ISR Zeitschrift für Internationales Steuerrecht

3. Jahrgang · Heft 10/2014 · S. 329–364

Jörg Holthaus, Unna

Erweiterte Möglichkeiten der Finanzverwaltung bei der Anordnung des Steuerabzugs auf Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a Abs. 7 EStG ab 2015

Im Zuge des Kroatien-AnpG wurden die Zugriffsmöglichkeiten des Fiskus auf Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige durch Anordnung eines Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG erweitert. Dieser Beitrag erläutert die jüngsten Änderungen und zeigt anhand von Beispielen typische Fallgestaltungen.

With the Kroatien-AnpG the financial administration extends the possibilities of access to salaries of limited tax liability because of adjustment in 50a income tax act. This article explores the last amendments and shows with the help of examples typical arrangements.

I. Höhe des Steuerabzugs

Nach § 50a Abs. 7 EStG i.d.F. des Kroatien-AnpG[1] kann das Finanzamt zur Sicherung des Steueranspruchs anordnen, dass der Schuldner einer Vergütung einen Steuerabzug für Rechnung eines beschränkt Steuerpflichtigen vornimmt, wenn die Einkünfte nicht bereits einem Steuerabzug unterliegen.

Der Steuerabzug beträgt seit VZ 2008 15 % für alle beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und ansonsten 25 %, wenn der beschränkt Steuerpflichtige dem Finanzamt nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist.

Bei Abzugsanordnungen, die nach dem 31.12.2014[2] erlassen werden, darf das Finanzamt auch einen höheren Steuerabzug anordnen, wenn die voraussichtliche Steuer entsprechend hoch sein wird. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der beschränkt Steuerpflichtige eine natürliche Person ist und voraussichtlich sehr geringe Aufwendungen im Zusammenhang mit den inländischen Einnahmen hat.

Beispiel 1:
Immobilienhändler M (natürliche Person) mit Wohnsitz in Monaco veräußert ein Grundstück am Rand von München, dass er in 2012 für 20.000 € als Ackerland gekauft hatte in 2015 für 220.000 € an B mit Wohnsitz in München. Die Veräußerungskosten trägt der Erwerber.
Das zuständige Finanzamt kann nach § 50a Abs. 7 EStG n.F. den Steuerabzug z.B. mit 38 % gegenüber B anordnen. Ein über 25 % hinaus gehender Abzug ist angemessen, da die voraussichtlich zu schuldende Steuer (ca. 200.000 € x 42 %) entsprechend höher sein wird.
Bis zum 31.12.2014 konnte der Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG a.F. höchstens mit 25 % der Einnahmen angeordnet werden.

II. Wirkung des Steuerabzugs

Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht durch die Steuerabzugsanordnung des Finanzamtes. Die Anordnung hat Vorauszahlungscharakter, da nach § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG die Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht greift. Die Abzugsverpflichtung kann dem Zahlungsschuldner nicht mehr auferlegt werden, wenn die Zahlung bereits geleistet ist. Lag im Zeitpunkt der Zahlung aber eine Abzugsanordnung vor, haftet[3] der Vergütungsschuldner für die entsprechende Steuer.

Der Steuerabzug ist bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen, das den Steuerabzug angeordnet hat. Für Anmeldungen nach § 50a Abs. 7 EStG ergibt sich durch die Zentralisierung der übrigen Tatbestände des § 50a Abs. 1 EStG beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) keine Änderung. Auch ab 2014 bleiben die örtlichen Finanzämter für diese Steueranmeldungen zuständig.

III. Zahlungsweise

Für Abzugsanordnungen bis 31.12.2014 gilt die quartalsbezogene Fälligkeit zum zehnten Tag nach Quartalsende. Vergütungsschuldner mussten daher bisher jeweils zum 10.04., 10.07., 10.10. bzw. 10.01. Anmeldungen beim dem Finanzamt abgeben, dass die Anordnung erlassen hatte.

Für Anordnungen, die nach dem 31.12.2014 erlassen werden, kann das Finanzamt nach § 50a Abs. 7 EStG n.F. anordnen, dass die innerhalb eines Monats einbehaltenen Steuern jeweils zum zehnten des Folgemonats anzumelden und abzuführen sind. Hierdurch erreicht der Fiskus einen kleinen Liquiditätsvorteil, da er somit die Steuern aus dem ersten oder zweiten Monat eines Quartals früher erhält. Einher damit geht allerdings ein höherer Verwaltungsauf-

▷ Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest und Gastdozent der Bundesfinanzakademie Brühl/Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Sein Beitrag ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und gibt seine persönliche Auffassung wieder.

1 Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266.

2 Vgl. § 52 Abs. 47 S. 2 EStG i.d.F. Kroatien-AnpG.

3 Vgl. § 50a Abs. 7 S. 4 i.V.m. § 50a Abs. 5 S. 4 EStG.

wand, da nun bei Dauersachverhalten im Einzelfall ab 2015 zwölf statt vier Anmeldungen zu bearbeiten sind.

Beispiel 2:

Fabrikant F mit Sitz in Frankfurt least seit 2013 eine Computeranlage von einer japanischen Firma für monatlich 10.000 €.

Das zuständige Finanzamt hat bereits in 2013 einen Steuerabzug von 10 % angeordnet.

In 2013 und 2014 hat F jeweils zum 10.04., 10.07., 10.10. und 10.1.3.000 € an das zuständige Finanzamt anzumelden und abzuführen.

Ab 2015 könnte das Finanzamt anordnen, dass die Abzugsbeträge monatlich zu melden und abzuführen sind. F hätte dann 1.000 € monatlich anzumelden und abzuführen.

IV. Anwendungsfälle

1. Verkäufe von inländischen Grundstücken

Typische Anwendungsfälle für die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG sind Grundstücksverkäufe durch Steuerausländer. Ausländische Körperschaften erzielen insoweit kraft Rechtsform immer inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f S. 2 EStG. Natürliche Personen erzielen durch Grundstücksverkäufe inländische Einkünfte, wenn es sich um gewerbliche Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG (z.B. gewerblicher Grundstückhandel, Verkauf von Grundstücken aus einem in- oder ausländischen Betriebsvermögen) oder um private Veräußerungsgeschäfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 8 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG handelt.

Insbesondere wenn das verkaufte Grundstück das einzige Inlandsvermögen des beschränkt Steuerpflichtigen darstellt, ist die Anordnung des Steuerabzugs das wichtigste Mittel zur Sicherung des deutschen Steueranspruchs.

2. Gastvorträge

Gastvorträge ausländischer Dozenten führen ebenfalls häufig zu Anordnungen des Steuerabzugs, da diese beschränkt Steuerpflichtigen regelmäßig über kein Inlandsvermögen verfügen und gleich nach dem Vortrag nicht mehr greifbar sind. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG hat jeder im Ausland ansässige selbständige Freiberufler (z.B. Dozent) in Deutschland steuerpflichtige Einkünfte, wenn er seine Tätigkeit in Deutschland ausübt. Bei Wohnsitz in einem Nicht-DBA-Staat kann immer eine Anordnung des Steuerabzugs von den Vortragsvergütungen erfolgen.

Besteht mit dem Wohnsitzstaat des beschränkt Steuerpflichtigen ein DBA, kann u.U. das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen sein. In diesen Fällen darf keine Anordnung des Steuerabzugs erfolgen.

Unabhängig vom Vorhandensein einer festen Einrichtung geben einige DBA[4] auch dann dem Tätigkeitsstaat des Selbständigen ein Quellensteuerrecht, wenn innerhalb eines bestimmten Bezugszeitraums eine Mindestaufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat erfüllt wird. Hierbei zählen nach den DBA Elfenbeinküste und Marokko auch Tage der Arbeitsunterbrechung zu den Aufenthaltstagen, selbst wenn sie außerhalb des Quellenstaates verbracht werden (z.B. Streiktage, Wochenenden etc.).

Beispiel 3:

M. Mubaruck hat mit Frau und zwei Kindern seinen Familienwohnsitz in Alexandria (Ägyp-ten). Vom 10.3.2013 bis 15.6.2013 hält er Gastvorlesungen an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Ein Arbeitsvertrag besteht nicht. Sein Gesamthonorar beträgt 6.000 €. Er ist in Deutschland lediglich beschränkt steuerpflichtig, da er weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat.

Durch die Vortragsvergütungen erzielt er inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG, da eine freiberufliche Tätigkeit im Inland ausgeübt wird.

Nach Art. 14 DBA-Ägypten hat Deutschland ein Besteuerungsrecht an den Vergütungen, da sich M. Mubaruck in 2013 an mehr 90 Tagen im Inland aufhält.

Er ist verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung beim örtlich zuständigen Finanzamt in München abzugeben. Eine Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG wäre möglich.

Andere DBA enthalten weitere Sonderregelungen.[5] Vorrangig sind zudem nach vielen DBA Sondervorschriften für Gastlehrkräfte[6] zu beachten.

3. Nutzungsüberlassungen von Sachen

Soweit sie nicht bereits aufgrund der Nr. 1 – 8 im § 49 Abs. 1 EStG zu erfassen sind, liegen bei Nutzungsüberlassungen von beweglichen Sachen inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG vor, wenn sie im Inland genutzt werden oder worden sind. Hierunter fallen sämtliche Vermietungen oder das Leasing von Maschinen und Ausrüstungen. Seit 2009 unterliegen diese Einnahmen nicht mehr dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Eine Anordnung des Steuerabzugs kann hier zur Sicherung der Besteuerung geboten sein, wenn der Vergütungsgläubiger in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist oder das jeweilige DBA mit Deutschland ein begrenztes Quellensteuerrecht für Nutzungsüberlassungen von Sachen einräumt.[7]

---

4 Z.B. die DBA mit Ägypten, Albanien, Algerien, Aserbaidschan, Bangladesch, China, Elfenbeinküste, Estland, Indien, Indonesien, Jugoslawien, Kasachstan, Kenia, Korea, Lettland, Litauen, Malta, Marokko, Mexiko, Mongolei, Namibia, Pakistan, Philippinen, Portugal, Sambia, Singapur, Syrien, Türkei und Tunesien.

5 In den DBA mit Ecuador, Jamaika, Thailand sowie Trinidad/Tobago wird das Quellensteuerrecht nicht vom Vorhandensein einer festen Einrichtung des Selbständigen abhängig gemacht. Nach diesen DBA ist immer dann ein Quellensteuerrecht gegeben, wenn allein eine Mindestaufenthaltsdauer im Tätigkeitsstaat erreicht wird. Hierbei verlangt das DBA-Jamaika allerdings, dass der Schuldner der Vergütung (z.B. Hochschule) im Quellenstaat ansässig sein muss. Unabhängig von der Aufenthaltsdauer gibt das DBA-Thailand dem Tätigkeitsstaat auch dann ein Quellensteuerrecht, wenn die Vergütung an den Selbständigen von einer Person oder einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat geleistet wird. Das DBA-Südafrika enthält eine Sonderklausel, nach der alle Vergütungen für Tätigkeiten im Quellenstaat dort besteuert werden dürfen, wenn sie nicht im Wohnsitzstaat besteuert werden (Rückfallklausel). Nach den DBA mit Luxemburg (bis einschließlich 2013) und den Niederlanden hat der Tätigkeitsstaat bei Vortragsveranstaltungen von Freiberuflern auch dann ein Quellensteuerrecht, wenn dem Freiberufler keine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Unter diese Regelung fallen z.B. wissenschaftliche und politische Vorträge. Entscheidend ist, dass eine gesonderte Vortragstätigkeit vor einem größeren Zuhörerkreis gegen eine gesonderte Vergütung vorliegt. Es ist unerheblich, ob der Vortrag ein wissenschaftliches Niveau erreicht.

6 Die Sonderreglung für Gastlehrkräfte als Spezialregelung ist vorrangig anzuwenden, wenn ein Gastdozent, der als Freiberufler selbständig in Deutschland tätig ist, aufgrund seiner Aufenthaltsdauer von unter 2 Jahren (China 3 Jahre) unter die weiteren Voraussetzungen der DBA mit Australien, Belgien, China, Frankreich, Griechenland, Indien, Island, Israel, Jamaika, Japan, Neuseeland, Niederlande, Pakistan, Philippinen, Polen, Südafrika, Thailand, UdSSR oder USA subsumiert werden kann.

7 Quellensteuerrechte an Nutzungsüberlassungen von Sachen hat Deutschland z.B. nach den DBA mit Ägypten, Argentinien, Aserbaidschan, Australien, Bangladesch, Belarus, Bolivien, Bulgarien, China, Estland, Indien, Indonesien, Japan, Jugoslawien (anzuwenden auf Bosnien-Herzegowina, Kosovo, Montenegro und Serbien), Kasachs-

4. Spielertransfervergütungen

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG sind auch Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Sportler im Inland zu verpflichten, zu den inländischen Einkünften zu zählen, wenn die Vergütung insgesamt über 10.000 € liegt. Betroffen sind hier der sog. Spielertransfer und die Spielerleihe.

Flankierend hierzu wurde die Abzugssteuerpflicht in § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG um diesen neuen Tatbestand erweitert. Zu beachten ist allerdings, dass die Abzugsverpflichtung ausdrücklich nur bei der zeitlich begrenzten Verschaffung der Gelegenheit, also der Spielerleihe greift. Die endgültige Übertragung der Spielerrechte, also der Spielertransfer, führt zwar zu inländischen Einkünften des ausländischen Vereins nach dem Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG, aber nicht zur Abzugssteuerpflicht. Da die jeweiligen DBA Deutschland bei solchen Vergütungen regelmäßig kein Quellensteuerrecht einräumen, ist eine Abzugsanordnung nach § 50a Abs. 7 EStG nur geboten, wenn der ausländische Verein in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist (z.B. Brasilien, Chile).

Das gleiche gilt für Zahlungen an Spielervermittler in Nicht-DBA-Staaten. Spielervermittler erhalten in der Praxis bei jedem neuen Vertragsabschluss eine Prämie. Ohne den Vermittler darf der Spieler keinen neuen Vertrag unterzeichnen. M.E. gehören diese Vergütungen in den Anwendungsbereich der inländischen Einkünfte.

V. Quintessenz

Aufgrund der Änderung im Kroatien-AnpG bekommt das Finanzamt differenziertere Möglichkeiten an die Hand, den Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG anzuordnen. Die bisherige Begrenzung auf 25 % bei natürlichen Personen wird ab 2015 aufgehoben. Trotzdem hat das Finanzamt verantwortungsvoll zu schätzen, welcher Steuersatz angemessen erscheint im Hinblick auf die voraussichtlich geschuldete Jahressteuer. Für ausländische Körperschaften dürfte sich insoweit keine Änderung ergeben, da der bisherige Höchstsatz von 15 % der Einnahmen dem Steuersatz auf den voraussichtlichen Gewinn entspricht. Ein höherer Steuersatz ist insoweit nicht denkbar.

Zudem kann ab 2015 eine monatliche Anmeldeverpflichtung verfügt werden.

Neuseeland, Pakistan, Polen, Portugal, Rumänien, Sri Lanka, Tschechoslowakei (anzuwenden auf Tschechien und die Slowakei), Türkei, Vereinigte Arabische Emirate.

MinRat Ernst Czakert, Berlin

Competent Authority Agreement – Common Reporting Standard

Der neue Standard für den automatischen Informationsaustausch im Steuerbereich

***D**er automatische Informationsaustausch in Steuersachen hat sich in den letzten Jahren von einem Mauerblümchendasein zu einem Thema entwickelt, welches die steuerpolitische Agenda bestimmt. Ziel dieses Aufsatzes ist es, die wesentlichen Elemente des neuen steuerlichen Informationsaustausches kurz zu erläutern und sie in den Kontext des steuerlichen Informationsaustausches zu stellen.*

***T**he automatic exchange of information in tax matters has evolved in the recent years from a marginal existence to an issue which determines the tax policy agenda. The aim of this article is to explain the key elements of the new standard of automatic exchange of information in tax matters and to put it in the context of other forms of tax information exchange.*

I. Geschichtliche Entwicklung des Informationsaustauschs

Wegen der zunehmenden Globalisierung des Wirtschaftslebens ist es immer wichtiger geworden, dass die Steuerverwaltungen Informationen auch aus anderen Ländern bekommen, weil nur auf diese Weise sichergestellt ist, dass eine korrekte und den gesetzlichen Bestimmungen gerecht werdende Besteuerung stattfinden kann. Die Wirtschaft ist immer stärker darauf angewiesen, grenzüberschreitende Geschäftsprozesse zu verwirklichen, was dazu führt, dass die Steuerverwaltungen, deren Kompetenzen an der Grenze enden, nur auf Basis von Informationen anderer Steuerverwaltungen in der Lage sind, eine steuerlich korrekte Entscheidung zu treffen. Darüber hinaus können Steuerpflichtige auf einfache Art und Weise Finanzanlagen auch in anderen Staaten tätigen. Die Möglichkeiten der Steuerhinterziehung haben deshalb enorm zugenommen und nur der internationale Informationsaustausch in steuerlichen Angelegenheiten kann auf Seiten der Steuerverwaltungen dem einen Riegel vorschieben.

Die OECD hat deshalb schon seit den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts versucht, durch die Schaffung von Modellabkommen den steuerlichen Informationsaustausch zu effektuieren. Zunächst gingen die Bemühungen im Wesentlichen dahin, in dem Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Einkommen und Vermögen eine Informationsaustauschklausel zu implementieren, die auf völkerrechtlicher Ebene beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen einen steuerlichen Informationsaustausch zwischen den Staaten erlaubt.[1]

▷ Herr Ernst Czakert ist tätig im Bundesfinanzministerium der Finanzen in Berlin, der Aufsatz wurde in nichtamtlicher Eigenschaft verfasst.

1 Zur geschichtlichen Entwicklung s. *Czakert* in Schönfeld/Ditz, Art. 26 OECD-MA, Rz. 12 ff.