

März 2009

Für beschränkt Steuerpflichtige, also für natürliche oder juristische Personen, die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, galten stets **besondere steuerliche Regelungen** hinsichtlich ihrer in Deutschland erzielten Einkünfte:

1. Die möglicherweise zu versteuernden Einkünfte sind in einem **speziellen Katalog in § 49 EStG** aufgelistet und haben somit einen geringeren Umfang als die steuerpflichtigen Einkünfte eines (Steuer-)Inländers, der der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.
2. Diverse gesetzliche Regelungen sind für Steuerausländer nicht anwendbar. Zudem unterliegen ihre Einkünfte häufiger einem Steuereinbehalt, der zugleich Abgeltungswirkung hat und einem besonderen Steuersatz. Somit kommt es eher selten zu einer Steuerveranlagung wie bei einem Inländer. Dies alles ist in **§ 50 EStG („Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige“)** geregelt.
3. Aufgrund seiner hervorgehobenen Bedeutung ist der **Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen in § 50a EStG** umfänglich geregelt.

In allen drei Bereichen hat der Gesetzgeber im JStG 2009 teilweise erhebliche Änderungen vorgenommen.

§ 50 EStG ist nun komplett neu gefasst worden. Die materiell bedeutsamsten Änderungen gegenüber der alten Rechtslage sind wie folgt:

- Im Inland erzielte **Verluste werden** wie bei Inländern (allerdings natürlich beschränkt auf eine Verrechnung mit inländischen Einkünften) **berücksichtigt**. Es besteht keine Notwendigkeit mehr, die entsprechenden Unterlagen im Inland aufzubewahren (Abschaffung des § 50 Abs. 1 S. 2 EStG a.F.). Ebenfalls entfallen ist die spezielle Verlustverrechnung für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, und gewisse Kapitaleinkünfte (Abschaffung des § 50 Abs. 2 EStG a.F.).
- Der bisherige **Pauschalsteuersatz von 25 %**, der für zur Einkommensteuer veranlagte Nicht-Arbeitnehmer galt, **entfällt** ersatzlos. Stattdessen unterliegen grundsätzlich alle zur Einkommensteuer veranlagten beschränkt Steuerpflichtigen dem **progressiven Einkommensteuertarif**, wobei das Einkommen um den Grundfreibetrag erhöht wird (§ 50 Abs. 1 EStG). Für Arbeitnehmer gelten jedoch weiterhin die Berücksichtigung des Grundfreibetrages sowie die Möglichkeit, die Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschalen geltend zu machen.

März 2009

- Grundsätzlich gilt weiterhin, dass die **Steuer durch** einen **Steuerabzug** als **abgegolten** gilt. Ausnahmsweise gilt dies jedoch nicht in einer Reihe von Fällen, deren Umfang erheblich erweitert wird (§ 50 Abs. 2 EStG sowie § 32 Abs. 2 KStG) und es kommt zu einer Einkommen- oder Körperschaftsteueranlagung.
- Die Möglichkeit für die Finanzbehörden, die **Steuer** für beschränkt Steuerpflichtige ganz oder teilweise zu **erlassen**, wird ebenfalls ausgeweitet: Zukünftig darf dies bereits dann erfolgen, wenn ein „besonderes öffentliches Interesse“ gegeben ist; bisher war es notwendig, dass dies entweder „aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“ ist (oder eine Berechnung der Einkünfte besonders schwierig war).

Ergänzend hierzu wurde § **50a EStG ebenfalls vollständig neu gefasst**. Die materiell bedeutsamsten Änderungen zur alten Rechtslage sind dabei:

- Der Kreis der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte wird deutlich verändert. **Entfallen** ist – insbesondere vor dem Hintergrund, dass hierfür aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland üblicherweise kein Besteuerungsrecht hat - der **Abzug für Einkünfte aus** der inländischen Verwertung ausländischer Darbietungen, aus der Nutzung beweglicher Sachen sowie aus der Veräußerung von Rechten.
- **Unverändert** unterliegen dahingegen **Einkünfte aus** der Ausübung oder der Verwertung inländischer Darbietungen (wobei nun auch hier zusätzlich die Aufnahme der „unterhaltenden“ Darbietung erfolgt ist), aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten sowie aus der Überwachung der Geschäftsführung („Aufsichtsratsvergütungen“) dem Steuerabzug.
- In den Fällen, in denen bereits auf einer ersten Stufe der **Steuerabzug** erhoben wurde, kann **auf einer möglichen zweiten Stufe** ein solcher **unterbleiben**, sofern der Abzug nach der Bruttomethode durchgeführt wurde (§ 50a Abs. 4 EStG).
- Der **Steuerabzug** beträgt zukünftig grundsätzlich **statt 20 % nur noch 15 %** der **(Brutto-)Einnahmen**, wobei Reisekosten nur noch dann Teil der Einnahmen sind, wenn und soweit sie die tatsächlichen Fahrt- und Übernachtungskosten sowie die gesetzlich vorgesehenen Verpflegungspauschalen übersteigen (§ 50a Abs. 2 S. 1 f. EStG). Der geringere Steuersatz galt bereits seit 2008, wenn der Empfänger eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft war und ist nun auch auf natürliche Personen ausgedehnt worden. Bei den **Aufsichtsratsvergütungen** verbleibt es dahingegen bei einem **Steuersatz von 30 %** (§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG).

März 2009

- Anstelle des Steuersatzes auf die Bruttoeinnahmen besteht für alle Einkünfte (außer solche, die aus der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten stammen) auch die Möglichkeit, einen **Steuersatz auf die Nettoeinnahmen** anzuwenden, wenn dem Schuldner die entsprechenden unmittelbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten durch geeigneten Nachweis oder aufgrund eigener Übernahme bekannt sind und es sich bei dem **Empfänger** entweder um einen **Staatsangehörigen der EU oder des EWR** handelt, welcher zudem in einem dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder um eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft handelt, welche in der EU oder dem EWR gegründet worden sein muss und zusätzlich ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in einem dieser Staaten haben muss (§ 50a Abs. 3 S. 1 ff. EStG). In diesen Fällen beträgt der **Steuersatz** gemäß § 50a Abs. 3 S. 4 EStG auf die Nettoeinnahmen **30 % bei natürlichen Personen sowie 15 % bei Kapitalgesellschaften**.

Der **Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in § 49 EStG** wird zudem leicht angepasst. Es kommt insbesondere zur

- **Aufnahme der „unterhaltenden“ Darbietung** in die sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) und - eher klarstellend - bei den gewerblichen Einkünften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG),
- **Streichung der Veräußerungsgewinne**, sofern es sich nicht um anonyme Tafelgeschäfte handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe d EStG),
- **Neueinführung der Steuerpflicht für Zahlungen aus Pensionsfonds**, -kassen und Direktversicherungen, soweit diese auf im Inland steuerfreien Zuwendungen oder Beiträgen des Arbeitgebers beruhen (§ 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG) sowie
- zu einer **Umqualifikation von Vermietungseinkünften**, die außerhalb einer deutschen Betriebsstätte oder von einer beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erzielt werden, **in solche aus Gewerbebetrieb** (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG) wie dies bereits für die Veräußerungsgewinne der Fall ist. Hierzu passend wird eine Subsidiaritätsklausel für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG in das Gesetz eingefügt.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.