

Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i.d.F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg*

Durch das JStG 2009 (vom 19. 12. 2008, BGBl I 2008, 2794) sind die Bestimmungen des § 50a EStG über den Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht neu strukturiert und inhaltlich erheblich verändert worden. Neben gemeinschaftsrechtlichen Erfordernissen sollte damit auch DBA-rechtlichen Gegebenheiten sowie den Anforderungen an eine effektive Besteuerung dieser Einkünfte Rechnung getragen werden (BT-Drs. 16/10189, S. 61 f.). Das letztgenannte Ziel ist jedenfalls verfehlt worden.

Die neuen Bestimmungen über den Steuerabzug sind nicht mit den unveränderten Bestimmungen des § 49 EStG über den materiellen Umfang der beschränkten Steuerpflicht abgestimmt. Der Gesetzgeber scheint dem Irrtum erlegen zu sein, dass die in der Vergangenheit beklagten Defizite bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger allein durch Änderungen beim Steuerabzug (§ 50a EStG) zu beheben sind. Soweit durch das JStG 2009 die Verpflichtung zum Steuerabzug entfallen ist, stellt sich nunmehr die im Gesetzgebungsverfahren überhaupt nicht thematisierte Frage, ob der Steuerausländer mit den nach wie vor im Inland steuerpflichtigen Einkünften künftig der Veranlagung

unterliegen soll. Hieraus werden sich in der Praxis Probleme ergeben. So ist kaum anzunehmen, dass die betroffenen Steuerausländer die intellektuell gewiss reizvollen Fragen der örtlichen Zuständigkeit (vgl. § 19 Abs. 2 AO) für sich klären und sodann Steuererklärungen abgeben sollen. Der Gesetzgeber ist aufgerufen, die Reichweite von Steuerpflicht und Steuerabzug passgenauer aufeinander abzustimmen. Bis zu den hierfür notwendigen Änderungen der Vorschriften sollte die Finanzverwaltung der Praxis schnellstens geeignete Verfahrenshinweise geben (allein auf den Steuerabzug ausgerichtete Anweisungen wie die VfG. der OFD Karlsruhe vom 14. 1. 2009, S 230 3/48 – St 111/St 142, in diesem Heft S. 214, sind hierfür nicht hilfreich).

Nicht mehr dem Steuerabzug unterliegen die Einkünfte sog. werkschaffender Künstler (bislang § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG a. F.); an ihrer beschränkten Steuerpflicht (insbesondere gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG wegen Verwertung im Inland) hat sich dadurch nichts geändert. Der Hinweis auf die DBA-rechtliche Lage (BT-Drs. 16/10189, S. 62) greift schon deswegen zu kurz, weil nicht jeder Steuerausländer DBA-Schutz in Anspruch nehmen kann. Auch ändert bestehender DBA-Schutz nichts an der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung. Soll der ausländische Künstler hierzu künftig im Falle des Verkaufs eines Werkes ins Inland verpflichtet sein?

Vorbehaltlich eines Steuerabzugs für Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung von Rechten gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen die Einkünfte bestimmter Berufsgruppen (z. B. Schriftsteller, Journalisten, Bildberichterstatter) nicht

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke ist Partner bei PricewaterhouseCoopers und Inhaber eines Lehrstuhls für internationales Steuerrecht an der Universität Hamburg.

RECHTSPRECHUNG

mehr dem Steuerabzug (bislang § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG a. F.). Der Umfang ihrer materiellen beschränkten Steuerpflicht ist unverändert, wenn diese Personen ihr Arbeitsergebnis einem inländischen Unternehmen zur Verfügung stellen und dadurch im Inland verwerten; sie müssen sich dazu nicht einmal kurzfristig ins Inland begeben. Wie soll ein deutsches Finanzamt bei solchen Personen künftig die Steuer festsetzen und erheben?

Die erst seit 2007 dem Steuerabzug unterworfenen Veräußerung von Rechten (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG a. F.) – mit der nachträglich eingefügten Ausnahme für Emissionsberechtigungen – unterliegt nicht mehr dem Steuerabzug, weil die Veräußerung „regelmäßig auf Grund der Bestimmungen in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ergebnis nicht in Deutschland besteuert werden“ konnte (BT-Drs. 16/10189, S. 62). Die aus eben diesem Grunde bereits seit Einführung der materiellen Steuerpflicht für die Veräußerungen von Rechten in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG geforderte Abschaffung derselben (vgl. u. a. *Lüdicke*, DB 1994, 952) ist trotz Änderung der fraglichen Vorschrift im JStG 2009 unterblieben. Besteht nunmehr (wieder) eine Pflicht zur Veranlagung?

Ebenfalls wegen der DBA-rechtlichen Ausgangslage (BT-Drs. 16/10189, S. 62) ist die seit 1999 bestehende Steuerabzugsverpflichtung bei Einkünften aus der Inlandsverwertung von Auslandsdarbietungen gestrichen worden (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG a. F.; zur Problematik vgl. *Wassermeyer*, IStR 1998, 372; *Lüdicke*, IStR 1999, 193/194 f.). Die im Kern wortgleich formulierte Bestimmung über die materielle Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG) wurde nicht entsprechend geändert; auch die bei den durch derartige Darbietungen erzielten Einkünften aus selbständiger Arbeit einschlägige Bestimmung des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG wurde nicht entsprechend eingeschränkt. Erwartet die Finanzverwaltung die Abgabe von Steuererklärungen?

Der für Inlandsdarbietungen bislang beim Steuerabzug geltende Staffeltarif (§ 50a Abs. 4 Satz 5 EStG a. F.) wurde durch eine Geringfügigkeitsgrenze von € 250 je Darbietung ersetzt. Die Freigrenze gilt ausdrücklich – nur – für den Steuerabzug; dieser wird „nicht erhoben“ (§ 50a Abs. 2 Satz 3 EStG). „Unterliegen“ die Einkünfte damit gleichwohl dem Steuerabzug (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder ist der ausländische Darbietende zu veranlagern? In diesem Fall würden weder eine entsprechende Freigrenze noch der Grundfreibetrag gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Es ist nicht akzeptabel, die betroffenen Steuerausländer darüber im Unklaren zu lassen, ob die Abschaffung des Steuerabzugs für bestimmte Einkünfte ein – untauglicher halber – Schritt zur Abschaffung ihrer Steuerpflicht war oder ob lediglich das Abzugsverfahren durch eine Veranlagung ersetzt werden sollte. Die gesetzgeberische Begründung, den Steuerabzug „stärker als bisher an den Besteuerungsrechten des Quellenstaates nach den Ab-

kommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ausrichten zu wollen (BT-Drs. 16/10189, S. 62), lässt die Frage unerörtert. Die Begründung deutet aber eher auf eine materielle Sichtweise hin, denn die Regelung der Besteuerungsrechte in den DBA ist materieller Art. So gesehen bleibt die nur den Steuerabzug betreffende Neuregelung auf halbem Weg stehen.

Der Gesetzgeber wird bei der somit notwendigen Weiterentwicklung der einschlägigen Vorschriften die Frage beantworten müssen, ob zwischen den inländischen Anknüpfungspunkten für die beschränkte Steuerpflicht in § 49 Abs. 1 EStG nicht eine gewisse Vergleichbarkeit bestehen muss. So könnte die – nach der erfolgten Änderung des § 50a EStG an sich konsequente – Streichung der Anknüpfung an die Inlandsverwertung für selbständig tätige werkschaffende Künstler, Schriftsteller, Journalisten und Bildberichterstatler kaum erfolgen, ohne den Verwertungstatbestand in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG insgesamt aufzugeben. Damit würde beispielsweise auch die Überlassung von Gutachten oder Plänen an inländische Auftraggeber aus der beschränkten Steuerpflicht herausfallen. Dies müsste indessen wiederum Folgen für den Verwertungstatbestand in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG haben.

Eine in sich stimmige Lösung ist nicht einfach zu finden. Diese Feststellung entbindet den Gesetzgeber freilich nicht davon, den derzeitigen unhaltbaren Zustand zu verbessern. Als Lösung könnte sich anbieten, auf die außerhalb einer inländischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Steuerausländers erfolgende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen („Liefergewinnbesteuerung“) ganz zu verzichten und im Übrigen nur die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten und Know-how sowie die Inlandsverwertung von Inlandsdarbietungen zu erfassen. Dies würde im Wesentlichen auch der DBA-rechtlichen Unterscheidung zwischen im Quellenstaat nicht zu steuernden Veräußerungsgewinnen (Art. 13 OECD-MA) und den nach etlichen DBA der Höhe nach begrenzt steuerbaren Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) sowie den Künstler- und Sportlereinkünften (Art. 17 OECD-MA) entsprechen. Zu bedenken ist allerdings auch, dass eine vollständige Ausrichtung der beschränkten Steuerpflicht an der DBA-rechtlichen Lage, wie sie in der Gesetzesbegründung zum JStG 2009 anklingt, womöglich die deutsche Verhandlungssituation bei neuen DBA-Verhandlungen schwächen könnte. Sollte der Gesetzgeber über den obigen Vorschlag hinaus in Einzelfällen Handlungsbedarf sehen, etwa um Umgehungen zu unterbinden, ist dieser jedenfalls sorgfältiger als in der Vergangenheit zu begründen und trennscharf zu formulieren. Auch sollte künftig nicht jedes missliebige BFH-Urteil zum Anlass für punktuelle Änderungen der Vorschriften genommen werden, die den Gesamtzusammenhang aus dem Blick verlieren und nur zu neuen Abgrenzungsschwierigkeiten führen.