Holthaus: Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG – frisch geschärftes Schwert der Finanzverwaltung IStR 2015, 876

Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG – frisch geschärftes Schwert der Finanzverwaltung

Jörg Holthaus*

Mit dem Kroatien-AnpG[1] hat der Gesetzgeber die Möglichkeiten der Finanzverwaltung einen Steuerabzug bei Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige anzuordnen, verschärft. Die bisherige Höchstgrenze von 25 % bei natürlichen Personen und 15 % bei Körperschaften als beschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger wurde faktisch aufgehoben. Zudem können Anmeldungen seit 1.1.2015 monatlich statt bisher vierteljährlich verlangt werden. Da in jüngster Zeit nicht nur aufgrund der Änderungen ab 2015 diese Waffe der Finanzverwaltung verstärkt in der Praxis genutzt wird, sollen im folgenden Beitrag typische Anwendungsfälle der Neuregelung vorgestellt werden.

1. Anwendungsfälle aus der Praxis

Voraussetzung für eine Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG ist, dass eine Vergütung an einen beschränkt Steuerpflichtigen nicht bereits nach § 50a Abs. 1 EStG, § 38 EStG (Lohnsteuer), § 48 EStG (Bauabzugssteuer) oder § 43 EStG (Kapitalertragsteuer) einem Steuerabzug unterliegt und dies zur Sicherung des deutschen Steueranspruchs zweckmäßig ist. Über die Anordnung des Steuerabzugs entscheidet das FA, das nach den §§ 19 Abs. 2 S. 2, 20 Abs. 4 AO für den Vergütungsgläubiger örtlich zuständig ist, nach pflichtgemäßem Ermessen.[2] Er darf nicht ins Blaue hinein angeordnet werden, da ein inländischer Besteuerungsanspruch auch unter Berücksichtigung einschlägiger DBA zumindest wahrscheinlich sein muss. Steht zum Zeitpunkt des Erlasses der Abzugsverfügung zB fest, dass der in der Regel abweichende Betriebsstättenbegriff eines einschlägigen DBA nicht erfüllt werden wird, wäre die Anordnung des Steuerabzugs ermessensfehlerhaft, weil ein inländischer Besteuerungsanspruch nicht besteht und daher nicht zu sichern ist.[3]

1.1 Nutzungsüberlassung von Sachen

Bis 2008 unterlagen Nutzungsüberlassungen von Sachen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG aF. Seit der Neufassung unterliegen nur noch Rechteüberlassungen dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Obwohl zahlreiche DBA[4] Nutzungsüberlassungen von Sachen (zB gewerbliche und wissenschaftliche Ausrüstungen, wie Maschinen, Einrichtungsgegenstände, Dekorationen, Bühnentechnik) unter den Lizenzgebührenartikel subsumieren und Deutschland hier begrenzte Quellensteuerrechte einräumen und in nicht DBA-Fällen Nutzungsüberlassungen von Sachen ins Inland immer der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wurde der abgeltende Steuerabzug insoweit ab 2009 abgeschafft. Solche Vergütungen sind daher ab 2009 beim örtlich zuständigen FA zu veranlagen. Zur Sicherung des Steueranspruchs ist gerade in diesen Fällen die Abzugsanordnung gern gewähltes Mittel.

Beispiel 1:

Der in Italien ansässige Unternehmer I vermietet an die Stadt Unna kunstvolle mit Miniglühbirnen geschmückte Holzkonstruktionen zur Illumination der Fußgängerzone für ein italienisches Fest.

I erzielt durch die Nutzungsüberlassung der Ausrüstung inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG die nach § 50a Abs. 1 EStG keinem Steuerabzug unterliegen. Nach Art. 12 Abs. 2 DBA-Italien ist das deutsche Quellensteuerrecht an der Nutzungsüberlassung auf 5 % der Bruttoeinnahmen begrenzt.

In diesem Fall wäre eine Steuerabzugsanordnung nach § 50a Abs. 7 EStG des zuständigen FA Dortmund-Unna mit 5 % der Vergütungen gegenüber der Stadt Unna zulässig. I ist verpflichtet eine Steuererklärung über seine inländischen Einkünfte abzugeben.

Entscheidend ist hierbei, dass die Sachen tatsächlich im Inland genutzt werden. So entschied der BFH[5] im Fall der grenzüberschreitenden Vermietung von LKW entgegen der Auffassung der Vorinstanz[6], dass nur insoweit inländische Einkünfte iSv § 49 Abs. 1 Nr. 9 Alt. 1 EStG 1997 vorlägen, wie das von der Klägerin gezahlte Entgelt als Gegenleistung für eine Leistung der Vergütungsempfängerin anzusehen sei, die eine Nutzung einer beweglichen Sache (LKW) im Inland zur Folge hätte. Vergütungsteile, die auf Nutzungszeiten im Ausland entfielen, wären somit nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen.

1.2 Spielertransfer

Nach einigem Hin und Her[7] hat der Gesetzgeber in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit einen Berufssportler im Inland vertraglich zu verpflichten als per se inländisch manifestiert. Eine Abzugsverpflichtung nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG hat er aber nur für die vorübergehende „Nutzung des Spielers" im Inland verfügt (sog Spielerleihe). Zahlungen für den Transfer unterliegen nicht diesem Steuerabzug. Daher ist im Bereich

Holthaus: Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG – frisch geschärftes Schwert der Finanzverwaltung(IStR 2015, 876) 877

des Transfers ein aktuell zunehmender Anwendungsbereich der Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG. Im Fokus stehen hier vor allem Zahlungen an ausländische Vereine und Spielervermittler in Nicht-DBA-Staaten. Regelmäßig werden solche Zahlungen im DBA-Fall unter Art. 7 Unternehmensgewinne zu subsumieren sein, so dass Deutschland meist kein Quellensteuerrecht daran hat. Hier ist aber mE zu beachten, dass nach einigen DBA auch gewerbliche Dienstleistungen als Lizenzgebühren eingestuft werden und daher zu einer begrenzten Quellensteuerberechtigung[8] führen. Bei Vereinen und Spielervermittlern, die in diesen Ländern ansässig sind, wäre eine Anordnung des Steuerabzugs in Höhe des jeweiligen Quellensteuerhöchstsatzes für Lizenzgebühren angebracht.

Beispiel 2:

Der chilenische Fußballverein „Futbol Universidad de Chile" erhält von Schalke 04 (Gelsenkirchen) 200.000 € als Transferentschädigung für einen chilenischen Spieler. Wenn der Spieler nicht entliehen wird, sondern insgesamt den Verein wechselt, liegen zwar inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG vor. Diese unterliegen aber nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Das zuständige FA in Gelsenkirchen kann allerdings einen Steuerabzug von 15 % der Vergütung gegenüber Schalke 04 anordnen. Futbol Universidad de Chile ist verpflichtet eine Körperschaftsteuererklärung für die inländischen Einkünfte abzugeben.

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. ME gehören diese Vergütungen in den Anwendungsbereich der inländischen Einkünfte.

Beispiel 3:

Der in Monaco ansässige Spielervermittler M hat den Vereinsspieler F mit Wohnsitz in Frankreich unter Vertrag. Für die Vermittlung des Transfers des F von einem französischen Verein erhält M von Bayern München 500.000 €.

M erzielt inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG, die nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht dem Steuerabzug unterliegen, da ein Transfer und keine Leihe vorliegt. M hat eine Steuererklärung über seine inländischen Einkünfte beim zuständigen FA in München abzugeben. Das FA in München darf nach § 50a Abs. 7 EStG einen Steuerabzug von 25 % (und ab 2015 auch mehr) anordnen. Der Steuerabzug hat Vorauszahlungscharakter und wird auf die veranlagte Steuerschuld angerechnet. M ist verpflichtet eine Einkommensteuererklärung beim örtlichen FA abzugeben.

Die Zahlung eines *Handgeldes* zählt auch zu den inländischen Einkünften eines beschränkt steuerpflichtigen Spielers und/oder eines Spielervermittlers. Solche Handgelder (auch signing fees oder Sonderzahlungen genannt) sind regelmäßig zu zahlen, wenn ein inländischer Fußballverein einen Spieler, der bei keinem anderen Verein unter Vertrag steht (sog ablösefreie Spieler), und somit der aufnehmende Verein keine Ablösezahlungen (Transferentschädigungen) an einen abgebenden Verein zu leisten hat. Die Zahlungen erhalten der Spieler selbst und regelmäßig in nicht unerheblicher Höhe sein Spielerberater. Nach Auffassung der Einkommensteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind solche Handgelder Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die Aufwand für die Dauer des Arbeitsverhältnisses und somit auch Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Abschlussstichtag darstellen, für die insoweit ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen ist.[9] Die Kosten sind über die Dauer des geschlossenen Arbeitsvertrages aktiv abzugrenzen. Die Vereinbarung über die Handgeldzahlung und der mit dem Spieler begründete Arbeitsvertrag sind in einer Weise miteinander verknüpft, dass die Handgeldzahlung durch den Verein die Gegenleistung für die Bindung des Spielers über die Dauer des Arbeitsverhältnisses an den Verein darstellt. Eine Handgeldzahlung ohne Abschluss eines Arbeitsvertrages ist nicht denkbar. Insbesondere wenn ein Spielerberater eine solche Zahlung erhält und in einem Nicht-DBA-Staat oder einem in Fußnote 8 genannten Staat ansässig ist, ist eine Anordnung des Steuerabzugs geboten.

1.3 Verkauf von Grundstücken

Bei ausländischen Körperschaften führt der Verkauf von inländischen Grundstücken immer[10] zu steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. b EStG. Bei im Ausland ansässigen natürlichen Personen muss genau geprüft werden, ob gewerbliche Einkünfte (zB gewerblicher Grundstückshandel, Verkauf von Grundstücken aus in- oder ausländischem Betriebsvermögen, grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung), selbständige Einkünfte (Verkauf eines Grundstücks aus in- oder ausländischem Betriebsvermögen) oder sonstige Einkünfte (private Veräußerungsgeschäfte) vorliegen. Wird ein inländisches Grundstück von einer natürlichen Person mit Wohnsitz im Ausland im Privatvermögen später als zehn Jahre nach Anschaffung verkauft, liegen keine inländischen Einkünfte vor.

Soweit jedoch inländische Einkünfte vorliegen, ergeben sich zu veranlagende Einkünfte für die vorab ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG angeordnet werden kann. Durch die deutschen DBA wird beim Verkauf von inländischen Grundstücken das deutsche Quellensteuerrecht bestätigt.[11]

Wird die Vergütung auf ein Notaranderkonto eingezahlt, ist zu prüfen, ob die Zahlung bereits erfolgt ist und somit die Anordnung eines Steuerabzugs unzulässig wäre. Mit der Überweisung auf ein Notaranderkonto wird dem Vergütungsschuldner grundsätzlich die Verfügungsmacht entzogen. Eine Änderung oder ein Widerruf kann nur unter den Voraussetzungen des § 54c Beurkundungsgesetz erfolgen. Grundsätzlich müssen beide Parteien zustimmen. Anhand dieser Rechtslage wäre die Anordnung des Steuerabzugs zulässig, da durch die Zahlung auf ein Notaranderkonto noch kein Zufluss beim Vergütungsgläubiger gegeben

und die Anordnung somit rechtzeitig erfolgt ist. Der Vergütungsschuldner hat in der Zeit, in der das Geld auf dem Notaranderkonto verwahrt wird, die Möglichkeit und auch die Pflicht, auf den Vergütungsgläubiger einzuwirken, dass eine einvernehmliche Vereinbarung getroffen wird und damit der Steuerabzug vollzogen werden kann.

1.4 Im Inland tätige Freiberufler

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG hat jeder Selbständige (§ 18 EStG) in Deutschland steuerpflichtige inländische Einkünfte, wenn seine Tätigkeit (zum Teil) im Inland ausgeübt wird. Bei Vortragstätigkeiten von Freiberuflern bestätigt Art. 9 Abs. 2 DBA-NL dieses Quellensteuerrecht. Viele DBA geben Deutschland unabhängig von einer festen Einrichtung/Betriebsstätte in Deutschland ein Quellensteuerrecht, wenn eine bestimmt Mindestaufenthaltsdauer erfüllt wird.[12] Soweit ein Vortragender aus den Niederlanden, ein Freiberufler aus einem Nicht-DBA-Staat oder aus einem DBA-Staat mit voraussichtlich zu erreichender Mindestaufenthaltsdauer in Deutschland tätig wird, sind Steuerabzugsanordnungen nach § 50a Abs. 7 EStG denkbar.

Beispiel 4:

Der auf Jamaika ansässige Journalist J ist für 2 Monate für verschiedene deutsche Verlage im Inland freiberuflich tätig. Während einer Lohnsteueraußenprüfung bei einem Verlag wird die Finanzverwaltung auf den Steuerpflichtigen aufmerksam. Da J eine selbständige Tätigkeit im Inland ausübt, hat er inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Nach Art. 14 DBA-Jamaika hat Deutschland ein Quellensteuerrecht an den Vergütungen deutscher Schuldner, wenn J sich innerhalb eines beliebigen Zeitraumes von 12 Monaten an mehr als 30 Tagen im Inland aufhält. Wenn die Finanzverwaltung vor Zahlung einzelner Vergütungen Kenntnis von dem Sachverhalt erlangt, kann ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG zur Sicherung des Steueraufkommens angeordnet werden.

2. Höhe und Wirkung des Steuerabzugs

Der Steuerabzug beträgt seit VZ 2008 15 % für alle beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und ansonsten 25 %, wenn der beschränkt Steuerpflichtige dem FA nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. Bei Abzugsanordnungen, die nach dem 31.12.2014[13] erlassen werden, darf das FA auch einen höheren Steuerabzug anordnen, wenn die voraussichtliche Steuer entsprechend hoch sein wird.[14] 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 oder wenn bereits in Deutschland steuerpflichtige Vergütungen vor Ergehen der Abzugsanordnung gezahlt wurden.

Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht durch die Steuerabzugsanordnung des FA. Die Anordnung hat Vorauszahlungscharakter, da nach § 50a Abs. 7 S. 4 EStG die Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 S. 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[15] der Vergütungsschuldner für die entsprechende Steuer.

Der Steuerabzug ist bei dem FA anzumelden und abzuführen, das den Steuerabzug angeordnet hat. Für Anmeldungen nach § 50a Abs. 7 EStG ergab sich durch die Zentralisierung der übrigen Tatbestände des § 50a Abs. 1 EStG ab 1.1.2014 beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) keine Änderung. Auch ab 2014 bleiben die örtlichen Finanzämter für diese Steueranmeldungen zuständig.

Für Abzugsanordnungen bis 31.12.2014 gilt die quartalsbezogene Fälligkeit zum zehnten Tag nach Quartalsende. Vergütungsschuldner mussten daher bisher jeweils zum 10.4., 10.7., 10.10. bzw. 10.1. Anmeldungen bei dem FA abgeben, dass die Anordnung erlassen hatte.

Für Anordnungen, die nach dem 31.12.2014 erlassen werden, kann das FA nach § 50a Abs. 7 EStG nF 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 Verwaltungsaufwand, da nun bei Dauersachverhalten im Einzelfall ab 2015 zwölf statt vier Anmeldungen zu bearbeiten sind.

Beispiel 5:

Die Friedrich-Schiller-Universität Jena least seit 2013 eine Computeranlage von einer japanischen Firma für monatlich 10.000 €.

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

In 2013 und 2014 hat die Universität jeweils zum 10.4., 10.7., 10.10. und 10.1. an das zuständige FA 3.000 € anzumelden und abzuführen.

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

3. Quintessenz

Durch die erweiterten Möglichkeiten der Abzugsanordnung ab 2015 ist dieses Sicherungsmittel verstärkt in den Fokus der Finanzverwaltung geraten und wird merklich häufiger in der Praxis genutzt. Handgelder und Spielertransferzahlungen insbesondere in Nicht-DBA-Länder sind genauso Anwendungsfälle, wie inländische Grundstückveräußerungen und Nutzungsüberlassungen von Sachen (insbesondere grenzüberschreitende Leasinggeschäfte). Im Einzelfall sollte aber genau darauf geachtet werden, ob inländische Einkünfte vorliegen und das deutsche Quellensteuerrecht durch ein ggf. einschlägiges DBA bestätigt wird. Anders als beim Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG oder der Kapitalertragsteuer sind die Begrenzungen durch DBA unmittelbar zu beachten, da § 50d Abs. 1 und 2 EStG nicht anwendbar sind. Insoweit ist der Ermessensspielraum der Finanzverwaltung überprüfbar.

---

* Dipl.-Finanzwirt *Jörg Holthaus* ist als Sachgebietsleiter im Finanzamt Soest und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig. Dieser Beitrag ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und spiegelt seine persönliche Meinung wider. Im Juni 2015 ist die zweite Auflage seines Praktikerhandbuches „Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht" im NWB-Verlag Herne erschienen, in dem auch die Themen dieses Beitrages ausführlich behandelt werden.

[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. BMF v. 2.8.2002 – IV A 5 - S 2411 - 27/02, BStBl. I 2002, 710 = DStR 2002, 1529.

[3] Vgl. *Lieven* IStR 1996, 153.

[4] Quellensteuerrechte an Nutzungsüberlassungen von Sachen hat Deutschland zB nach den DBA-Ägypten, Argentinien, Australien, Bulgarien, China, Estland, Indien, Indonesien, Japan, Lettland, Litauen, Mexiko, Polen, Portugal, Rumänien, Tschechoslowakei (anzuwenden auf Tschechien und die Slowakei), Türkei, vgl. auch *Holthaus*, Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Übersicht in Abschnitt G (Anlage 3).

[5] BFH v. 10.4.2013 – I R 22/12, IStR 2013, 678.

[6] FG Düsseldorf v. 7.2.2012 – 6 K 2147/10 H, DStRE 2012, 1311.

[7] Vgl. *Holthaus* PIStB 2011, 130.

[8] ZB DBA-Ghana (8 %), Indien (10 %), Indonesien (7,5 %), Malaysia (7 %), Pakistan (10 %), Simbabwe (7,5 %) und Vietnam (7,5 %).

[9] Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen v. 20.4.2015 – S 2170 - 2015/0004 - St 141, BeckVerw 304847.

[10] Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f S. 2 EStG haben ausländische Körperschaften insoweit inländische Grundstücke vermietet oder verkauft werden immer inländische gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform.

[11] Vgl. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA. Vgl. auch *Holthaus* IStR 2011, 385.

[12] Vgl. *Holthaus* (Fn. 4), Übersicht in Abschnitt G (Anlage 5).

[13] Vgl. § 52 Abs. 47 S. 2 EStG idF Kroatien-AnpG.

[14] Vgl. *Holthaus* ISR 2014, 329.

[15] Vgl. § 50a Abs. 7 S. 4 iVm § 50a Abs. 5 S. 4 EStG.