstätigkeit entfalten.

**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. 3 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 StPfl. nicht direkt anwendbar ist.

**Schematische Übersicht:**



**2. Geltungsbereich des Abs. 3 und Verhältnis zu anderen Vorschriften**

401

**Geltungsbereich:** Abs. 3 gilt für beschränkt EStpfl.; für beschränkt KStpfl. ist er entsprechend anzuwenden (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG).

**Verhältnis zu Abs. 2 Satz 2 Nr. 1:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 stimmt in den Voraussetzungen mit Abs. 3 überein. Beide Vorschriften gelten nur für Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Ebenfalls kein Unterschied besteht zwischen einem „Betrieb im Inland“ (Abs. 3) und einem „inländischen Betrieb“ (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1). Dass Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 auf Einkünfte abstellt (im Gegensatz zu den „Einkünften, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird“ in Abs. 3) ist vielleicht damit erklärbar, dass Abs. 2 an den Einnahmen anknüpfende Sachverhalte regelt. Inhaltlich ist auch hier kein Unterschied erkennbar.

**Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen:**

- ▶ *Abs. 3 ist auch anzuwenden*, wenn die Einkünfte aus einem DBA-Land stammen (R 50 Satz 1 EStR). § 34c Abs. 6 schränkt die Anrechnung und den Abzug für unbeschränkt Stpfl. bei Bestehen eines DBA ein, ist aber in Abs. 3 nicht für entsprechend anwendbar erklärt (nur § 34c Abs. 1–3). Abs. 3 ist daher neben Steueranrechnungsvorschriften in DBA, die beschränkt Stpfl. einschließen, anwendbar.
- ▶ *Die nach Abkommensanwendung verbleibende ausländische Steuer* ist nach Abs. 3 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. *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 OECD-MA Rz. 15). 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. 3 zu berücksichtigen (ebenso *Wied* in *Blümich*, § 50 Rz. 75).

402–409 Einstweilen frei.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3

### 410 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, für die im Inland ein Betrieb unterhalten wird (Abs. 3 Halbs. 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. 4 möglich.

**Unterhalten eines Betriebs im Inland für die Einkünfte:** Ein inländ. „Betrieb“ muss unterhalten werden. Der Begriff „Betrieb im Inland“ ist inhaltsgleich mit dem Begriff „inländischer Betrieb“ in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 221). Ein Betrieb wird durch eine BS iSd. § 12 AO oder die Bestellung eines stV 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.

411–429 Einstweilen frei.

## 2. 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. 3 Halbs. 2)

430

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

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

- ▶ *Unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte im Wohnsitzstaat:* Der Stpfl. muss im Wohnsitzstaat Einkünfte erzielen, die dort in einem der unbeschränkten StPfl. ähnlichen Umfang der Steuer unterlagen (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 21.3.1988 – 5 K 338/87, 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 StPfl. ähnlichen Umfang. Die unbeschränkte StPfl. stellt auf das Welteinkommen und nicht auf einzelne Einkunftsquellen mit Ortsbezug ab. Wenn die fraglichen Einkünfte daher zB wegen einer Freistellung oder aufgrund einer territorialen Beschränkung des Besteuerungssystems der Besteuerung im Herkunftsstaat nicht unterliegen, ist die Tatbestandsvoraussetzung nicht erfüllt.
- ▶ *Die tatsächliche Heranziehung zur ausländischen Einkommensteuer* in Form der Anrechnung ist erforderlich, um eine doppelte Anrechnung im Wohnsitz- und auch im Betriebsstättenstaat zu verhindern. Eine entsprechende Besteuerungsmöglichkeit nach dem ausländ. Recht (vgl. BFH v. 9.10.1985 – I R 271/81, BFHE 145, 44) ist von der Finanzverwaltung darzulegen und bürdet dem Steuerpflichtigen dann die Beweislast auf, dass eine Anrechnung nicht erfolgte.
- ▶ *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 1980, Beil. zu Heft 17, 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, wenn er dort nicht ansässig ist; die Ausnahme des Abs. 3 Halbs. 2 ist insoweit abschließend (vgl. FG Düss. v. 15.12.1992 – 6 K 110/88 K, EFG 1993, 447, rkr., betr. eine beschränkt stpfl. Körperschaft).

Einstweilen frei.

431

## III. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung von § 34c Abs. 1 bis 3

### 1. Entsprechend anzuwendende Vorschriften des § 34c

432

**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. 430. Gemäß H 50 EStH ist R 34c EStR im Übrigen entsprechend anzuwenden.

**Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1):**

- ▶ *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. Bei Steuern der DBA-Staaten ist nach R 50 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. Einzubeziehen sind hierbei nur die Einkünfte des beschränkt Stpfl., die veranlagt werden (R 50 Satz 3 EStR) und damit keinem abgeltenden StAbzug (Abs. 2 Satz 1) unterliegen (glA *Hundt*, DB 1980, Beilage zu Heft 17, 23). Die aufzuteilende deutsche ESt ist die sich nach Abs. 1 Satz 2 ergebende veranlagte ESt ohne Abzugsteuern unter Berücksichtigung anwendbarer StErmäßigungen.

**Steuerabzug (§ 34c Abs. 2 und Abs. 3):**

- ▶ *Abzug ausländischer 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.
- ▶ *Abzug ausländischer 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. 3 entsprechend anzuwenden sind, gelten die jeweiligen Durchführungsbestimmungen auch entsprechend für beschränkt Stpfl. (glA *Hundt*, DB 1980, Beil. zu Heft 17, 24).

433–439 Einstweilen frei.

440 **2. Nicht anzuwendende Vorschriften des § 34c**

Da Abs. 3 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. 4.

**§ 34c Abs. 6** (Eingeschränkte Anwendbarkeit von § 34c bei Bestehen eines DBA): Da Abs. 3 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.

Einstweilen frei.

441–449

## F. Erläuterungen zu Abs. 4: Erlass und Pauschalierung

**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; *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; *Holthaus*, Steuererlass für Champions-League & Co. – Verzicht auf Steuerabzug nach § 50a EStG und Schaffung „weißer Einkünfte“ bei deutschen Spitzensportlern, IStR 2008, 504; *Holthaus*, Inlandsauftritte ausländischer Künstler: Steuerabzug kann im Einzelfall erlassen werden, GStB 2009, 406; *Holthaus*, Steuerfreistellung von ausländischen Künstlern und Sportlern nach dem JStG 2009, IWB F. 3 Gr. 3, 1531; *Holthaus*, Aktuelles zum Steuerabzug bei ausländischen Künstlern im öffentlich geförderten Bereich, ZKF 2010, 151, 171; *Holthaus*, Praxisprobleme bei der ab 2009 geänderten Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler, IStR 2010, 23; *Holthaus*, Beschränkt steuerpflichtige Mannschaftssportler: ein Eigentümer des BMF beim Steuererlass für Champions-League & Co – Negativliste setzt Finanzverwaltung unter Zugzwang, IStR 2010, 763; *Holthaus*, Jazz, Klassik, Pop und Folklore: Die feinen Unterschiede und Ungereimtheiten bei der aktuellen Freistellungspraxis ausländischer Künstlergruppen im öffentlich geförderten Bereich, ZKF 2012, 4; *Holthaus*, Ausdehnung des Steuererlasses für Champions-League & Co. durch die Hintertür ohne Rechtsgrundlage, IStR 2013, 468; *Holthaus*: Beschränkung der Freistellungsmöglichkeiten von Veranstaltungen mit ausländischen Künstlern und Sportlern durch das Steueränderungsgesetz 2015?, IStR 2016, 373.

## I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

### 1. Überblick zu Abs. 4

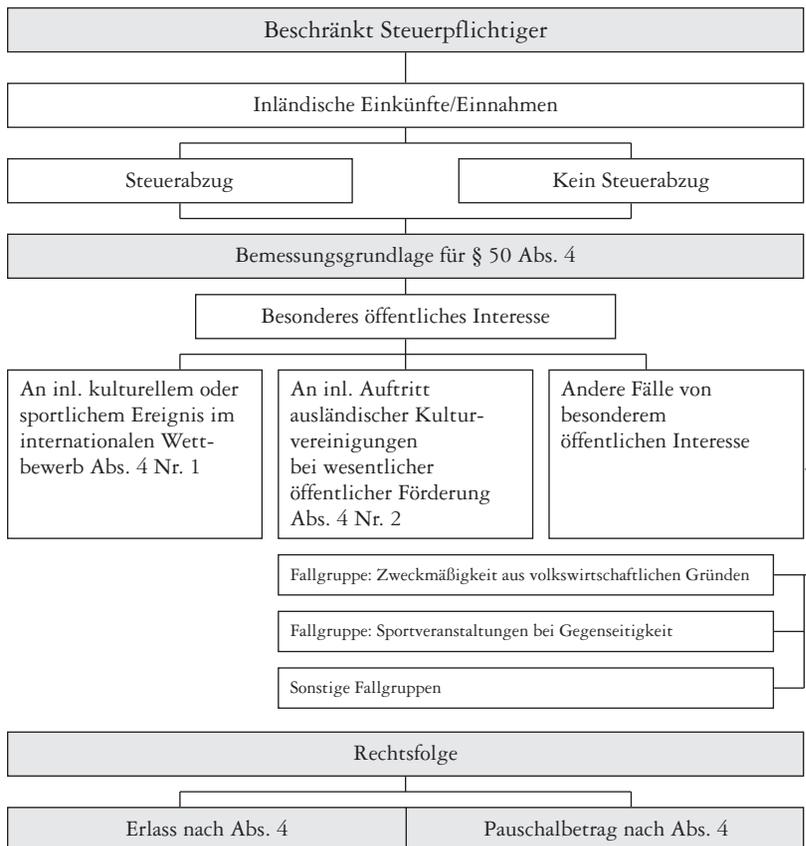
450

**Regelung:** Die ESt kann ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse liegt.

Abs. 4 führt den früheren Abs. 7 idF des StÄndG 1992 in „veränderter, zeitgemäßer Form“ fort (BTDrucks. 16/10189, 60). Abs. 7 aF sah eine Pauschalierung oder einen Erlass aus volkswirtschaftlichen Gründen oder bei schwieriger Berechnung vor. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll Abs. 4 den bisherigen Tatbestand um Fälle erweitern, die aus anderen als volkswirtschaftlichen Gründen im öffentlichen Interesse liegen (BTDrucks. 16/10189, 60).

Ein besonderes öffentliches Interesse besteht insbes. im Zusammenhang mit den in Abs. 4 Nr. 1 und 2 beschriebenen Katalogfällen.

**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. Verfassungsrechtliche Bedenken (vgl. im Einzelnen *Lüdicke*, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, 1985, 76-84) wurden vom BVerfG nicht geteilt. Die verfassungsrechtlichen Erwägungen sind auf das Tatbestandsmerkmal „besonderes öffentliches Interesse“ übertragbar, da der Begriff des besonderen öffentlichen Interesses mit dem volkswirtschaftlichen Zweck vergleichbar ist. Durch die nunmehr – nach Streichung des „insbesondere“ – abschließenden Tatbestandsbeispiele in Abs. 4 Halbs. 2 Nr. 1 und 2 ist das öffentliche Interesse nur noch in den dort umschriebenen Sachverhalten anzunehmen. Es stellt sich daher nur noch die Frage, ob diese begrenzende Auslegung verfassungsgemäß ist und vergleichbare Sachverhalte zu Recht ausgrenzt, obwohl diese aus anderen Gründen in einem besonderen öffentlichen Interesse stehen.

## 2. Verhältnis des Abs. 4 zu anderen Vorschriften

**Lohnsteuerpauschalierung:** Die IStl. Pauschalierungsmöglichkeiten nach § 40 (Pauschalierung der LSt in besonderen Fällen), § 40a (Pauschalierung der LSt für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte) und § 40b (Pauschalierung der LSt bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen), die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37a (Pauschalierung der ESt durch Dritte) sowie § 37b (Pauschalierung der ESt bei Sachzuwendungen) gelten für alle Stpfl. und damit auch für beschränkt Stpfl. Die abgeltende Wirkung dieser Pauschalierungen (§ 40 Abs. 3) bedeutet für beschränkt Stpfl. keine Besonderheit, da für sie jeder LStAbzug abgeltende Wirkung hat (Abs. 2 Satz 1).

**Abs. 2 Satz 1:** Die gem. Abs. 4 zu erhebende ESt hat ebenso abgeltende Wirkung nach Abs. 2 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 – III 140/74, EFG 1976, 499, rkr.).

§ 50a enthält pauschalierte EStsätze insbes. für Aufsichtsratsvergütungen sowie künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen und deren Verwertung. § 50a schließt die Anwendung des Abs. 4 nicht aus, sondern stellt vielmehr die Bemessungsgrundlage für einen Erlass oder eine abweichende StFestsetzung nach Abs. 4 dar.

§ 34c Abs. 5 (Erlass oder pauschale Festsetzung der ESt für ausländ. Einkünfte) kann nur von unbeschränkt Stpfl. in Anspruch genommen werden, da Abs. 3 nur auf § 34c Abs. 1–3 verweist; vgl. Anm. 440. Die Tatbestandsmerkmale des § 34c Abs. 5 wurden im Gegensatz zu § 50 Abs. 4 nicht modernisiert, sondern bestehen nach wie vor in volkswirtschaftlichen Gründen oder in einer besonders schwierigen Berechnung (s. § 34c Anm. 171 ff.).

### Billigkeitsmaßnahmen nach AO:

- ▶ **Grundsatz:** Die AO-Vorschriften über Erlass und abweichende StFestsetzung gehen dagegen nicht in die Ausgangsbasis für die Maßnahme nach Abs. 4 ein, sondern sind subsidiär nach dem spezielleren Abs. 4 anzuwenden. Abs. 4 stellt nur auf ein besonderes öffentliches Interesse ab, während eine abweichende StFestsetzung (§ 163 AO) bzw. einen StErlass im Erhebungsverfahren (§ 227 AO) nur bei persönlicher oder sachlicher Unbilligkeit in Betracht kommt. Abs. 4 und §§ 163, 227 AO schließen sich somit nicht gegenseitig aus (s. FG Hamb. v. 25.4.1968 – II 130/66, 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 – II 130/66, EFG 1968, 576, rkr.). 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. 4 geminderte) Abgaben nach den Vorschriften der AO zu erlassen. Nach FG Münster (FG Münster v. 20.9.1984 – IV 3344/80 L, EFG 1985, 248, rkr.) kommen Billigkeitsmaßnahmen nur für atypische, verhältnismäßig seltene Sonderfälle in Betracht. Solche Billigkeitsmaßnahmen kommen beim pauschalen StAbzug nach § 50a Abs. 1 in Betracht, wenn bei hohen BA/WK eine übermäßige Besteuerung des Überschusses eintreten würde. Keine

Billigkeitsmaßnahmen kommen in Betracht, wenn der Gesetzgeber für beschränkt Stpfl. bewusst bestimmte persönliche Umstände nicht berücksichtigt (s. Nds. FG v. 18.6.1975 – IX L 114/74, EFG 1976, 86, rkr.: Nichtberücksichtigung von agB bei beschränkt stpfl. Pensionären stellt keine Unbilligkeit dar).

- ▶ *Sachliche Billigkeitsgründe:* Der Rechtsverlust durch Versäumen einer Ausschlussfrist stellt nach FG Hamb. (FG Hamb. v. 26.5.1975 – II 30/74, 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.

### 452 3. Verfahrensfragen

**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. 4 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. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382). Nach BMF v. 25.11.2010 (BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 89) soll der Antrag vor Beginn des Ereignisses zu stellen sein. Diese Auffassung ergibt sich nicht aus dem Wortlaut der Vorschrift.

Ein Erlass nach Abs. 4 kann nur von den klagebefugten 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. 4 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 unabhängiges 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 Doppelbesteuerungsabkommen-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-MK, Art. 25 Rz. 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 – IV C 6 - S 1301 Schw-18/87, BStBl. I 1987, 371) wurde zB ausdrücklich niedergelegt, dass „unbillige Besteuerungen in Einzelfällen im Verständigungsverfahren behoben werden sollen“.

Einstweilen frei.

453–469

## II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

### 1. Im besonderen öffentlichen Interesse

470

**Öffentliches Interesse:** Das öffentliche Interesse ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der die Interessen der Allgemeinheit den Individualinteressen gegenüberstellt. Den Interessen der Allgemeinheit liegt eine gesellschaftliche Einigkeit zugrunde, dass eine Maßnahme im öffentlichen Interesse ist.

- ▶ *Erweiterung über volkswirtschaftliche Gründe hinaus:* Ausweislich der Gesetzesbegründung soll Abs. 4 den bisherigen Tatbestand um Fälle erweitern, die aus anderen als volkswirtschaftlichen Gründen im öffentlichen Interesse liegen (BTDrucks. 16/10189, 60), da „... der Anwendungsbereich des § 50 Abs. 7 EStG bestimmte Lebenssachverhalte, in denen eine Pauschalierung oder ein Erlass der Steuer aus anderen Gründen als volkswirtschaftlichen im öffentlichen Interesse liegt, nicht hinreichend erfasst. ... Durch die Änderung der Vorschrift soll nunmehr auch bei Vorliegen solcher Sachverhalte eine Pauschalierung oder ein Erlass der Steuer zulässig sein“. Aus diesem Grund sind jedenfalls volkswirtschaftliche Gründe unter das öffentliche Interesse zu subsumieren. Daneben können wettbewerbs-, kultur- oder sportpolitische Gründe im besonderen öffentlichen Interesse liegen (BTDrucks. 16/10189, 60).
- ▶ *Keine wirtschaftlichen Effekte erforderlich:* Ein öffentliches Interesse setzt im Umkehrschluss keine gesamtwirtschaftlichen Effekte voraus, die für das frühere Tatbestandsmerkmal der volkswirtschaftlichen Gründe erforderlich waren (BTDrucks. 16/10189, 60).

**Besonderes öffentliches Interesse:** Das öffentliche Interesse muss ein „besonderes“ sein, ein Mehr gegenüber einem bloßen allgemeinen Interesse. Das Interesse bezieht sich auf die Aktivität des Stpfl. und hat den Erlass oder die pauschale Festsetzung zur Folge. Mithin muss die Aktivität „besonders“ sein und der Öffentlichkeit „besonders“ am Herzen liegen. Die Stellungnahme des BRats (BRDrucks. 318/10, 53) spricht von einem „überragenden öffentlichen Interesse“, was sicherlich die obere Grenze eines „besonderen“ öffentlichen Interesses bildet.

- ▶ *Verhältnis zu Erlass und Pauschalierung:* Das besondere öffentliche Interesse an der Veranstaltung erfordert nicht, dass die Steuermaßnahmen nach Abs. 4 für die Durchführung der Veranstaltung im geplanten Ausmaß notwendig wären (aA *Holthaus*, IWB F. 3 Gr. 3, 1531 [1532]). Diese Voraussetzung ist dem Tatbestand des Abs. 4 nicht zu entnehmen.
- ▶ *Verhältnis zu den bisherigen Regelbeispielen:* Die in den – bislang nicht abschließenden (s. Gesetzeswortlaut „insbesondere“) – Regelbeispielen abgebildeten Situationen (internationale Kultur- und Sportveranstaltung; ausländ. Kulturvereinigung) gaben Anhaltspunkte für Anforderungen an andere Fallgestaltungen. Nach Streichung des Wortes „insbesondere“ liegen nunmehr für die Auslegung des besonderen öffentlichen Interesses maßgebende Tatbestände vor:

- ▶ *Besonderes Interesse bei Wettbewerb:* Nach Abs. 4 Nr. 1 ergibt sich das besondere öffentliche Interesse aus einem internationalen Wettbewerb um die Veranstaltung.
- ▶ *Besonderes Interesse bei öffentlicher Förderung:* Nach Abs. 4 Nr. 2 bezieht das besondere öffentliche Interesse auf die Entsch. von hoheitlichen Vertretern, die Veranstaltung wesentlich zu fördern.

**Besonderes öffentliches Interesse in Form von volkswirtschaftlichen Gründen:**

Da Abs. 4 den bisherigen Tatbestand erweitert, sind volkswirtschaftliche Gründe für einen Erlass oder eine pauschale Festsetzung in den Tatbestandsvoraussetzungen des besonderen öffentlichen Interesses enthalten. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist nicht definiert, ebenso wenig wie in § 34c Abs. 5. Nach der Umqualifizierung der Regelbeispiele in Nr. 1 und Nr. 2 in Tatbestände kommt es auf eventuelle volkswirtschaftliche Aspekte nicht mehr an.

471 **2. Erster Tatbestand: Inländische Veranstaltung international bedeutsamer Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet (Abs. 4 Nr. 1)**

**Inländische Veranstaltung:** Die Veranstaltung muss im Inland stattfinden.

**International bedeutsam:** Die Tatbestandsvoraussetzung der internationalen Ausschreibung um die Veranstaltung impliziert eine Konkurrenzsituation zwischen Staaten/Ländern und führt zugleich zur internationalen Bedeutsamkeit.

**Kulturelles oder sportliches Ereignis:** Die Maßnahme nach Abs. 4 bezieht sich auf das kulturelle oder sportliche Ereignis, woraus folgt, dass Einkünfte im Zusammenhang mit sportlichen oder kulturellen Darbietungen begünstigt sind, nicht jedoch Einkünfte von Teilnehmern, die keine solche Darbietungen erbringen (OFD Karlsruhe v. 17.6.2008 – S 230.2/4 - St 142, S 230.2/5 - St 142, S 230.3/9 - St 142).

**Wettbewerb um Ausrichtung:** Ein Wettbewerb um die Ausrichtung findet insbes. bei Großveranstaltungen wie den Olympischen Spielen, Welt- oder Europameisterschaften, aber auch bei der Bewerbung der Ruhr 2010 als Kulturhauptstadt Europas (vgl. *Holthaus*, IStR 2010, 23; *Holthaus*, GStB 2009, 406 [407]) statt.

**Einzelfragen:**

- ▶ *Preisgelder:* Im Rahmen der Fußball-WM 2006 sowie der Leichtathletik-WM 2009 wurde der Erlassantrag insoweit abgelehnt, als Preisgelder betroffen sind (OFD Karlsruhe v. 17.6.2008, S 230.2/4 - St 142, S 230.2/5 - St 142, S 230.3/9 - St 142).
- ▶ *Begleitveranstaltungen:* Kein besonderes öffentliches Interesse ist in mittelbarem Zusammenhang zu einem förderungswürdigen Großereignis zu sehen. Abs. 4 will in eng begrenztem Rahmen besondere, im öffentlichen Interesse liegende Großereignisse unterstützen bzw. deren Ausrichtung gerade in Deutschland ermöglichen (vgl. BTDrucks. 17/2823, 20). Dies schließt die Förderung von lediglich aus Anlass der Großveranstaltung stattfindenden Veranstaltungen, um die auch kein internationaler Wettbewerb stattfindet, aus. Der Wortlaut bis zum JStG 2010 beinhaltete alle Veranstaltungen, die im Zusammenhang mit einem Ereignis nach Abs. 4 Halbs. 2 Nr. 2 ausgerichtet wurden und damit entgegen dem subjektiven, aber im Wortlaut der Vorschrift nicht zum Ausdruck gekommenen und daher unbeachtlichen Willen des Gesetzgebers – auch „Begleitveranstaltungen“ (vgl. *Holthaus*, GStB 2009, 406 [411]). Nunmehr ist

der Tatbestand der Nr. 4 Halbs. 2 auf ein öffentliches Interesse an den Veranstaltungen der Nr. 1 und 2 beschränkt. Ausgeschlossen ist ein besonderes öffentliches Interesse im Zusammenhang mit Veranstaltungen der Nr. 1 und 2 und damit auch an Begleitveranstaltungen.

Einstweilen frei.

472–479

### 3. Zweiter Tatbestand: Öffentlich wesentlich geförderter inländischer Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung (Abs. 4 Nr. 2)

480

**Inländischer Auftritt:** Die Veranstaltung muss im Inland stattfinden.

#### **Ausländische Kulturvereinigung:**

► *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 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, sog. Kulturorchester-Erlass, Rz. 1.1 und 4). Ein Kammermusikquartett ist keine Kulturvereinigung (vgl. Nds. FG v 21.9.1999 – VI 327/97, EFG 2000, 220, rkr.).

► *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 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 2),
- Künstler, die als ArbN einer in einem Niedrigsteuerland (§ 8 AStG) ansässigen Basisgesellschaft auftreten (s. BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 3),
- Solisten, selbst wenn der Auftritt durch öffentliche Mittel gefördert wird (s. BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 4; BTDrucks. 16/10494, 40; zur Kritik vgl. *Holthaus*, IStR 2010, 23 [28]).

► *Einzelheiten:* Zur Definition von Auftrittskosten, Bescheinigung der öffentlichen Förderung, teilweisen Förderung, Ausstellung der Freistellungsbescheinigung vgl. BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382; 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, DStR 2000, 1009. Zur örtlichen Zuständigkeit vgl. BMF v. 30.5.1995 – IV B 4 - S 2303 - 63/95, BStBl. I 1995, 336. Zur aktuellen Weisungslage vgl. *Holthaus*, IStR 2003, 120. Zum Jazzensemble vgl. OFD München v. 11.4.2000, DStR 2000, 1009.

**Wesentliche Förderung aus öffentlichen Mitteln:** Soweit der Erlass nicht bereits nach einem DBA gewährt werden muss (vgl. FG Köln v. 23.7.2003 – 5 K 7238/01, EFG 2003, 1556, rkr.), wird die inländ. ESt nach Abs. 4 erlassen, wenn der Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln des In- oder Auslands gefördert wird.

► *Die Förderung musste sich früher auf den konkreten Auftritt* einer bestimmten ausländ. Kulturvereinigung beziehen; eine „institutionelle Förderung“ des Veranstalters genügte nicht (s. BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 1.2; OFD München v. 11.4.2000, DStR 2000, 1009; FG Brandenb. v. 20.6.2001 – 6 K 2068/00, EFG 2001, 1284, rkr.). Die Unmittelbarkeit ist dem

Tatbestand des Abs. 4 Nr. 2 nicht zu entnehmen und daher nicht notwendig (vgl. auch *Holthaus*, IStR 2010, 23).

- ▶ *Als wesentlich wird die Förderung akzeptiert*, wenn sie ein Drittel der Kosten des Inlandsauftritts deckt (s. BMF v. 20.7.1983 – IV B 4 - S 2303 - 34/83, BStBl. I 1983, 382, Rz. 1 und 1.2).

481–487 Einstweilen frei.

### III. Rechtsfolgen des Abs. 4

#### 488 1. Ausgangsbasis: Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen

Ausgangsbasis für eine Reduzierung der Steuer nach Abs. 4 ist die Steuer, wie sie – ggf. auch nach Anwendung einer anderen Pauschalierungsvorschrift – entstanden ist. Im EStG geregelte Pauschalierungsfälle gehen dem Erlass oder der Pauschalierung gem. Abs. 4 vor; s. Anm. 451.

#### 2. Erlass oder Pauschalierung

##### 489 a) Ganzer 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 Wichtigkeit vorstellen.

Der Erlass ist ein einseitiger Willensakt der FinBeh. Ein Antrag oder eine Zustimmung des Stpfl. ist nicht erforderlich (s. *von Groll* in *HHSp.*, § 227 AO Rz. 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 b) Festsetzung der Einkommensteuer in einem Pauschbetrag

Alternativ zum Erlass kann die ESt nach Abs. 4 auch in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Normierte Beispiele (und nicht den Abs. 4 ausschließende Sondervorschriften) sind die StAbzüge nach § 50a Abs. 1 iVm. Abs. 2 (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 – IV C 6 - S 2293 - 11/84, 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 nur begünstigend sein.

##### 491 c) Ermessensausübung (Kannvorschrift)

Die FinVerw. kann die ESt nach Abs. 4 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; BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186), die nach § 5 AO entsprechend dem Zweck der Ermächtigung unter Einhaltung der gesetzlichen Grenzen des Ermessens zu treffen ist.

**d) Zuständigkeit**

492

Die obersten FinBeh. der Länder können mit Zustimmung des BMF die Maßnahmen nach Abs. 4 entscheiden. Den obersten FinBeh. der Länder 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, mit Zustimmung des BMF 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 Entsch. der obersten FinBeh. stellte einen Grundlagenbescheid für die StFestsetzung durch das FA dar.

Um auch weiterhin eine einheitliche Anwendung des Abs. 4 zu gewährleisten, wurde das Erfordernis der Zustimmung des BMF beibehalten (s. Begr. zum StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108, 61).

Einstweilen frei.

493–499

**3. Einzelfälle der Pauschalierung und des Erlasses nach Abs. 4**

500

Es ist davon auszugehen, dass die nachfolgenden Einzelfälle zu Abs. 7 aF im Anwendungsbereich des Abs. 4 fortgelten, zumal der Gesetzgeber den bisherigen Tatbestand nur erweitern und nicht einengen (s. Anm. 450) wollte.

**Abfindung:** Bei Amateuren (Amateurmannschaften, Amateurmusikern, Laienschauspielern) ist der StAbzug nach § 50a Abs. 1 nicht vorzunehmen, wenn ihnen ausschließlich Kosten erstattet werden bzw. wenn der Veranstalter die Kosten übernimmt (s. BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 3.2).

**Ausländische Steuern:** Für bestimmte Einkünfte ist die Berücksichtigung ausländ. Steuern vom Einkommen nach Abs. 3 zulässig. Abs. 3 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 Abs. 4. Sie gilt somit sowohl für die durch Abs. 3 erfassten als auch für die nicht erfassten Einkünfte.

**Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO** sind durch Abs. 4 nicht ausgeschlossen, greifen aber subsidiär ein.

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

**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 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 1.4), insbes. nach Abs. 4 Halbs. 2 Nr. 1.

**Kulturvereinigungen:** Siehe Anm. 480.

**Künstler:**

- ▶ **Lohnsteuerabzug:** Bei beschränkt stpfl. Künstlern, die
  - als gastspielverpflichtete Künstler bei Theaterbetrieben,
  - als freie Mitarbeiter für den Hörfunk und Fernsehfunke 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 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707, Rz. 4). Die pauschale LSt beträgt 25 % der Einnahmen einschließlich der Beträge iSd. § 3 Nr. 13 und 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. BMF v. 31.7.2002 – IV C 5 - S 2369 - 5/02, BStBl. I 2002, 707). Kritisch zur Tatbestandsmäßigkeit dieser Pauschalierungsmöglichkeit und zur Abgrenzung des pauschal zu steuernden Personenkreises *Baisch/Schüppen*, DStR 1996, 1545 (1547).

- ▶ **Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 oder 2:** Bei Gefahr einer Überbesteuerung bei im Vergleich zu den Einnahmen hohen BA/WK besteht die Möglichkeit der StErstattung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5. Daneben kommt die Durchführung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO in Betracht (s. Anm. 451).

**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 – IX L 114/74, EFG 1976, 86, rkr.).

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

**Ständiger Vertreter:** Ein stV im Inland führt zu inländ. Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a). Die sehr weitgehende Definition des stV 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 stV

- 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 stV von Schiff- und Luftfahrtunternehmen gelten diese Regelungen nicht (R 49 Abs. 2 EStR). Ohne dass auf Abs. 4 Bezug genommen wird, ist diese Selbstbindung der Verwaltung wohl darauf gestützt.

**Vereinswettbewerbe von Mannschaftssportarten:** Nach BMF v. 20.3.2008 (BMF v. 20.3.2008 – IV C 8 - S 2303/07/0009, BStBl. I 2008, 538; vgl. *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. 4 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. Zur Liste der Länder vgl. BMF v. 21.1.2010 – IV B 2 - S 1300/07/10044, BStBl. I 2010, 49, s. Anm. 470.

## G. 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) ist für beschränkt Stpfl. nicht durch Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen und daher anwendbar, vgl. Anm. 80.

**Altersvorsorge:** Beschränkt Stpfl. können Altersvorsorgebeiträge (§ 82) nicht als SA abziehen, da die Anwendung von § 10a bei ihnen nach Abs. Satz 1 ausgeschlossen ist; vgl. Anm. 80

**Anrechnung ausländischer Steuern:** Nach Abs. 3 sind für Gewinneinkünfte § 34c Abs. 1–3 entsprechend anzuwenden, wenn für sie im Inland ein Betrieb unterhalten wird. Abs. 3 gilt auch, wenn mit dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ein DBA besteht. Abs. 3 ist nicht anwendbar auf die Einkünfte aus einem ausländ. Staat, mit denen der in Deutschland beschränkt EStpfl. dort unbeschränkt estpfl. ist; vgl. Anm. 400.

**Anrechnung einbehaltener Steuern** ist nur bei der Veranlagung möglich. Demzufolge scheidet sie aus, soweit der StAbzug für beschränkt Stpfl. abgeltende Wirkung hat (Abs. 2 Satz 1), vgl. Anm. 193 Im Einzelnen kommt die Anrechnung einbehaltener Steuern bei den in Anm. 200 ff. dargestellten Fallgruppen in Betracht.

**Anzeigepflichten:** Bei Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. haben ArbN dem FA Anzeige zu erstatten (§ 39 Abs. 7 Satz 1). Das FA kann die zu wenig erhobene LSt vom ArbN nachfordern; die Abgeltungswirkung ist nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 aufgehoben; vgl. Anm. 260.

**Arbeitgeber:** Nur inländ. ArbG sowie ArbN-Verleiher iSd. § 38 sind zum LStEinbehalt verpflichtet, unabhängig davon, ob der ArbN beschränkt oder unbeschränkt estpfl. ist. Beschränkt stpfl. ArbN ohne inländ. ArbG unterliegen daher nicht dem (abgeltenden – Abs. 2 Satz 1) LStAbzug, sondern sind grds. zu veranlagern, vgl. Anm. 190.

**Arbeitnehmer:** Abweichend von Abs. 1 Satz 3 können beschränkt stpfl. ArbN den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1), den SA-Pauschbetrag (§ 10c) und die Vorsorge- und Versicherungsaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2a, Nr. 3 und Abs. 3) abziehen (Abs. 1 Satz 4) sowie den Grundfreibetrag geltend machen, vgl. Anm. 90.

**Arbeitnehmer-Pauschbetrag** (§ 9a Satz 1 Nr. 1): Er wird auch beschränkt stpfl. ArbN gewährt, da seine Anwendung durch Abs. 1 Satz 3 nicht ausgeschlossen ist, vgl. Anm. 90.

**Arbeitnehmer-Veranlagung** (§ 46): Mit ihren inländ. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden beschränkt stpfl. ArbN veranlagt, wenn kein LStAbzug vorzunehmen war, weil der Arbeitslohn zB von einem ausländ. ArbG gezahlt wurde (§ 38 Abs. 1) und/oder kein (abgeltender) StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 erfolgte (vgl. Anm. 190) oder Ausnahmen von der Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 2 vorliegen (vgl. Anm. 230 ff.).

**Arbeitslohn:** Bei den inländ. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 wird nur LSt erhoben, soweit der Arbeitslohn von einem inländ. ArbG oder einem ausländ. ArbN-Verleiher gezahlt wird (§ 38 Abs. 1) und hat grds. abgeltende Wirkung (Abs. 2 Satz 1), vgl. Anm. 190.

**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. 1 Nr. 1, der gem. Abs. 2 Satz 1 grds. abgeltende Wirkung hat. In Betracht kommt jedoch die Antragsveranlagung für EU-/EWR-Staatsangehörige mit entsprechendem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5; vgl. Anm. 360.

**Aufbewahrung** von Unterlagen im Inland setzt § 50 nicht (mehr) voraus, vgl. Anm. 35.

**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. 2 Satz 2 Nr. 2; vgl. Anm. 250.

**Außergewöhnliche Belastungen:** §§ 33, 33a und 33b sind für beschränkt Stpfl. wegen Abs. 1 Satz 3 nicht anwendbar, vgl. Anm. 80.

**Baubabzugsteuer:** 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. 2 Satz 1 enthalten ist, vgl. Anm. 180.

**Betriebsausgaben:** Beschränkt Stpfl. können grds. die BA abziehen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen (Abs. 1 Satz 1; vgl. Anm. 38). Die Berücksichtigung von WK/BA nach § 50a Abs. 3 setzt jedoch einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen voraus; vgl. Anm. 372.

**Bruttoprinzip:** Bei beschränkt Stpfl. erfolgt die Besteuerung bestimmter Einkünfte auf der Grundlage von Bruttoeinnahmen mit abgeltender Wirkung (vgl. Anm. 223 ff.). 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 BS in Art. 7 OECD-MA enthalten sie keine Regelung zur Ermittlung (sondern nur zur Zuordnung) der Einkünfte; vgl. Anm. 38.

**Erllass:** Nach Abs. 4 kann die ESt ganz oder teilweise erlassen werden, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse ist; vgl. Anm. 450.

**Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht** (§ 1 Abs. 2): Wird nachträglich festgestellt, dass die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten EStPfl. nicht vorgelegen haben, tritt nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 für alle Einkünfte nicht ein; vgl. Anm. 250.

**Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht:** Seit 1996 können natürliche Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gem. § 1 Abs. 3 die Behand-

lung 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 den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 übersteigen. Gemäß Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 ist die Abgeltungswirkung des Abs. 2 Satz 1 ausgeschlossen, wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten EStPflicht nicht vorgelegen haben; vgl. Anm. 250.

**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, vgl. Anm. 12.

**Inländischer Betrieb:** Er ist im Rahmen einer LuF, einer BS eines Gewerbebetriebs oder einer Geschäftseinrichtung einer selbständigen Arbeit möglich. Für Einkünfte eines inländ. Betriebs hat der StAbzug keine abgeltende Wirkung (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1); vgl. Anm. 210.

**Kapitalertragsteuer:** Bei beschränkt Stpfl. hat die KapErtrSt abgeltende Wirkung (Abs. 2 Satz 1), vgl. Anm. 191.

**Lohnsteuerabzug** hat nach Abs. 2 Satz 1 abgeltende Wirkung; vgl. Anm. 190.

**Nettoprinzip** (s. auch „Bruttoprinzip“): Es stellt ein tragendes Prinzip des ESt-Rechts dar und ist Ausdruck des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und wird im Bereich der beschränkten StPflicht in Teilbereichen zugunsten einer Bruttobesteuerung durchbrochen, vgl. Anm. 120 ff.

**Parteibeiträge und -spenden:** § 10b Abs. 2 und § 34g können von beschränkt Stpfl. in Anspruch genommen werden, da § 50 keine Einschränkung enthält (vgl. Anm. 80).

**Pauschalierung:** Die ESt kann bei beschränkt Stpfl. nach Abs. 4 in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn dies im besonderen öffentlichen Interesse ist; vgl. Anm. 450.

**Schätzung:** § 162 AO und Abs. 4 sind nebeneinander anwendbar; vgl. Anm. 451.

**Sonderausgaben:** Siehe Anm. 80, 90.

**Steuerabzug:** Bei beschränkt Stpfl. gilt die ESt mit dem StAbzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a grds. als abgegolten (Abs. 2 Satz 1); vgl. Anm. 120. 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 in den in den Anm. 200 ff. aufgeführten Fällen. Bei StAbzug ist die Abziehbarkeit von BA/WK über Abs. 1 Satz 1 hinaus ganz oder teilweise ausgeschlossen; vgl. Anm. 120. Bei unterlassenen Abzug kann keine Veranlagung durchgeführt, sondern allenfalls der Schuldner 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. 146.

**Steuererstattungsverfahren:** Beschränkt Stpfl., deren Einnahmen dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 unterliegen, können nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 eine StErstattung beantragen; vgl. Anm. 320.

**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.

**Tarif:** Bei beschränkt Stpfl., die veranlagt werden, bemisst sich die ESt nach § 32a Abs. 1 (Abs. 1 Satz 2). Nur bei ArbN ist der Grundfreibetrag bis zur Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit abzüglich der SA nach Abs. 1 Satz 4 zu berücksichtigen; vgl. Anm. 60.

**Veranlagung:** Soweit inländ. Einkünfte nicht einem abgeltenden StAbzug unterliegen (dann Abgeltung und Ausschluss der Veranlagung, vgl. Anm. 120), ist auch für beschränkt Stpfl. eine Veranlagung durchzuführen. Eine Zusammenveranlagung setzt voraus, dass beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. sind (§ 26 Abs. 1 Satz 1).

**Verlustabzug (§ 10d):** Ein Verlustabzug ist nur für Verluste möglich, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländ. Einkünften stehen; vgl. Anm. 58. Nach Abs. 2 Satz 1 dürfen solche Verluste bei beschränkt Stpfl. nicht von Einkünften abgezogen werden, die dem StAbzug unterliegen.

**Verlustausgleich:** Auch beschränkt Stpfl. können positive und negative Einkünfte ausgleichen, da auch für sie die „Summe der Einkünfte“ (§ 2 Abs. 3) zu ermitteln ist. Durch das Abgeltungsprinzip des Abs. 2 Satz 1 ist der Verlustausgleich aber für sie dahingehend eingeschränkt, dass Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, nicht mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen. Dies folgt aus Abs. 2 Satz 1 (Abgeltungsprinzip bei abzugsteuerpflichtigen Einkünften) auch für negative Einnahmen aus (ihrer Art nach) abzugsteuerpflichtigen Einkünften, vgl. Anm. 123.

**Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2a und Nr. 3):** Die Vorsorgeaufwendungen in ihrer tatsächlichen Höhe sind für beschränkt EStpfl. nicht abziehbar (Abs. 1 Satz 3). Sie können nur von beschränkt stpfl. ArbN geltend gemacht werden (Abs. 1 Satz 4); vgl. Anm. 90.

**Werbungskosten:** Beschränkt Stpfl. können WK insoweit abziehen, wie sie mit inländ. Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Abs. 1 Satz 1; vgl. Anm. 35).

**Wirtschaftlicher Zusammenhang** (vgl. Anm. 38): Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit inländ. Einkünften ist für beschränkt Stpfl. Voraussetzung für den Abzug von BA/WK (Abs. 1 Satz 1) und den Verlustausgleich sowie -abzug nach § 10d. Es kann sich um einen mittelbaren oder unmittelbaren Zusammenhang handeln. Ein ausschließlicher, betriebsnotwendiger, rechtl., zeitlicher oder örtlicher Zusammenhang ist weder erforderlich noch ausreichend.

**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).