

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Anpassungen an europarechtliche Vorgaben (JStG 2009)
- Ausschluss der Abgeltungswirkung bei bestimmten Arbeitnehmern und EU-/EWR-Staatsangehörigen (JStG 2009)
- Redaktionelle Anpassung an die Neuregelung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten in § 9c (FamLeistG)
- Fundstellen: JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794
FamLeistG, BGBl. I 2008, 2955

§ 50

Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. 2008, 2794; BStBl. 2009, 74)
und FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136)

(1) ¹Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²**§ 32a Abs. 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erhöht wird; dies gilt nicht für Arbeitnehmer, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen.** ³§ 9 Abs. 5 Satz 1, soweit er **§ 9c Abs. 1 und 3** für anwendbar erklärt, die **§§ 9c, 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, die §§ 24b, 32, 32a Abs. 6, die §§ 33, 33a, 33b und 35a** sind nicht anzuwenden. ⁴**Bei** Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, **sind abweichend von Satz 3 anzuwenden:**

1. § 10c Abs. 1 mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen im Sinne des § 10b nachzuweisen, sowie
2. § 10c Abs. 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen.

⁵Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 10c Abs. 1, 2 und 3, jeweils in Verbindung mit § 10c Abs. 5, ermäßigen sich zeitanteilig, wenn Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kalenderjahrs oder Kalendermonats zugeflossen sind.

(2) ¹Die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn oder vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des

§ 50

§ 50a unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten. ²Satz 1 gilt nicht,

1. **für Einkünfte eines inländischen Betriebs;**
2. **wenn** nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 oder **Abs. 3** oder des § 1a nicht vorgelegen haben; § 39 Abs. 5a ist sinngemäß anzuwenden;
3. **in Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3;**
4. **für** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4,
 - a) **wenn auf Grund des § 39d Abs. 2 eine Eintragung auf der Bescheinigung im Sinne des § 39d Abs. 1 Satz 3 erfolgt ist oder**
 - b) **wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird (§ 46 Abs. 2 Nr. 8);**
5. **für Einkünfte im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4, wenn die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird.**

²In den Fällen des Satzes 2 Nr. 4 erfolgt die Veranlagung durch das Betriebsstättenfinanzamt, das die Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt hat. ³Bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. ⁴Bei Arbeitnehmern mit Steuerklasse VI ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt unter Anwendung der Steuerklasse I beschäftigt war. ⁵Ist keine Bescheinigung nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt worden, ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Arbeitnehmer zuletzt beschäftigt war. ⁶Satz 2 Nr. 4 Buchstabe b und Nr. 5 gilt nur für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

(3) § 34c Abs. 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 insbesondere

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

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. 2008, 2794; BStBl. 2009, 74)

...
(58) ¹§ 50 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. ²§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179) ist letztmals anzuwenden auf Vergütungen, die vor dem 1. Januar 2009 zufließen.

...

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
Deloitte & Touche, Düsseldorf
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Anzinger, Steuerbefreiung der FIFA anlässlich der Fußballweltmeisterschaft 2006 in Deutschland durch Ministererlass – demokratisch legitimiert und volkswirtschaftlich zweckmäßig?, FR 2006, 857; 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 Honorarzahlgungen an beschränkt steuerpflichtige Künstler durch das JStG 2009, DB 2009, 197; Hidién/Holthaus, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer ab 2009, PISStB 2009, 108; Holthaus, Steuerfreistellung von ausländischen Künstlern und Sportlern nach dem JStG 2009, IWB (2009), Gr. 3 F. 3, 1531.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Durch das *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) wird § 50 neu gestaltet; Abs. 1–3 werden zu Abs. 1 zusammengefasst. Abs. 1 enthält nun die Sonderregelungen für beschränkt Stpfl. bei Veranlagung. Der bisherige Abs. 5 zu der Abgeltungswirkung für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, wird zu Abs. 2; die Zahl

der Ausnahmen von der Abgeltungswirkung wird erweitert. Der bisherige Abs. 6 wird zu Abs. 3 und die Regelung des bisherigen Abs. 7 wird mit Erweiterungen (besonderes öffentliches Interesse statt Zweckmäßigkeit aus volkswirtschaftlichen Gründen) in Abs. 4 fortgeführt.

- ▶ **FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Abs. 1 Satz 3 wird an den Wegfall von § 4f und die Änderung von § 9 Abs. 5 Satz 1 (Verweis auf § 9c) angepasst.

J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2008* s. § 50 Anm. 3.

- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): s. Anm. J 08-1.
- ▶ **FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): s. Anm. J 08-1.

J 08-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen gelten erstmals ab dem VZ 2009 (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2009), dh. auch für Vergütungen, die in 2009 für in 2008 erbrachte Leistungen gezahlt werden.

Das Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 ist letztmals auf Vergütungen anwendbar, die vor dem 1.1.2009 zufließen (§ 52 Abs. 58 Satz 2 idF des JStG 2009).

J 08-4 **Grund der Änderungen:** Die Änderungen dienen teilweise der Anpassung an Vorgaben des Europarechts, teilweise haben sie nur klarstellenden oder vereinfachenden Charakter.

- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Der bisherige Abs. 1 Satz 2 sah vor, dass § 10d nur anzuwenden ist, wenn Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen und sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt werden. In der Aufbewahrungspflicht im Inland hat der EuGH (v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 [Futura Participations], EuGHE I-1997, 2471) einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 52 EGV) gesehen. Im Hinblick darauf wurde die Regelung aufgehoben.

Der neue Abs. 1 Satz 2 übernimmt die bisherige Regelung in Abs. 3 Satz 1, nämlich dass die Veranlagung des beschränkt Stpfl. nach der Grundtabelle (§ 32a Abs. 1) erfolgt, allerdings mit der Einschränkung, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag erhöht wird. Denn dieser berücksichtigt nach Auffassung des Gesetzgebers die persönlichen Verhältnisse des Stpfl., was nicht Aufgabe des Quellenstaats, sondern des Wohnsitzstaats ist (so auch EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], BStBl. II 2003, 859; aA Grams/Schön, IStR 2007, 658 [659]). Nur für beschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen, gilt weiterhin der Grundfreibetrag (Satz 2 Halbs. 2). Damit soll der besonderen Situation dieser Personengruppe Rechnung getragen werden, die häufig keine oder nur geringfügige andere Einkünfte erzielen.

- **Abs. 1 Sätze 3 und 4:** Durch das *JStG 2009* wurden § 9a (Pauschbeträge für WK) und § 24a (Altersentlastungsbetrag) aus den nach Satz 3 nicht anzuwendenden Vorschriften für beschränkt Stpfl. herausgenommen. Ausweislich der Gesetzgebungsbegründung will der Gesetzgeber damit eine europarechtl. bedenkliche Regelung beseitigen (vgl. BTDrucks. 16/10189, 59).

Zudem wurde § 35a in die nicht anzuwendenden Vorschriften aufgenommen. Grund hierfür ist die Erweiterung der StErmäßigung für Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen auf Haushalte in einem EU/EWR-Staat. Die StErmäßigung berücksichtigt nach Auffassung des Gesetzgebers die persönlichen Verhältnisse des Stpfl.; diese Art von Abzügen solle vom Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. berücksichtigt werden (s. BTDrucks. 16/10189, 59). Das ist insofern fragwürdig, als die Regelung des § 35a ausweislich der Gesetzesbegründung der Schwarzarbeitsbekämpfung sowie der Förderung von Wachstum und Beschäftigung dient (vgl. BTDrucks. 16/643, 10) und damit Subventionscharakter hat. Die Änderung durch das *FamLeistG* passt die Regelung zu den nicht anzuwendenden Vorschriften an die Zusammenfassung der Kinderbetreuungskosten in § 9c und die Aufhebung von § 4f an.

Zu den nicht anwendbaren Vorschriften gehörte bisher § 4f (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten). Die an mehreren Stellen des EStG geregelte stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wurde in § 9c zusammengefasst (s. dazu § 9c Anm. J 08-5). Folglich gehört ab dem VZ 2009 § 9c zu den nicht anzuwendenden Vorschriften.

- **Wegfall von Abs. 2 aF:** Der bisherige Abs. 2 Satz 1 und 2 schränkte die Verrechnung von Verlusten und den Verlustabzug nach § 10d mit steuerabzugspflichtigen Einkünften sowie Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 ein. Das Verbot des Verlustausgleichs bei Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 wurde aus europarechtl. Gründen aufgehoben (vgl. BTDrucks. 16/10189, 60). Für die steuerabzugspflichtigen Einkünfte, die einem abgeltenden StAbzug unterliegen, bleibt die Verrechnungsbeschränkung bestehen. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs schließt für die jeweilige Einnahme eine Verrechnung mit anderen Einkünften sowie einen Verlustabzug aus (vgl. § 50 Anm. 129).
- **Wegfall von Abs. 3 aF:** Der bisherige Abs. 3 Satz 1 regelte, dass sich die ESt. bei beschränkt Stpfl., die veranlagt werden, nach § 32a Abs. 1 bemisst. Diese Regelung findet sich nunmehr in Abs. 1 Satz 2.

Nach dem bisherigen Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 betrug die veranlagte ESt. mindestens 25 % des Einkommens; dies galt nach Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 nicht für beschränkt stpfl. ArbN, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 beziehen. Der Mindeststeuersatz wurde abgeschafft. Hintergrund ist die EuGH-Rspr., wonach die Anwendung ei-

nes einheitlichen (statt progressiven) Steuersatzes nur zulässig ist, wenn der Steuersatz von 25 % nicht höher ist als der Steuersatz, der sich für den Betroffenen tatsächlich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf die Nettoeinkünfte zuzüglich eines Betrags in Höhe des Grundfreibetrags ergeben würde (EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 [Gerritse], EuGHE I-2003, 5933).

- **Abs. 2 (bisheriger Abs. 5):** Der neue Abs. 2 (bisher Abs. 5) regelt in Satz 1 die Abgeltungswirkung des StAbzugs vom Arbeitslohn, Kapitalertrag sowie nach § 50a. Satz 2 enthält die Ausnahmen von der Abgeltungswirkung. Der Ausnahmenkatalog wurde erweitert. Die Nr. 1 erfasst nun die Einkünfte eines inländ. Betriebs. Diese Ausnahme war bisher in Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 enthalten. Es handelt sich insofern nur um eine redaktionelle Änderung. Dadurch wurde die bisherige Nr. 1 zu Nr. 2. Die bisherige Nr. 2 wird als Nr. 4 Buchst. b fortgeführt.

Mit Abs. 2 Nr. 3 wurde eine neue Ausnahme aufgenommen. Es wird festgestellt, dass die Abgeltungswirkung nicht eingreift, wenn nach § 2 Abs. 7 die während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen sind, weil während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPflcht bestanden hat.

Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a zählt eine weitere neue Ausnahme auf. Danach findet die Abgeltungswirkung keine Anwendung, wenn bei einem ArbN WK, SA iSd. § 10b oder der Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 auf einer Bescheinigung iSd. § 39d Abs. 1 Satz 3 eingetragen worden sind. Diese Ausnahme entspricht der Regelung bei unbeschränkt Stpfl., für die in entsprechenden Fällen ebenfalls eine Pflichtveranlagung vorgesehen ist.

Die bisherige Nr. 3 wird durch Nr. 5 ersetzt. Das bisher geltende Steuererstattungsverfahren für beschränkt Stpfl. mit Einnahmen, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 unterliegen, wird durch ein Veranlagungswahlrecht für beschränkt Stpfl. aus EU/EWR-Staaten ersetzt. Es gilt für alle Einkünfte, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 unterliegen.

- **Abs. 4 (bisheriger Abs. 7):** Nach dem bisherigen Abs. 7 konnten die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden mit Zustimmung des BMF die ESt. bei beschränkt Stpfl. ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig oder eine gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist. Der Erlass bzw. die Pauschalierung sind nun davon abhängig gemacht worden, dass dafür ein öffentliches Interesse vorliegt. Dadurch soll die Regelung auf Lebenssachverhalte erweitert werden, die aus anderen als volkswirtschaftlichen Gründen im öffentlichen Interesse liegen wie insbes.

wettbewerbs-, kultur- oder sportpolitische Gründe (BTDrucks. 16/10189, 60).

Bedeutung der Änderungen: Die im Zuge der Neufassung der gesamten Vorschrift durch das JStG 2009 vorgenommenen Änderungen sind von sehr unterschiedlichem Gewicht. J 08-5

- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Die Änderungen haben rechtsbegründende Wirkung, bestätigen allerdings teilweise nur eine schon bestehende Verwaltungspraxis.
- ▷ **Wegfall der Aufbewahrungspflicht im Inland:** Der Verlustabzug nach § 10d ist auch möglich, wenn die Unterlagen, aus denen sich der Verlust ergibt, nicht im Inland aufbewahrt werden. Schon bisher konnten beschränkt stpfl. Staatsangehörige eines Mitgliedstaats der EU oder eines EWR-Staats Verluste auch dann geltend machen, wenn sie sich aus Unterlagen ergaben, die in einem EU- oder EWR-Staat aufbewahrt wurden (vgl. R 50.1 EStR 2005 zur EG-rechtskonformen Auslegung von § 50 Abs. 1 Satz 2). Diese verwaltungsseitige Erleichterung galt allerdings nicht für beschränkt Stpfl., die nicht in einem EU/EWR-Staat ansässig sind (vgl. FG Münster v. 19.5.2006, EFG 2006, 1550, rkr.). Weiterhin für den Verlustabzug erforderlich ist der wirtschaftliche Zusammenhang der den Verlusten zugrundeliegenden BA/WK mit inländ. Einkünften (vgl. Abs. 1 Satz 1).
- ▷ **Wegfall des Mindeststeuersatzes:** Ab dem VZ 2009 werden beschränkt Stpfl. grundsätzlich nach dem Grundtarif zuzüglich des Grundfreibetrags veranlagt; die steuermindernde Auswirkung des in die Grundtabelle eingearbeiteten Grundfreibetrags wird damit aufgehoben. Der Mindeststeuersatz von 25 % des Einkommens gilt nicht mehr, dafür wird aber nun der Grundfreibetrag nicht berücksichtigt. Dieser Berechnungsmodus fand bisher für EU-/EWR-Staatsangehörige mit Ansässigkeit in einem EU-/EWR-Staat Anwendung. Nach BMF v. 10.9.2004 (BStBl. I 2004, 860) war der Mindeststeuersatz für diese Personengruppe nur dann anwendbar, wenn die sich dadurch ergebende Steuer nicht höher war als die Steuer, die sich aus der Anwendung des Grundtarifs (§ 32a Abs. 1) auf das Einkommen des beschränkt Stpfl. zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrags ergeben hätte. Für beschränkt Stpfl., deren Steuersatz über dem ehemaligen Mindeststeuersatz liegt, ergibt sich eine Verschlechterung gegenüber der bisherigen Rechtslage, nach der der Grundfreibetrag bei Anwendung des Grundtarifs berücksichtigt wurde.
- ▶ **Abs. 1 Sätze 3 und 4:** Ab dem VZ 2009 gelten die Pauschbeträge für WK gem. § 9a und der Altersentlastungsbetrag auch für beschränkt Stpfl. Die StErmäßigung gem. § 35a bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen ist nicht anwendbar.

- ▶ **Wegfall von Abs. 2 aF:** Ab dem VZ 2009 können nicht dem KapErtrStAbzug unterliegende Kapitaleinkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 (Zinsen) mit anderen inländ. Einkünften des beschränkt StPfl. verrechnet werden (zur entsprechenden Anwendung allgemeiner Verrechnungsbeschränkungen s. § 50 Anm. 129). Damit wurde eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung dieser nicht abzugs-pfl. Einnahmen aufgehoben.

Keine Auswirkungen hat der Wegfall der Einschränkung des Verlustausgleichs und des Verlustabzugs auf positive steuerabzugspflichtige Einkünfte. Denn die Rechtsfolge, dass solche Einkünfte weder am Verlustausgleich noch am Verlustabzug teilnehmen können, folgt bereits aus der Abgeltungswirkung des StAbzugs (Abs. 2 Satz 1). Bei abzugs-pfl. Einkünften, bei denen der StAbzug keine abgeltende Wirkung hat, hatte der Ausschluss der Verlustverrechnung in bestimmten Fällen eine eigenständige Bedeutung (vgl. dazu im Einzelnen § 50 Anm. 129). Diese Fälle waren insbes. die Nachforderungsveranlagung nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 (nunmehr Abs. 2 Satz 2 Nr. 2) sowie das vereinfachte Erstattungsverfahren nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 3. Das vereinfachte Erstattungsverfahren wurde aufgehoben und durch die Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 ersetzt. Insofern wirkt sich der Wegfall von Verlustverrechnung und -abzug in den Fällen der Nachforderungsveranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 aus.

- ▶ **Wegfall von Abs. 3 aF:** s. dazu näher Anm. J 08-4.
- ▶ **Abs. 2 (bisheriger Abs. 5):** Bei Abs. 2 Nr. 3 handelt es sich um eine reine Klarstellung ohne materiell-rechtl. Auswirkungen. Besteht während des Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPfl., sind die während der Zeit der beschränkten StPfl. erzielten Einkünfte zu ermitteln und gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 in eine Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. einzubeziehen. In die Veranlagung werden auch Einkünfte einbezogen, die dem StAbzug unterliegen; insoweit entfällt die Abgeltungswirkung schon aus diesem Grund (vgl. § 2 Anm. 924; § 50 Anm. 331).

Mit der Einfügung von Abs. 2 Nr. 4 Buchst. a sowie Abs. 2 Nr. 5 wurden zwei neue Ausnahmen von der Abgeltungswirkung geschaffen. Dabei tritt die Antragsveranlagung nach Nr. 5 an die Stelle des Steuererstattungsverfahrens für beschränkt StPfl. mit Einnahmen, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 unterliegen. Das Veranlagungswahlrecht gilt nun auch für Aufsichtsratsvergütungen iSv. § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4.

- ▶ **Abs. 4 (bisheriger Abs. 7):** Die beiden bisherigen Tatbestandsalternativen sind weggefallen. Es kommt nun nicht mehr auf eine Zweckmäßigkeit von Erlass bzw. Pauschalierung aus volkswirtschaftlichen Gründen an, sondern auf ein besonderes öffentliches Interesse dieser Maßnahmen. Die Anforderungen wurden damit gelockert. Die Änderung bringt

die bisherige Handhabung der Regelung durch die FinVerw. zum Ausdruck. Schon bisher sollten wettbewerbs-, kultur- und sportpolitische Aspekte zu berücksichtigen sein, so dass ein Erlass oder eine StErmäßigung für im internationalen Wettbewerb stehende Großveranstaltungen (zB Europa- oder Weltmeisterschaften) in Betracht kamen (BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 Tz. 1.4). Hierfür sowie für den sog. Kulturorchester-Erlass (BMF v. 20.7.1983, BStBl. I 1983, 382) wurde die bisherige Regelung als nicht hinreichende Ermächtigungsgrundlage gewertet (vgl. FG Düss. v. 17.10.2005, EFG 2006, 353, rkr.; Holthaus, IStR 2008, 504 zu BMF v. 20.3.2008, BStBl. I 2008, 538).

Die 2. Tatbestandsalternative – „gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig“ – wurde ersatzlos gestrichen. Offensichtlich hatte sie in der Praxis keine wesentliche Bedeutung.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a (Keine Abgeltungswirkung bei bestimmten Arbeitnehmern)

Arbeitnehmer: Maßgeblich ist die Legaldefinition in § 1 Abs. 1 LStDV.

J 08-6

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 sind insbes. Einkünfte iSd. § 19 aus einer im Inland ausgeübten oder verwerteten nichtselbständigen Arbeit. Nichtselbständig tätige Künstler, Sportler etc. unterliegen der Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2, sofern die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht dem LStAbzug nach § 38 Abs. 1 unterliegen.

Eintragung auf Grund des § 39d Abs. 2: Eingetragen werden können (abschließende Aufzählung, s. § 39d Anm. 5):

- ▶ **Werbungskosten** iSd. § 9, soweit sie den ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) übersteigen.
- ▶ **Sonderausgaben** iSd. § 10b, soweit sie den SA-Pauschbetrag übersteigen, und die wie SA abziehbaren Beträge nach §§ 10e und 10i, jedoch erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts oder nach Fertigstellung der begünstigten Maßnahme.
- ▶ **Freibetrag/Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7:** Zum Verfahren zur Eintragung von Freibeträgen bzw. damit korrespondierenden Hinzurechnungsbeträgen iSd. § 39a Abs. 1 Nr. 7 bei mehreren Dienstverhältnissen vgl. § 39a Anm. 36.

Bescheinigung iSd. § 39 Abs. 1 Satz 3: Nach § 39d Abs. 1 Satz 3 erteilt das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des ArbN eine Bescheinigung über die maßgebende StKlasse. Für diese Bescheinigung sind die Vorschriften über die Eintragung auf der LStKarte sinngemäß anzuwenden (vgl. § 39a), allerdings mit dem Unterschied, dass der ArbN (ggf. auch der ArbG) die Änderung bis zum Ablauf des Kj., für das die Bescheinigung gilt, beim FA beantragen kann. In der Bescheinigung wird der Familienstand wie bei unbeschränkt stpfl. ArbN vermerkt. Beschränkt Stpfl. fallen grds. unter die StKlasse I (§ 39d Abs. 1 Satz 1); bei Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen, der ebenfalls der beschränkten Stpfl. unterfällt, ist StKlasse VI anzuwenden.

Rechtsfolge: Die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 wird ausgeschlossen (Abs. 2 Satz 2 einleitender Satzteil).

- ▶ **Durchführung einer besonderen Veranlagung** nach Abs. 2 Sätzen 3–6 (s. dazu § 50 Anm. 377 f).
- ▷ **Umfassende Steueranrechnung:** In die Veranlagung werden alle Einkünfte mit Inlandsbezug einbezogen; der Progressionsvorbehalt für bestimmte Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen (vgl. § 50 Anm. 384), ist mit Wirkung ab dem VZ 2009 entfallen.
- ▷ **Werbungskosten/Sonderausgaben** sind im Rahmen der Veranlagung nach Maßgabe des Abs. 1 zu berücksichtigen. § 9a Satz 1 Nr. 1 (ArbN-Pauschbetrag); § 10c Abs. 1 (SA-Pauschbetrag) mit der Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen iSd. § 10b nachzuweisen, sowie § 10c Abs. 2 und 3 (Vorsorgepauschale) ohne Möglichkeit, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen, sind anzuwenden. Die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen werden nur zeitanteilig gewährt, wenn die Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht während eines vollen Kj. oder Kalendermonats zugeflossen sind (Abs. 1 Satz 5).
- ▷ **Grundtarif:** Die Veranlagung erfolgt nach dem Grundtarif mit dem eingearbeiteten Grundfreibetrag (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2). Dies gilt für sämtliche in die Veranlagung einbezogenen Einkünfte des beschränkt stpfl. ArbN.

■ Absatz 2 Satz 2 Nr. 5 iVm. Satz 7 (Antragsveranlagung für bestimmte EU-/EWR-Staatsangehörige)

J 08-7 **Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats und Ansässigkeit in einem dieser Staaten:** Das Antragsrecht ist auf Staatsangehörige der EU (einschl. deutscher Staatsangehöriger) oder des EWR beschränkt, soweit der Stpfl. im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Ein weiterer Wohnsitz in einem anderen Staat ist unschädlich.

- ▶ **Staatsangehörige anderer DBA-Staaten** dürfen vielfach auf Grund des persönlichen Diskriminierungsverbots (vgl. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) nicht einer nachteiligeren Besteuerung unterworfen werden als deutsche Staatsangehörige. Folglich müsste das Veranlagungswahlrecht auch solchen Personen gewährt werden, wenn sie in einem EU- oder EWR-Staat ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.
- ▶ **Beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige:** Das Antragsrecht gilt nicht für beschränkt KStpfl.
- ▶ **Erweitert beschränkt Steuerpflichtige:** § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG schließt die Anwendung von Abs. 2 für den StAbzug nach § 50a aus, so dass diese Einkünfte in die Veranlagung einzubeziehen sind.

Einkünfte iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 sind solche Einkünfte der Sportler, Künstler etc. und Aufsichtsratsmitglieder, die nicht als Einkünfte eines inländ. Betriebs im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen sind oder als Arbeitslohn dem vorrangigen LStAbzug unterliegen und damit in die Antragsveranlagung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b fallen.

Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer: Die Veranlagung findet nur auf Antrag statt. Der Stpfl. kann somit wählen. In bestimmten Fällen kann eine Veranlagung nachteilig sein, insbes. dann, wenn keine BA/WK geltend gemacht werden und die Einnahmen zum Steuersatz von 15 % besteuert werden (§ 50a Abs. 2). Auch der verfahrensrechtl. Aufwand kann Grund sein, von einer Veranlagung abzusehen.

Rechtsfolge: Die Antragsveranlagung schließt die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1 aus. Das gilt auch für den StAbzug vom Kapitalertrag und nach § 50a (anders Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2 Satz 6 aF).

■ **Absatz 4 (Erlass oder Pauschalierung bei besonderem öffentlichen Interesse)**

Im besonderen öffentlichen Interesse muss die Maßnahme nach Abs. 7 liegen. Bei dem „besonderen öffentlichen Interesse“ handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser wird durch die beiden exemplarisch aufgeführten Sachverhalte in Satz 1 Halbs. 2 näher erläutert. Die Aufzählung ist aber nicht abschließend.

J 08-8

Inländische Veranstaltung international bedeutsamer kultureller und sportlicher Ereignisse, um deren Ausrichtung ein internationaler Wettbewerb stattfindet: Erfasst werden internationale Wettbewerbe wie zB Europa- und Weltmeisterschaften sowie Olympische Spiele. Im Bereich Kultur finden Wettbewerbe eher selten statt. Internationale Musikfestivals (zB Schleswig-Holstein-Musikfestival, Ruhr Triennale) können aber unabhängig davon im besonderen öffentlichen Interesse liegen.

Inländischer Auftritt einer ausländischen Kulturvereinigung, wenn der Auftritt wesentlich aus öffentlichen Mitteln gefördert wird: Die Fallgruppe ist in Anlehnung an den Kulturorchester-Erlass (BMF v. 20.7.1983, BStBl. I 1983, 382) gebildet worden.

- ▶ **Kulturvereinigung** ist jede Gruppierung, die eine künstlerische Gemeinschaftsleistung erbringt, zB auf den Gebieten Tanz, Musik, Theater. Der Begriff „Vereinigung“ schließt eine Ausdehnung auf Solisten aus (krit. Holtzhaus IWB [2009], Gr. 3 F. 3, 157 [160f.]). Nach Auffassung der FinVerw. zu § 50 Abs. 7 aF sollten damit auch solistisch besetzte Ensembles, zB Duo, Trio, Quartett, ausgeschlossen sein (vgl. BMF v. 20.7.1983, BStBl. I 1983, 382 Tz. 4; BFH v. 7.3.2007 – I R 98/05, BStBl. II 2008, 186; v. 7.3.2007 – I R 99/05, BFH/NV 2007, 1478). Der Begriff der „Vereinigung“ ist aber nicht auf eine bestimmte Personenzahl festgelegt. Daher werden auch Gruppierungen von zwei, drei und vier Mitgliedern erfasst.
- ▶ **Wesentliche Förderung aus öffentlichen Mitteln:** Nach dem Kulturorchester-Erlass (BMF v. 20.7.1983, BStBl. I 1983, 382) ist eine wesentliche Förderung aus inländ. oder ausländ. öffentlichen Mitteln dann anzunehmen, wenn sie ein Drittel der Kosten des Auftritts im Inland deckt. Als öffentliche Mittel sind danach alle Leistungen aus öffentlichen Kassen (Bar- und Sachleistungen) zu behandeln, die unmittelbar für einen Auftritt oder mehrere Auftritte einer ausländ. Kulturvereinigung im Inland gewährt werden. Keine öffentlichen Mittel sollen nach Auffassung der FinVerw. Beiträge sein, die aus einem öffentlichen Haushalt zB an eine gemeinnützige Körperschaft geleistet werden, die diese ihrerseits an eine Kulturvereinigung weiterleitet. Dieses Erfordernis einer „unmittelbaren“ Förderung ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut; eine „mittelbare“ Förderung über eine gemeinnützige Einrichtung reicht aus.

Rechtsfolge: Die ESt. kann ganz oder teilweise erlassen werden. Alternativ zum Erlass kann die ESt. auch in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Es handelt sich dabei um eine Ermessensentscheidung, die nach § 5 AO entsprechend dem Zweck der Ermächtigung unter Einhaltung der gesetzlichen Grenzen des Ermessens zu treffen ist. Zu Einzelheiten s. § 50 Anm. 488–492 sowie zu Einzelfällen von Pauschalierung und Erlass § 50 Anm. 500.