PRAXISFORUM

Aktuelle Probleme mit der EU-Konformität des Steuerabzugs nach § 50a EStG

*Von Jörg Holthaus, Unna**

Nach § 50a Abs. 3 S. 1 EStG können Werbungskosten und Betriebsausgaben nur bei Darbietungseinkünften[1] und Aufsichtsratsvergütungen[2] von EU/EWR-Steuerpflichtigen geltend gemacht werden. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des BFH[3] zur Unionsrechtskonformität hat das BMF[4] jüngst allerdings verfügt, dass die Regelung des Abs. 3 entsprechend auch bei Rechteüberlassungen i. S. von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG angewendet werden darf. Das EuGH-Urteil vom 19.6.2014[5] erging zwar zu Arbeitnehmereinkünften eines ausländischen Dienstleisters nach tschechischem Recht, hat aber m. E. unmittelbare Wirkung auf den deutschen Steuerabzug nach § 50a EStG, da der EuGH hierin eindeutig Grenzen der Rechtfertigung des Eingriffs in die Dienstleistungsfreiheit durch einen auf beschränkt Steuerpflichtige bezogenen Steuerabzug aufzeigt. Der folgende Beitrag analysiert die Auswirkungen des EuGH-Urteils und des BMF-Schreibens jeweils aus Juni 2014 auf die aktuelle Anwendbarkeit des Steuerabzugs nach § 50a EStG.

1. Geltendmachen von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten im Abzugsverfahren nach § 50a Abs. 3 EStG

Mit § 50a Abs. 3 EStG wurde im Rahmen des JStG 2009 die Möglichkeit der Geltendmachung von Aufwendungen im Rahmen des Steuerabzugs nach § 50a EStG erstmalig ins Gesetz aufgenommen.

1.1 Natürliche Person als Vergütungsgläubiger

Handelt es sich bei dem Vergütungsgläubiger um einen Staatsbürger eines EU- oder EWR-Staats und hat dieser seinen Wohnsitz in einem EU- oder EWR-Staat, kann der Vergütungsschuldner zur Berechnung des Steuerabzugs Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben des Vergütungsgläubigers berücksichtigen, soweit diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehen, faktisch den Betrag von 50 % der Bruttoeinnahmen übersteigen und entsprechende Nachweise (Rechnungskopien, Überweisungsbelege, Arbeits- oder Honorarverträge etc.) vorliegen. Zudem muss der Vergütungsschuldner die Staatsangehörigkeit des Vergütungsgläubigers nachprüfbar dokumentieren. Dies kann eine Kopie des Reisepasses oder eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde sein.

Der Steuerabzugsbetrag beträgt in einem solchen Fall gemäß § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG 30 % der sich nach Abzug der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten ergebenden Nettoeinnahmen.

Beispiel 1

Die Stadt Bochum engagiert einen polnischen Sänger P für ein Kammerkonzert. Dieser erhält eine Gage von 1.000 € (brutto). Zudem hat sich die Stadt verpflichtet, die Flugkosten und Hotelunterbringung zu tragen. Hierfür wurden unmittelbar 500 € aufgewendet. P zahlt seinem Begleiter am Klavier nachweislich 600 €.

Nach § 50a Abs. 2 beträgt der Steuerabzug grundsätzlich 15 % der Einnahmen ohne die übernommenen Reisekosten, also 150 €.

Gemäß § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG kann die Abzugssteuer abweichend mit 30 % der Nettoeinnahmen (1.000 € - 600 € = 400 €), also mit 120 € angesetzt werden.

1.2 Juristische Person als Vergütungsgläubiger

Die abweichende Abzugssteuerberechnung ist auch möglich, wenn der Vergütungsgläubiger eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU- oder EWR-Staat ist. In diesem Fall kann der Nachweis der Ansässigkeit des Vergütungsschuldners in einem EU- oder EWR-Staat ein Handelsregisterauszug oder eine Ansässigkeitsbestätigung der ausländischen Steuerbehörde sein. Da der anzuwendende Nettosteuersatz bei Körperschaften genauso hoch ist wie der Bruttosteuersatz, wirken sich bei diesen im Gegensatz zu den natürlichen Personen Betriebsausgaben bereits ab dem ersten Euro aus. Daher dürften die Körperschaften den Hauptanwendungsfall des § 50a Abs. 3 EStG ausmachen.

Die Gleichsetzung von Netto- und Bruttosteuersatz bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist m. E. systemwidrig. Da bei den Bruttosteuersätzen in der Vergangenheit und aktuell noch bei natürlichen Personen unterstellt wurde und wird, dass von den Bruttoeinnahmen ca. 50 % Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anfallen, dürfte bei Körperschaften der Bruttosteuersatz nur 7,5 % betragen, wenn man einen Nettosteuersatz von 15 % unterstellt.

1.3 Änderung durch BMF vom 17.6.2014

Nach § 50a Abs. 3 S. 1 EStG können Werbungskosten und Betriebsausgaben nur bei Darbietungseinkünften und Aufsichtsratsvergütungen geltend gemacht werden.

Mit Schreiben vom 17.6.2014 lässt das BMF nun im Sinne einer unionsrechtskonformen Auslegung in sehr engen Rahmenbedingungen die Berücksichtigung von Aufwendungen von EU/EWR-Vergütungsgläubigern auch bei Rechteüberlassungen zu. Es verlangt einen nachvollziehbaren Nachweis der Aufwendungen und, dass die Aufwendungen konkret und exklusiv mit der Vergütung zusammenhängen. Auch hierbei ist Voraussetzung, dass der Vergütungsgläubiger Wohnsitz und Staatsangehörigkeit bzw. Sitz und Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat hat. Für

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

1 § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG.

2 § 50a Abs. 1 Nr. 4 EStG.

3 BFH v. 27.7.2011, I R 32/10, BStBl II 2014, 513, IStR 2012, 74.

4 BMF v. 17.6.2014, IV C 3 - S 2303/10/10002:001, DOK 2014/0537910, BStBl I 2014, 887, IStR 2014, 536.

5 EuGH v. 19.6.2014, C-53/13, *Strojírny Prostějov, a. s.* und C-80/13, *ACO Industries Tábor s. r. o.* in diesem Heft: IStR 2014, 630 und unter BeckRS 2014, 81018.

natürliche Personen gilt die Verdoppelung des Steuersatzes dabei entsprechend.

Beispiel

Die Semperoper Dresden beauftragt den Musikverlag „Musica-Viva-GmbH" mit Sitz und Geschäftsleitung in Wien (Österreich), die Texte und Fotos für ein Programmheft einer bestimmten Opernin-szenierung der Spielzeit 2014/2015 zu erstellen und ihr die Rechte daran dauerhaft zu überlassen. Die Vergütung hierfür beträgt 1.000 €.

„Musica-Viva" legt der Semperoper vor Zahlung der Vergütung Rechnungskopien in Höhe von insgesamt 600 € eines Fotographen und eines Autors vor, die jeweils für die Erstellung des Programmheftes gearbeitet haben.

Nach der neuen Rechtsauffassung darf die Semperoper den Steuerabzug mit 15 % von 400 € = 60 € ermitteln und einbehalten, da der Nettogewinn der „Musica-Viva" lediglich 1.000 € - 600 € = 400 € beträgt. Da die „Musica-Viva" eine Körperschaft ist, beträgt der Nettosteuersatz auch nur 15 %. Zudem hat sie ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in einem EU-Staat. Die Aufwendungen hängen exklusiv mit dem Auftrag der Semperoper zusammen und dürfen daher berücksichtigt werden.

Nach alter Rechtslage hätte der Steuerabzug 15 % von 1.000 € = 150 € betragen.

Abwandlung

Auftragnehmer des Programmheftes ist der in Polen wohnhafte Oleg Szczepanik (polnischer Staatsbürger).

Nach der neuen Rechtsauffassung darf die Semperoper den Steuerabzug mit 30 % von 400 € = 120 € ermitteln und einbehalten, da der Nettogewinn lediglich 1.000 € - 600 € = 400 € beträgt. Da Herr Szczpanik eine natürliche Person ist, beträgt der Nettosteuersatz in analoger Anwendung von § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG 30 %.

(Herr Szczpanik hat seinen Wohnsitz in einem EU-Staat und besitzt eine EU-Staatsbürgerschaft. Die Aufwendungen hängen exklusiv mit dem Auftrag der Semperoper zusammen und dürfen daher berücksichtigt werden.)

Nach alter Rechtslage hätte der Steuerabzug 15 % von 1.000 € = 150 € betragen.

1.4 Kritische Würdigung

Zunächst ist festzustellen, dass durch das aktuelle BMF-Schreiben ein kleiner EU-rechtswidriger Aspekt innerhalb des § 50a EStG eliminiert werden konnte. Verwundern mag hier nur der zeitliche Ablauf, da das BMF ausdrücklich in seinem Schreiben aus Juni 2014 Bezug auf das BFH-Urteil aus Juli 2011 nimmt. Man hat also drei Jahre gebraucht, um die EU-rechtlich gebotene Abzugsmöglichkeit von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten bei Rechteüberlassungen zuzulassen. Zudem muss kritisiert werden, dass man nun eine über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Anwendung des § 50a Abs. 3 EStG durch eine Verwaltungsanweisung manifestiert hat. Insoweit hätte man besser z. B. im Rahmen des StÄnd-AnpG-Kroatien vom 25.7.2014 den Gesetzestext geändert.

Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 5.5.2010[6] ist allerdings die EU-Rechtmäßigkeit der Verdoppelung des Steuersatzes in § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG mehr als fraglich.

In seiner Entscheidung führte der BFH zur Rechtslage bis VZ 2008 aus, dass die Verdoppelung des Steuersatzes bezogen auf die Nettoeinkünfte nicht im Einklang mit dem EU-Recht steht. Hierauf reagierte die Finanzverwaltung mit BMF vom 16.2.2011.[7] Sie ließ für alle noch offenen Anmeldungen bis zum 31.12.2008 den Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von EU/EWR-Bürgern mit Wohnsitz innerhalb von EU und EWR ohne eine Erhöhung des Steuersatzes zu. Da bis zum 31.12.2008 übernommene Reisekosten in die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs einzubeziehen waren, ergab sich durch diese Verwaltungsanweisung ein großes Änderungsvolumen.[8]

2. EU-Rechtswidrigkeit des Steuerabzugs bei inländischen Betriebsstätten eines EU/EWR-Vergütungsgläubigers

Durch das EuGH-Urteil vom 19.6.2014[9] wird deutlich, dass der deutsche Steuerabzug bei Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG in Einzelfällen EU-rechtswidrig ist.

Die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehr durch den Steuerabzug nach § 50a EStG wurde bisher dadurch gerechtfertigt, dass nur er die steuerliche Erfassung der beschränkt Steuerpflichtigen im Inland garantieren könne. Durch den genaueren Blick des EuGH auf die Frage, wann ein Eingriff notwendig und damit gerechtfertigt sei, insbesondere wenn der ausländische Dienstleistungserbringer im anderen Staat über eine eingetragene Zweigniederlassung verfügt, erscheint die allein an die beschränkte Steuerpflicht anknüpfende deutsche Abzugssteuerregelung in einigen EU/EWR-Fällen fraglich.

Würde z. B. eine ausländische Konzertdirektion mit Sitz in einem EU-Staat über eine deutsche Zweigniederlassung Künstler in Deutschland auftreten lassen, müssten die Vergütungsschuldner nach dem Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG den Steuerabzug vornehmen. Diesen müssten die gleichen Vergütungsschuldner nicht vornehmen, wenn sie die Künstler über eine in Deutschland ansässige Konzertdirektion einkaufen würden.

Insoweit ist der deutsche Steuerabzug nach § 50a EStG unter Einbeziehung der Feststellungen des EuGH im Urteil vom 19.6.2014 m. E. als EU-rechtswidrig einzustufen. Legitim ist ein solcher Steuerabzug nach dem Urteil, wenn ein ausländischer Dienstleistungserbringer „nur gelegentlich" und damit mit nicht ausreichender Zugriffsmöglichkeit des Fiskus in Deutschland agiert.

M. E. müsste ein Steuerabzug nach § 50a EStG unterbleiben, wenn es sich beim Vergütungsgläubiger um eine juristische Person mit Sitz und Geschäftsleitung in einem anderen EU-Staat oder um eine natürliche Person mit Wohnsitz und Staatsangehörigkeit eines EU-Staates handelt, die jeweils über eine Zweigniederlassung in Deutschland verfügt. Neben einer eingetragenen Zweigniederlassung müssten m. E. auch andere feste Geschäftseinrichtungen, die der Tätigkeit des Unternehmens dienen, wie

6 BFH v. 5.5.2010, I R 105/08, BFH/NV 2010, 1814, BeckRS 2010, 25016488.

7 BMF v. 16.2.2011, IV C 3 - S 2411/07/10002, DOK 2011/0076690, DStR 2011, 412.

8 Vgl. *Holthaus* PIStB 2011, 10 ff.

9 EuGH (Fn. 5).

- eine Geschäftsstelle (§ 12 Nr. 3 AO),
- eine Fabrikations- oder Werkstätte (§ 12 Nr. 4 AO),
- ein Warenlage (§ 12 Nr. 5 AO) oder
- Einkaufs- oder Verkaufsstellen (§ 12 Nr. 6 AO)

zur EU-Rechtswidrigkeit des Steuerabzugs führen.

Verfügt ein Vergütungsgläubiger im Sinne des § 50a EStG mit Ansässigkeit innerhalb der EU über keine Betriebsstätte in Deutschland, ist der Steuerabzug m. E. aber nach wie vor EU-rechtmäßig.

Der deutsche Gesetzgeber ist nun gefordert die Abzugsverpflichtung nach § 50a EStG aufgrund des obigen EuGH-Urteils EU-konform auszugestalten. Er müsste hierfür m. E. eine Möglichkeit beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), das seit 1.1.2014 zentral für den Steuerabzug nach § 50a EStG zuständig ist, schaffen, nach der beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger mit Ansässigkeit in einem EU-Staat eine Freistellungsbescheinigung beantragen könnten, wenn sie eine Betriebsstätte im Inland unterhalten.

Derzeit müssen EU-Vergütungsgläubiger den Steuerabzug nach § 50a EStG hinnehmen, auch wenn sie ihre inländischen Einkünfte durch eine deutsche Betriebsstätte erzielen. Nach § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG wird in diesen Fällen aktuell lediglich die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs nach § 50a EStG aufgehoben. Der Steuerabzug wird dann auf die tatsächlich für den Inlandsgewinn zu zahlende Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet.

Durch eine Freistellung von dem an den Bruttoeinnahmen bemessenen Steuerabzug haben die Vergütungsgläubiger – insbesondere wenn es sich um eine juristische Person handelt – einen Liquiditätsvorteil, da der Steuerabzug mit 15 % der Bruttoeinnahmen in der Regel höher ist, als wenn (Körperschaft)-Steuervorauszahlungen auf den geschätzten Inlandsgewinn gezahlt werden müssen.

Das Freistellungsverfahren im Zusammenhang mit konkreten Vorauszahlungen hat auch große Vorteile gegenüber dem nach § 50a Abs. 3 EStG möglichen Geltendmachen von Betriebsausgaben beim Vergütungsschuldner. Nach Auffassung der Finanzverwaltung[10] dürfen im Abzugsverfahren nämlich nur solche Aufwendungen geltend gemacht werden, die bereits im Zeitpunkt der Zahlung der abzugssteuerpflichtigen Vergütung geleistet wurden. Vorauszahlungen ermitteln sich dagegen lediglich nach dem voraussichtlichen Gewinn. Wird dieser durch Bestandsvergleich ermittelt kommt es nicht auf den Zahlungstag der Aufwendungen an. Wird der Betriebsstättengewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, könnten zumindest alle Betriebsausgaben berücksichtigt werden, die noch im gleichen Kalenderjahr anfallen (würden).

3. Quintessenz

In der Junisonne des Jahres 2014 erscheint die Diskussion um eine EU-konforme Ausgestaltung des Steuerabzugs nach § 50a EStG in einem neuen Licht. Der Gesetzgeber ist gefordert, in Bezug auf die Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen bei Rechteüberlassungen den § 50a Abs. 3 EStG zu ändern und ein Freistellungsverfahren für EU/EWR-Vergütungsgläubiger mit Betriebsstätten im Inland im EStG zu verankern. Zudem sollte die Verdoppelung des Steuersatzes in § 50a Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG auf ihre EU-Konformität näher durchleuchtet werden.

---

10 Vgl. Rz. 48 in BMF v. 25.11.2010, IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl I 2010, 1350, BeckVerw 244401.

EuGH: Entscheidung

Kein Steuerabzug, wenn Betriebsstätte im Inland?

AEUV Art. 56

Art. 56 AEUV steht einer Regelung wie der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, nach der Gesellschaften mit Sitz in einem ersten Mitgliedstaat, die Arbeitnehmer einsetzen, die bei Zeitarbeitsunternehmen angestellt sind und von diesen entsandt werden, die ihren Sitz in einem zweiten Mitgliedstaat haben, aber über eine Zweigniederlassung in dem erstgenannten Staat tätig sind, verpflichtet sind, eine Vorauszahlung auf die von diesen Arbeitnehmern geschuldete Einkommensteuer an der Quelle einzubehalten und an den erstgenannten Staat abzuführen, während diese Verpflichtung für Gesellschaften mit Sitz in dem erstgenannten Staat, die die Dienste von Zeitarbeitsunternehmen mit Sitz in diesem Staat in Anspruch nehmen, nicht vorgesehen ist.

EuGH, Urt. v. 19.6.2014 – C-53/13 und C-80/13, Strojírny Prostějov, a. s. (C-53/13) und ACO Industries Tábor s.r.o. (C-80/13)/Odvolací finanční ředitelství (Vorabentscheidungsersuchen des Krajský soud v Ostravě (Mährisch Ostrau) und vom Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht in Brünn)
Siehe hierzu auch Holthaus in diesem Heft S. 628.

Sachverhalt:

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung der Art. 18 AEUV, 45 AEUV, 49 AEUV und 56 AEUV.